

Skatteministeriet
Udkast

J.nr. 2022 - 13403

Forslag

til

**Lov om en ekstraskat for visse koncernenheder¹⁾
(minimumsbeskatningsloven)**

**Afsnit I
Generelle bestemmelser**

**Kapitel 1
*Anvendelsesområde***

§ 1. Denne lov finder anvendelse på koncernenheder, der er hjemmehørende i Danmark, og som indgår i en multinational koncern eller en stor national koncern, hvor koncernen i mindst to af de fire regnskabsår, der går umiddelbart forud for kontrolregnskabsåret, ifølge det konsoliderede regnskab for koncernens ultimative moderselskab har en årlig omsætning på mindst 750 mio. euro, inklusive omsætningen fra undtagne enheder, jf. § 2.

Stk. 2. Hvis et regnskabsår som nævnt i stk. 1 er enten længere eller kortere end 12 måneder, reguleres den i stk. 1 nævnte omsætningsgrænse på 750 mio. euro forholdsmæssigt for det pågældende regnskabsår.

§ 2. Uanset § 1 finder loven ikke anvendelse på følgende enheder (undtagne enheder):

- 1) En offentlig enhed.
- 2) En international organisation.
- 3) En nonprofitorganisation.
- 4) Et pensionsinstitut.
- 5) En investeringsfond, der er et ultimativt moderselskab.
- 6) Et ejendomsinvesteringsselskab, der er et ultimativt moderselskab.

¹⁾ Loven gennemfører Rådets direktiv (EU) 2022/2523 af 15. december 2022 om sikring af en global minimumsskattesats for multinationale koncerner og store nationale koncerner i Unionen, EU-Tidende 2022, nr. L 328, side 1, som berigtiget i EU-Tidende 2023, nr. L 13, side 9.

UDKAST

- 7) En enhed, hvor mindst 95 pct. af enhedens værdi er ejet af en eller flere af de enheder, som er nævnt i nr. 1-6, enten direkte eller gennem en eller flere undtagne enheder, dog ikke enheder der er pensionsservice-enheder, og som:
 - a) Udelukkende eller næsten udelukkende driver virksomhed med henblik på besiddelse af aktiver eller investering af midler til fordel for den eller de enheder, som indgår i ejerkredsen, eller
 - b) udelukkende udfører aktiviteter i tilknytning til de aktiviteter, der udføres af den eller de enheder, som indgår i ejerkredsen.
- 8) En enhed, hvor mindst 85 pct. af enhedens værdi er ejet af en eller flere af de enheder, som er nævnt i nr. 1-6, enten direkte eller gennem en eller flere undtagne enheder, dog ikke enheder, der er pensionsservice-enheder, forudsat at praktisk taget hele enhedens indkomst hidrører fra udbytte eller egenkapitalgevinster eller -tab, som er udeladt ved beregningen af kvalificeret indkomst eller tab efter § 25, stk. 1, nr. 2 og 3.

Stk. 2. Uanset stk. 1 kan den indberettende koncernenhed i overensstemmelse med § 54, stk. 1, beslutte ikke at behandle en enhed som omhandlet i stk. 1, nr. 7 og 8, som en undtaget enhed.

Kapitel 2

Definitioner

§ 3. I denne lov forstås ved:

- 1) *Enhed*: Enhver retlig ordning, der udarbejder separate regnskaber, eller enhver juridisk person.
- 2) *Koncernenhed*: Enhver enhed, der indgår i en multinational koncern eller en stor national koncern, og alle faste driftssteder, der tilhører en hovedenhed, som indgår i en multinational koncern.
- 3) *Koncern*:
 - a) En gruppe af enheder, der er forbundet med hinanden gennem ejerskab eller kontrol som defineret i den almindeligt anerkendte regnskabsstandard for det ultimative moderselskabs udarbejdelse af konsoliderede regnskaber, herunder enhver enhed, der alene på grund af sin lille størrelse, væsentlighed eller med den begrundelse, at den besiddes med henblik på salg, er udeladt af det ultimative moderselskabs konsoliderede regnskaber.
 - b) En enhed, der har et eller flere faste driftssteder, forudsat at den ikke indgår i en anden koncern som defineret i litra a.
- 4) *Multinational koncern*: En koncern, som omfatter mindst en enhed eller et fast driftssted, som er hjemmehørende i en anden jurisdiktion end den jurisdiktion, hvor det ultimative moderselskab er hjemmehørende.

UDKAST

- 5) *Stor national koncern*: En koncern, hvis koncernenheder alle er hjemmehørende i det samme EU-medlemsland.
- 6) *Konsoliderede regnskaber*:
 - a) Regnskaber, der er udarbejdet af en enhed efter en almindeligt anerkendt regnskabsstandard, som viser aktiver, passiver, indtægter, udgifter og pengestrømme i enheden og i alle enheder, hvor der er bestemmende indflydelse, som om der var tale om en enkelt økonomisk enhed.
 - b) For koncerner som defineret i nr. 3, litra b, regnskaber, der er udarbejdet af en enhed efter en almindeligt anerkendt regnskabsstandard.
 - c) Regnskaber for det ultimative moderselskab, der ikke er udarbejdet efter en almindeligt anerkendt regnskabsstandard, og som efterfølgende er reguleret for at forhindre væsentlige konkurrencefordrejninger.
 - d) Hvis det ultimative moderselskab ikke udarbejder regnskaber som beskrevet i litra a-c, regnskaber, der ville være blevet udarbejdet, hvis det ultimative moderselskab enten skulle udarbejde sådanne regnskaber efter en almindeligt anerkendt regnskabsstandard eller efter en anden regnskabsstandard, forudsat at sådanne regnskaber er reguleret for at forhindre væsentlige konkurrencefordrejninger.
- 7) *Regnskabsår*: Den regnskabsperiode, som det ultimative moderselskab i en multinational koncern eller i en stor national koncern udarbejder konsoliderede regnskaber for, eller, hvis det ultimative moderselskab ikke udarbejder konsoliderede regnskaber, kalenderåret.
- 8) *Indberettende koncernenhed*: En enhed, der indgiver et skema med oplysninger om ekstraskat, jf. § 53.
- 9) *Offentlig enhed*: En enhed, der opfylder følgende kriterier:
 - a) Den er en del af eller 100 pct. ejet af staten, herunder alle dens politiske underafdelinger eller lokale myndigheder.
 - b) Den udøver ikke erhvervsmæssig virksomhed, og dens hovedformål er:
 - i) At varetage en statslig funktion, eller
 - ii) at forvalte eller investere aktiver tilhørende en stat eller jurisdiktion ved at foretage og besidde investeringer, forvalte aktiver og varetage dertil knyttede investeringsaktiviteter til fordel for denne stats eller jurisdiktions aktiver.
 - c) Den er ansvarlig over for en stat for sine samlede resultater og aflægger årlige informationsrapporter til denne stat.
 - d) Dens aktiver tilfalder en stat ved opløsning, og i det omfang den udlodder nettofortjeneste, udloddes denne udelukkende til denne

stat, idet ingen andel af dens nettofortjeneste kommer privatpersoner til gode.

10) *International organisation*: Enhver mellemstatslig organisation, herunder en overstatslig organisation, eller en myndighed eller en institution, der er 100 pct ejet af organisationen, og som opfylder følgende kriterier:

- a) Den består primært af statslige instanser.
- b) Den har en hjemstedsaftale eller en i alt væsentligt tilsvarende aftale med den jurisdiktion, hvor den er etableret, f.eks. ordninger, der giver organisationens kontorer eller driftssteder i denne jurisdiktion privilegier og immuniteter.
- c) Lovregler eller dens vedtægter forhindrer, at dens indkomst kommer privatpersoner til gode.

11) *Nonprofitorganisation*: En enhed, der opfylder følgende kriterier:

- a) Den er etableret og drives i den jurisdiktion, hvor den er hjemmehørende, enten udelukkende til opfyldelse af religiøse, velgørende, videnskabelige, kunstneriske, kulturelle, sportslige, uddannelsesmæssige eller andre lignende formål, eller som en faglig organisation, et erhvervsforbund, et handelskammer, en arbejdsgiver- eller arbejdstagerorganisation, en landbrugs- eller gartneriorganisation, en borgerforening eller en organisation, der udelukkende drives til fremme af social velfærd.
- b) Praktisk taget hele indkomsten fra de i litra a omhandlede aktiviteter er fritaget for indkomstskat i den jurisdiktion, hvor den er hjemmehørende.
- c) Den har ingen aktionærer eller medlemmer, der har ejerskab eller retmæssig andel i dens indkomst eller aktiver.
- d) Enhedens indkomst eller aktiver må ikke udloddes til eller anvendes til fordel for en privatperson eller en ikkevelgørende enhed, bortset fra hvad der følger af udøvelsen af enhedens velgørende aktiviteter som betaling af et rimeligt vederlag for leverede tjenesteydelser eller for anvendelse af ejendom eller kapital eller som betaling, der repræsenterer den rimelige markedsværdi af fast ejendom erhvervet af enheden.
- e) Ved ophør, likvidation eller opløsning af enheden skal alle dens aktiver udloddes eller tilbageføres til en nonprofitorganisation eller til staten, herunder enhver offentlig enhed, i den jurisdiktion, hvor enheden er hjemmehørende.
- f) Den udøver ikke erhvervmæssig virksomhed, som ikke direkte vedrører de formål, som den blev oprettet til.

12) *Gennemløbsenhed*: En enhed, i det omfang den er skattemæssigt transparent med hensyn til sin indkomst, sine udgifter, sit overskud eller tab

i den jurisdiktion, hvor den er oprettet, medmindre den er skattemæssigt hjemmehørende og underlagt en omfattet skat af sin indkomst eller sit overskud i en anden jurisdiktion. En gennemløbsenhed anses for at være en skattemæssigt transparent enhed, i det omfang enheden er skattemæssigt transparent i den jurisdiktion, hvor dens ejer er hjemmehørende. En gennemløbsenhed anses for at være en omvendt hybrid enhed, i det omfang enheden ikke er skattemæssigt transparent i den jurisdiktion, hvor dens ejer er hjemmehørende. En koncernenhed, der ikke er skattemæssigt hjemmehørende, og som ikke er underlagt en omfattet skat eller en kvalificeret indenlandsk ekstraskat, der er baseret på enhedens ledelses sæde, etableringssted eller lignende kriterier, behandles som en gennemløbsenhed og en skattemæssigt transparent enhed med hensyn til dens indkomst, udgifter, overskud eller tab, i det omfang enhedens ejere er hjemmehørende i en jurisdiktion, der behandler enheden som skattemæssigt transparent, den ikke har forretningssted i den jurisdiktion, hvor den er oprettet, og indkomst, udgifter, overskud eller tab ikke kan henføres til et fast driftssted.

13) *Fast driftssted:*

- a) Et forretningssted eller et antaget forretningssted, der er hjemmehørende i en jurisdiktion, hvor det betragtes som et fast driftssted i overensstemmelse med en gældende dobbeltbeskatningsoverenskomst, forudsat at denne jurisdiktion beskatter den indkomst, der kan henføres til et sådant forretningssted, i overensstemmelse med en bestemmelse svarende til den til enhver tid gældende udformning af artikel 7 i OECD's modeloverenskomst vedrørende indkomst og formue.
- b) Hvis der ikke findes en gældende dobbeltbeskatningsoverenskomst, et forretningssted eller et antaget forretningssted, der er hjemmehørende i en jurisdiktion, som beskatter den indkomst, der kan henføres til et sådant forretningssted, på nettobasis på en måde, der svarer til den, hvorpå denne jurisdiktion beskatter egne skattemæssigt hjemmehørende enheder.
- c) Hvis en jurisdiktion ikke har et selskabsbeskatningssystem, et forretningssted eller et antaget forretningssted, der er hjemmehørende i denne jurisdiktion, og som ville blive betragtet som et fast driftssted i overensstemmelse med den til enhver tid gældende udformning af OECD's modeloverenskomst vedrørende indkomst og formue, forudsat at en sådan jurisdiktion ville have haft ret til at beskatte den indkomst, der ville have været knyttet til forretningsstedet i overensstemmelse med nævnte overenskomsts artikel 7.

- d) Et forretningssted eller et antaget forretningssted, som ikke er beskrevet i litra a-c, hvorigennem aktiviteter udføres uden for den jurisdiktion, hvor enheden er hjemmehørende, forudsat at denne jurisdiktion fritager indkomst, der kan henføres til sådanne aktiviteter.
- 14) *Ultimativt moderselskab:*
- a) En enhed, der direkte eller indirekte har bestemmende indflydelse over en eller flere andre enheder, og som ikke direkte eller indirekte ejes af en anden enhed med bestemmende indflydelse over den.
 - b) Hovedenheden i en koncern som defineret i nr. 3, litra b.
- 15) *Minimumsskattesats:* Femten procent (15 pct).
- 16) *Ekstraskat:* Den ekstraskat, der beregnes for en jurisdiktion eller en koncernenhed efter § 39.
- 17) *Skatteordning for kontrollerede udenlandske selskaber:* Et sæt af skatteregler, bortset fra en kvalificeret regel om indkomstmedregning, hvorefter en direkte eller indirekte aktionær i en udenlandsk enhed eller et fast driftsstedes hovedenhed beskattes af sin andel af en del af eller hele den indkomst, som er optjent af nævnte udenlandske koncernenhed, uanset om denne indkomst udloddes til aktionæren.
- 18) *Kvalificeret regel om indkomstmedregning:* Et sæt regler, der gennemføres i national ret i en jurisdiktion, såfremt en sådan jurisdiktion ikke udbyder nogen fordele i forbindelse med disse regler, og som opfylder følgende betingelser:
- a) Reglerne svarer til de regler, der er fastsat i Rådets direktiv (EU) 2022/2523 af 15. december 2022 om sikring af en global minimumsskattesats for multinationale koncerner og store nationale koncerner i Unionen eller, for så vidt angår tredjelandsjurisdiktioner, OECD's modelregler, i henhold til hvilke moderselskabet i en multinational koncern eller en stor national koncern beregner og betaler sin allokerbare andel af ekstraskatten for denne koncerns lavt beskattede koncernenheder.
 - b) Reglerne administreres på en måde, der er i overensstemmelse med de regler, som er fastsat i Rådets direktiv (EU) 2022/2523 af 15. december 2022 om sikring af en global minimumsskattesats for multinationale koncerner og store nationale koncerner i Unionen eller, for så vidt angår tredjelandsjurisdiktioner, med OECD's modelregler.
- 19) *Lavt beskattet koncernenhed:*
- a) En koncernenhed i en multinational koncern eller i en stor national koncern, som er hjemmehørende i en lavskattejurisdiktion.

- b) En statsløs koncernenhed, der for et regnskabsår har en kvalificeret indkomst og en effektiv skattesats, som er lavere end minimumsskattesatsen.
- 20) *Mellemliggende moderselskab*: En koncernenhed, der direkte eller indirekte besidder en ejerandel i en anden koncernenhed i den samme multinationale koncern eller store nationale koncern, og som ikke betragtes som et ultimativt moderselskab, et delvist ejet moderselskab, et fast driftssted eller en investeringsenhed.
- 21) *Bestemmende indflydelse*: En ejerandel i en enhed, hvor indehaveren heraf er forpligtet til eller ville have været forpligtet til at konsolidere enhedens aktiver, passiver, indkomst, udgifter og pengestrømme post for post efter en almindeligt anerkendt regnskabsstandard. En hovedenhed anses for at have bestemmende indflydelse over sine faste driftsteder.
- 22) *Delvist ejet moderselskab*: En koncernenhed, der ikke betragtes som et ultimativt moderselskab, et fast driftssted eller en investeringsenhed, og som direkte eller indirekte besidder en ejerandel i en anden koncernenhed i den samme multinationale koncern eller store nationale koncern, og hvor en eller flere fysiske personer eller juridiske personer, der ikke er koncernenheder i den multinationale koncern eller den store nationale koncern, direkte eller indirekte besidder mere end 20 pct. af ejerandelen i enhedens overskud.
- 23) *Ejerandel*: Egenkapitalandel, som indebærer rettigheder i forhold til en enheds eller et fast driftssteds overskud, kapital eller reserver.
- 24) *Moderselskab*: Et ultimativt moderselskab, som ikke er en undtaget enhed, et mellemliggende moderselskab eller et delvist ejet moderselskab.
- 25) *Almindeligt anerkendt regnskabsstandard*: Internationale regnskabsstandarder (IFRS eller IFRS som vedtaget af EU i henhold til forordning (EF) nr. 1606/2002) og de almindeligt anerkendte regnskabsprincipper i Australien, Brasilien, Canada, Den Europæiske Unions medlemslande, medlemsstaterne i Det Europæiske Økonomiske Samarbejdsområde, Hongkong (Kina), Japan, Mexico, New Zealand, Folkerepublikken Kina, Republikken Indien, Republikken Korea, Rusland, Singapore, Schweiz, Det Forenede Kongerige og Amerikas Forenede Stater.
- 26) *Godkendt regnskabsstandard*: Med hensyn til en enhed, et sæt af almindeligt anerkendte regnskabsprincipper, som er tilladt af et godkendt regnskabsorgan i den jurisdiktion, hvor den pågældende enhed er hjemmehørende. Ved godkendt regnskabsorgan forstås det organ, der i en jurisdiktion har beføjelse til at foreskrive, fastlægge eller acceptere regnskabsstandarder med henblik på regnskabsaflæggelse.

- 27) *Væsentlig konkurrencefordrejning*: Med hensyn til anvendelse af et specifikt princip eller en bestemt procedure i henhold til et sæt almindeligt anerkendte regnskabsprincipper, en anvendelse, der medfører et samlet udsving i indkomst eller udgifter på mere end 75 mio. euro i et regnskabsår i forhold til det beløb, der ville være blevet ansat ved anvendelse af det tilsvarende princip eller den tilsvarende procedure i overensstemmelse med de internationale regnskabsstandarder (IFRS eller IFRS som vedtaget af EU i henhold til forordning (EF) nr. 1606/2002).
- 28) *Kvalificeret indenlandsk ekstraskat*: En ekstraskat, der gennemføres i national ret i en jurisdiktion, såfremt en sådan jurisdiktion ikke udbyder nogen fordele i forbindelse med disse regler, og som opfylder følgende betingelser:
- a) Den indebærer i overensstemmelse med reglerne i Rådets direktiv (EU) 2022/2523 af 15. december 2022 om sikring af en global minimumsskattesats for multinationale koncerner og store nationale koncerner i Unionen eller, for så vidt angår tredjelandsjurisdiktioner, OECD's modelregler en fastlæggelse af det overskydende overskud for de koncernenheder, der er hjemmehørende i nævnte jurisdiktion, og en anvendelse af minimumsskattesatsen på det overskydende overskud for jurisdiktionen og koncernenhederne.
 - b) Den administreres på en måde, der er i overensstemmelse med de regler, som er fastsat i Rådets direktiv (EU) 2022/2523 af 15. december 2022 om sikring af en global minimumsskattesats for multinationale koncerner og store nationale koncerner i Unionen eller, for så vidt angår tredjelandsjurisdiktioner, OECD's modelregler.
- 29) *Bogført nettoværdi af materielle aktiver*: Gennemsnittet af de materielle aktivers primo- og ultimoværdier efter indregning af akkumulerede afskrivninger, nedskrivninger og værdiforringelser som opført i regnskaberne.
- 30) *Investeringsenhed*:
- a) En investeringsfond eller et ejendomsinvesteringsselskab.
 - b) En enhed, der som minimum er 95 pct. direkte ejet gennem en af de i litra a omhandlede enheder eller gennem en kæde af sådanne enheder, og som udelukkende eller næsten udelukkende driver virksomhed med henblik på besiddelse af aktiver eller investering af midler til fordel for dem.
 - c) En enhed, hvor mindst 85 pct. af enhedens værdi er ejet af en af de i litra a omhandlede enheder, forudsat at praktisk taget hele enhedens indkomst hidrører fra udbytte eller egenkapitalgevinster eller

-tab, som er udelukket fra beregningen af kvalificeret indkomst eller tab i henhold til denne lov.

31) *Investeringsfond*: En enhed eller en ordning, som opfylder følgende betingelser:

- a) Den har til formål at samle finansielle eller ikkefinansielle aktiver fra en række investorer, hvoraf nogle er ikkeforbundne.
- b) Den investerer i henhold til en defineret investeringspolitik.
- c) Den gør det muligt for investorer at reducere transaktions-, undersøgelses- og analyseudgifter eller at sprede risikoen i fællesskab.
- d) Den har primært til formål at generere investeringsafkast, herunder kapitalgevinster eller at give beskyttelse mod en bestemt eller generel begivenhed eller et bestemt eller generelt udfald.
- e) Dens investorer har ret til afkast af fondens aktiver eller indkomst, som er optjent af disse aktiver, på baggrund af de indskud, de har foretaget.
- f) Den, eller dens ledelse, er underlagt en reguleringsordning, herunder relevant regulering vedrørende bekæmpelse af hvidvask og investorbeskyttelse, for investeringsfonde i den jurisdiktion, hvor den er etableret eller forvaltes.
- g) Den forvaltes af professionelle forvaltere af investeringsfonde på vegne af investorerne.

32) *Ejendomsinvesteringsselskab*: En enhed med en bred ejerkreds, som overvejende ejer fast ejendom, og som er underlagt beskatning på ét enkelt niveau, idet beskatningen finder sted hos enheden selv eller dens investorer, med højst et års udskydelse.

33) *Pensionsinstitut*:

- a) En enhed, der er etableret og driver virksomhed i en jurisdiktion udelukkende eller næsten udelukkende med henblik på at forvalte eller udbyde pensionsydelser og accessoriske eller supplerende ydelser til fysiske personer, og hvor
 - i) enheden er reguleret som sådan af den pågældende jurisdiktion eller en af dens politiske underafdelinger eller lokale myndigheder, eller
 - ii) ydelserne er sikret eller på anden vis beskyttet af nationale bestemmelser og finansieres ved hjælp af en pulje af aktiver, der tilvejebringes gennem en forvaltningsordning eller en truststifter, for at sikre opfyldelsen af de tilsvarende pensionsforpligtelser i tilfælde af den multinationale koncerns eller den store nationale koncerns insolvens.
- b) En pensionsserviceenhed.

- 34) *Pensionsserviceenhed*: En enhed, der udelukkende eller næsten udelukkende er etableret og driver virksomhed med henblik på
- a) at investere midler til fordel for de i nr. 33, litra a, omhandlede enheder eller
 - b) at udføre aktiviteter, som er accessoriske i forhold til de regulerede aktiviteter, der er omhandlet i nr. 33, litra a, forudsat at pensionserviceenheden indgår i samme koncern som de enheder, der udøver disse regulerede aktiviteter.
- 35) *Lavskattejurisdiktion*: For så vidt angår en multinational koncern eller en stor national koncern i et givet regnskabsår, et EU-medlemsland eller en tredjelandjurisdiktion, hvor den multinationale koncern eller den store nationale koncern har en kvalificeret indkomst og beskattes med en effektiv skattesats, der er lavere end minimumsskattesatsen.
- 36) *Kvalificeret indkomst eller tab*: En koncernenheds regnskabsmæssige nettoindkomst eller -tab, der er reguleret i overensstemmelse med reglerne i kapitel 7, 10 og 11.
- 37) *Udelukket udbytteskattegodtgørelse*: Enhver anden skat end en kvalificeret udbytteskattegodtgørelse, der påhviler eller er betalt af en koncernenhed. Dette dog forudsat, at godtgørelsen kan kræves godtgjort af det udloddende selskab ved udlodning af udbytte til en aktionær, eller at godtgørelsen kan kræves godtgjort af den retmæssige ejer af udbyttet fra den pågældende koncernenhed i forbindelse med dette udbytte, eller at godtgørelsen kan fradrages af den retmæssige ejer i andre skatter end skatten på udbyttet. Ved begrebet kvalificeret udbytteskattegodtgørelse, jf. 1. pkt., forstås en omfattet skat, der påhviler eller er betalt af en koncernenhed, herunder et fast driftssted, og som kan kræves godtgjort eller bragt til fradrag af den retmæssige ejer af det af koncernenheden udloddede udbytte eller, hvis den omfattede skat påhviler eller er betalt af et fast driftssted, et udbytte udloddet af hovedenheden, hvis godtgørelsen eller skattefradraget ydes af en anden jurisdiktion end den jurisdiktion, der har pålignet de omfattede skatter eller godtgørelsen, eller skattefradraget ydes til en af følgende:
- a) Den retmæssige ejer af det udbytte, der beskattes med en nominel sats, som svarer til eller overstiger den minimumsskattesats for modtaget udbytte, der pålægges efter national ret i den jurisdiktion, der har pålignet koncernenheden de omfattede skatter.
 - b) En fysisk person, der er den retmæssige ejer af udbyttet og skattemæssigt hjemmehørende i den jurisdiktion, som har pålignet koncernenheden de omfattede skatter, og som beskattes med en nominel sats, der svarer til eller overstiger standardsskattesatsen for almindelig indkomst.

- c) En offentlig enhed, en international organisation, en hjemmehørende nonprofitorganisation, et hjemmehørende pensionsinstitut, en hjemmehørende investeringsenhed, der ikke indgår i den multinationale koncern eller den store nationale koncern, eller et hjemmehørende livsforsikringsselskab, i det omfang udbyttet modtages i forbindelse med hjemmehørende pensionsinstitutaktiviteter og beskattes på en måde, der svarer til den, som gælder for udbytte, som modtages af et pensionsinstitut. En nonprofitorganisation og et pensionsinstitut anses for hjemmehørende i den jurisdiktion, hvor organisationen henholdsvis instituttet er oprettet og forvaltes fra. En investeringsenhed anses for hjemmehørende i den jurisdiktion, hvor den er oprettet og undergivet regulering. Et livsforsikringsselskab anses for hjemmehørende i den jurisdiktion, hvor det er beliggende.
- 38) *Kvalificeret refunderbar skattegodtgørelse:*
En godtgørelse, der ikke omfatter et skattebeløb, der kan refunderes eller fradrages i henhold til en kvalificeret udbytteskattegodtgørelse eller en udelukket udbytteskattegodtgørelse, og som opfylder følgende kriterier:
- a) En refunderbar skattegodtgørelse, der er udformet på en sådan måde, at den skal betales kontant eller med tilsvarende likvide midler til en koncernenhed senest fire år efter den dato, hvor koncernenheden er berettiget til at modtage den refunderbare skattegodtgørelse i henhold til lovgivningen i den jurisdiktion, der yder godtgørelsen.
 - b) Hvis skattegodtgørelsen er delvis refunderbar, den del af den refunderbare skattegodtgørelse, der skal betales kontant eller med tilsvarende likvide midler til en koncernenhed senest fire år efter den dato, hvor koncernenheden er berettiget til den delvist refunderbare skattegodtgørelse.
- 39) *Ikkekvalificeret refunderbar skattegodtgørelse:* En skattegodtgørelse, der ikke er en kvalificeret refunderbar skattegodtgørelse, men som er helt eller delvist refunderbar.
- 40) *Hovedenhed:* En enhed, der inkluderer et fast driftssteds regnskabsmæssige nettoindkomst eller -tab i sine regnskaber.
- 41) *Koncernenhedsejer:* En koncernenhed, der direkte eller indirekte besidder en ejerandel i en anden koncernenhed i den samme multinationale koncern eller store nationale koncern.
- 42) *Anerkendt beskatningssystem baseret på overskudsudlodning:* Et selskabsbeskatningssystem, som

UDKAST

- a) kun påligner indkomstskat på overskud, når sådant overskud udloddes eller skønnes at være udloddet til aktionærer, eller når selskabet afholder visse ikke-erhvervsmæssige udgifter,
 - b) påligner skat med en sats svarende til eller over minimumsskattesatsen, og
 - c) var trådt i kraft senest den 1. juli 2021.
- 43) *Kvalificeret regel om underbeskattet overskud:* Et regelsæt gennemført i national ret i en jurisdiktion, som ikke udbyder nogen fordele i forbindelse med disse regler, og som opfylder følgende betingelser:
- a) Reglerne svarer til de regler, der er fastsat i Rådets direktiv (EU) 2022/2523 af 15. december 2022 om sikring af en global minimumsskattesats for multinationale koncerner og store nationale koncerner i Unionen eller, for så vidt angår tredjelandjurisdiktioner, OECD's modelregler, i henhold til hvilke en jurisdiktion opkræver sin allokerbare andel af en multinational koncerns ekstraskat, som en sådan multinational koncerns lavt beskattede koncernenheder ikke er blevet pålagt i henhold til reglen om indkomstmedregning.
 - b) Reglerne administreres på en måde der er i overensstemmelse med de regler, som er fastsat i Rådets direktiv (EU) 2022/2523 af 15. december 2022 om sikring af en global minimumsskattesats for multinationale koncerner og store nationale koncerner i Unionen, eller, for så vidt angår tredjelandjurisdiktioner, OECD's modelregler.
- 44) *Udpeget indberettende enhed:* En anden koncernenhed end det ultimative moderselskab, der er udpeget af den multinationale koncern eller den store nationale koncern til at opfylde de i § 53 omhandlede oplysningsforpligtelser på vegne af den multinationale koncern eller den store nationale koncern.
- 45) *Omsætning:* Indtægter, der opstår i forbindelse med en virksomheds ordinære drift, herunder varesalg, levering af tjenesteydelser, honorarer, renter, udbytter og royalties.
- 46) *Dansk koncernenhed:* En koncernenhed, som anses for hjemmehørende i Danmark efter § 4, stk. 1-6.
- 47) *Tredjelandjurisdiktion:* Et land, der ikke er medlem af den Europæiske Union.
- 48) *Betinget aftale mellem kompetente myndigheder:* En bilateral eller multilateral aftale eller ordning mellem to eller flere kompetente myndigheder, ifølge hvilken der automatisk skal udveksles årlige skemaer med oplysninger om ekstraskat.

Kapitel 3

En koncernenheds hjemsted

§ 4. En enhed, som ikke er en gennemløbsenhed, anses som hjemmehørende i den jurisdiktion, hvor den betragtes som skattemæssigt hjemmehørende på baggrund af ledelsens sæde, etableringssted eller lignende kriterier. Hvis det ikke efter 1. pkt. kan fastslås, hvor en enhed, som ikke er en gennemløbsenhed, er hjemmehørende, anses enheden for at være hjemmehørende i den jurisdiktion, hvor den blev oprettet.

Stk. 2. En gennemløbsenhed betragtes som statsløs, medmindre enheden er det ultimative moderselskab i en multinational koncern eller i en stor national koncern, eller den er forpligtet til at anvende reglen om indkomstmedregning i henhold til §§ 5-8, i hvilket tilfælde gennemløbsenheden anses for at være hjemmehørende i den jurisdiktion, hvor den blev oprettet.

Stk. 3. Et fast driftssted som defineret i § 3, nr. 13, litra a, anses som hjemmehørende i den jurisdiktion, hvor det behandles som et fast driftssted og er skattepligtigt i henhold til den gældende dobbeltbeskatningsoverenskomst. Et fast driftssted som defineret i § 3, nr. 13, litra b, anses som hjemmehørende i den jurisdiktion, hvor det er underlagt en beskatning på netto-niveau baseret på dets forretningsmæssige tilstedeværelse. Et fast driftssted som defineret i § 3, nr. 13, litra c, anses som hjemmehørende i den jurisdiktion, hvor det er beliggende. Et fast driftssted som defineret i § 3, nr. 13, litra d, betragtes som statsløst.

Stk. 4. Hvis en koncernenhed skifter hjemsted i løbet af et regnskabsår, anses enheden som hjemmehørende i den jurisdiktion, hvor den blev anset for at være hjemmehørende i henhold til nærværende bestemmelse i starten af det pågældende regnskabsår.

Stk. 5. Hvis en koncernenhed er hjemmehørende i to jurisdiktioner, og disse jurisdiktioner har en gældende dobbeltbeskatningsoverenskomst, anses koncernenheden som hjemmehørende i den jurisdiktion, hvor den betragtes som skattemæssigt hjemmehørende i henhold til nævnte dobbeltbeskatningsoverenskomst. Hvis den gældende dobbeltbeskatningsoverenskomst kræver, at de kompetente myndigheder når frem til en gensidig aftale om, hvor koncernenheden anses at være skattemæssigt hjemmehørende, og der ikke er opnået aftale herom, finder stk. 6 anvendelse. Hvis der ikke gives fritagelse fra dobbeltbeskatning i henhold til den gældende dobbeltbeskatningsoverenskomst, som følge af at en koncernenhed er skattemæssigt hjemmehørende i begge kontraherende parter, finder stk. 6 anvendelse.

Stk. 6. Hvis en koncernenhed er hjemmehørende i to jurisdiktioner, og disse jurisdiktioner ikke har en gældende dobbeltbeskatningsoverenskomst, anses koncernenheden som hjemmehørende i den jurisdiktion, der har opkrævet de højeste omfattede skatter for regnskabsåret. Ved beregningen af

de i 1. pkt. omhandlede omfattede skatter tages der ikke hensyn til det indbetalte skattebeløb i henhold til en skatteordning for kontrollerede udenlandske selskaber. Hvis beløbet for de forfaldne omfattede skatter i de to jurisdiktioner er det samme eller nul, anses koncernenheden som hjemmehørende i den jurisdiktion, hvor den har den højeste substansbaserede indkomstudelukkelse opgjort på enhedsbasis i overensstemmelse med § 40. Hvis beløbet for den substansbaserede indkomstudelukkelse i de to jurisdiktioner er det samme eller nul, betragtes koncernenheden som statsløs, medmindre den er et ultimativt moderselskab, i hvilket tilfælde enheden anses som hjemmehørende i den jurisdiktion, hvor den blev oprettet.

Stk. 7. Hvis et moderselskab som følge af anvendelsen af stk. 5 og 6 er hjemmehørende i en jurisdiktion, hvor det ikke er omfattet af en kvalificeret regel om indkomstmedregning, anses det som underlagt den kvalificerede regel om indkomstmedregning i den anden jurisdiktion, medmindre en gældende dobbeltbeskatningsoverenskomst forhindrer anvendelse af en sådan regel.

Afsnit II

Regler om ekstraskatter og kredsen af betalingspligtige koncernenheder

Kapitel 4

Indkomstmedregning

Koncernenheder, der er betalingspligtige

§ 5. Hvor et ultimativt moderselskab direkte eller indirekte besidder en ejerandel i en udenlandsk lavt beskattet koncernenhed, eller i en lavt beskattet statsløs koncernenhed, påhviler det dette selskab at beregne og betale den ekstraskat, jf. § 39, vedrørende de pågældende udenlandske og statsløse koncernenheder, der kan henføres til selskabet.

Stk. 2. Det påhviler et ultimativt moderselskab at beregne og betale den ekstraskat, jf. § 39, der kan henføres til selskabet selv og andre danske enheder i koncernen, som er lavt beskattede.

§ 6. Hvor et mellemliggende moderselskab, der er ejet af et ultimativt moderselskab, som er hjemmehørende i en tredjelandsjurisdiktion, direkte eller indirekte besidder en ejerandel i en udenlandsk lavt beskattet koncernenhed, eller i en lavt beskattet statsløs koncernenhed, påhviler det dette mellemliggende moderselskab at beregne og betale den ekstraskat, jf. § 39, vedrørende de pågældende udenlandske og statsløse koncernenheder, der kan henføres til selskabet.

Stk. 2. Det påhviler et mellemliggende moderselskab, der er ejet af et ultimativt moderselskab, som er hjemmehørende i en tredjelandsjurisdiktion, at beregne og betale den ekstraskat, jf. § 39, der kan henføres til selskabet selv og andre danske enheder i koncernen, som er lavt beskattede.

Stk. 3. Stk. 1 og 2 finder ikke anvendelse, hvis det udenlandske ultimative moderselskab for det pågældende regnskabsår er omfattet af en kvalificeret regel om indkomstmedregning. Endvidere finder stk. 1 og 2, ikke anvendelse, hvis et andet mellemliggende moderselskab i koncernen, der direkte eller indirekte har bestemmende indflydelse over det mellemliggende moderselskab nævnt i stk. 1 og 2, er hjemmehørende i en jurisdiktion, hvor det for det pågældende regnskabsår er omfattet af en kvalificeret regel om indkomstmedregning.

§ 7. Hvor et mellemliggende moderselskab, der er ejet af et ultimativt moderselskab, som er en undtaget enhed, direkte eller indirekte besidder en ejerandel i en udenlandsk lavt beskattet koncernenhed eller en lavt beskattet statsløs koncernenhed, påhviler det dette mellemliggende moderselskab at beregne og betale den ekstraskat, jf. § 39, vedrørende de pågældende udenlandske og statsløse koncernenheder, der kan henføres til selskabet.

Stk. 2. Det påhviler et mellemliggende moderselskab, der er ejet af et ultimativt moderselskab, som er en undtaget enhed, at beregne og betale den ekstraskat, jf. § 39, der kan henføres til selskabet selv og andre danske enheder i koncernen, som er lavt beskattede.

Stk. 3. Stk. 1 og 2 finder ikke anvendelse, hvis et andet mellemliggende moderselskab i koncernen, der direkte eller indirekte har bestemmende indflydelse over det mellemliggende moderselskab nævnt i stk. 1 og 2, er hjemmehørende i en jurisdiktion, hvor det for det pågældende regnskabsår er omfattet af en kvalificeret regel om indkomstmedregning.

§ 8. Det påhviler et delvist ejet moderselskab, der direkte eller indirekte besidder en ejerandel i en udenlandsk lavt beskattet koncernenhed, eller i en lavt beskattet statsløs koncernenhed, at beregne og betale den ekstraskat, jf. § 39, vedrørende de pågældende udenlandske og statsløse koncernenheder, der kan henføres til selskabet.

Stk. 2. Det påhviler et delvist ejet moderselskab at beregne og betale den ekstraskat, jf. § 39, der kan henføres til selskabet selv og andre danske enheder i koncernen, som er lavt beskattede.

Stk. 3. Stk. 1 og 2 finder ikke anvendelse, hvis et andet delvist ejet moderselskab i koncernen, der direkte eller indirekte besidder alle ejerandele i det delvist ejede moderselskab nævnt i stk. 1 og 2, for det pågældende regnskabsår er omfattet af en kvalificeret regel om indkomstmedregning.

Allokering af beregnet ekstraskat

§ 9. Den ekstraskat, som et moderselskab skal betale efter § 5, stk. 1, § 6, stk. 1, § 7, stk. 1, og § 8, stk. 1, for en lavt beskattet koncernenhed, udgør den ekstraskat, som er beregnet for den lavt beskattede koncernenhed efter § 39, multipliceret med den andel af denne ekstraskat, som for regnskabsåret skal allokere til moderselskabet.

Stk. 2. Den andel af en lavt beskattet koncernenheds ekstraskat, som skal allokere til moderselskabet, jf. stk. 1, udgør størrelsen af moderselskabets ejerandel af den lavt beskattede koncernenheds kvalificerede indkomst, hvor denne størrelse opgøres som den lavt beskattede koncernenheds kvalificerede indkomst for regnskabsåret, nedsat med den del af denne indkomst, der kan henføres til andre ejeres ejerandele, divideret med den lavt beskattede koncernenheds kvalificerede indkomst for regnskabsåret.

Stk. 3. Den del af en lavt beskattet koncernenheds kvalificerede indkomst, der kan henføres til andre ejeres ejerandele, jf. stk. 2, udgør det beløb, som, baseret på principperne i den almindeligt anerkendte regnskabsstandard, der anvendes i det ultimative moderselskabs konsoliderede regnskaber, ville være blevet henført til disse ejere, hvis

- 1) den lavt beskattede koncernenheds nettoindkomst var lig med dens kvalificerede indkomst,
- 2) moderselskabet havde udarbejdet konsoliderede regnskaber i overensstemmelse med denne regnskabsstandard (de hypotetiske konsoliderede regnskaber),
- 3) moderselskabet havde bestemmende indflydelse over den lavt beskattede koncernenhed, således at hele den lavt beskattede koncernenheds kvalificerede indkomst og alle dens udgifter blev konsolideret post for post med moderselskabets indkomst og udgifter i det hypotetiske konsoliderede regnskab,
- 4) hele den lavt beskattede koncernenheds kvalificerede indkomst kunne henføres til transaktioner med enheder, der ikke er enheder i koncernen, og
- 5) alle ejerandele, som ikke direkte eller indirekte ejes af moderselskabet, var ejet af andre enheder end enheder i koncernen.

Stk. 4. Den ekstraskat, som et moderselskab skal betale efter § 5, stk. 2, § 6, stk. 2, § 7, stk. 2, og § 8, stk. 2, skal i overensstemmelse med § 39 omfatte dels den fulde ekstraskat, der er beregnet for det pågældende moderselskab, dels den ekstraskat, der er beregnet for de danske lavt beskattede koncernenheder, multipliceret med den andel af denne ekstraskat, som for regnskabsåret skal allokere til moderselskabet.

Undgåelse af dobbelt medregning

§ 10. Hvor et moderselskab gennem et mellemliggende moderselskab eller et delvist ejet moderselskab (indirekte ejerskab) har en ejerandel i en lavt beskattet koncernenhed, og de pågældende moderselskaber for det relevante regnskabsår er omfattet af en kvalificeret regel om indkomstmedregning, nedsættes den ekstraskat, som det førstnævnte moderselskab skal betale efter §§ 5-8, med et beløb svarende til den del af ekstraskatten for det mellemliggende moderselskab eller det delvist ejede moderselskab, som er allokeret til det førstnævnte moderselskab.

Kapitel 5

Kvalificeret indenlandsk ekstraskat

§ 11. Indgår en dansk lavt beskattet koncernenhed i en multinational koncern, skal der betales indenlandsk ekstraskat af koncernenhedens overskydende danske overskud.

§ 12. Den lavt beskattede koncernenheds overskydende danske overskud beregnes efter § 39, idet grundlaget for beregningen er den regnskabsstandard, der anvendes i de konsoliderede regnskaber. Uanset 1. pkt. kan det overskydende overskud dog i stedet beregnes på grundlag af et regnskab udarbejdet efter årsregnskabsloven.

§ 13. Den indenlandske ekstraskat udgør den ekstraskat, som beregnes for den lavt beskattede koncernenhed efter § 39 før fradrag for indenlandsk ekstraskat, jf. dog § 14.

§ 14. Uanset § 13 skal følgende skatter ikke medregnes i den lavt beskattede koncernenheds regulerede omfattede skatter ved opgørelsen af den lavt beskattede koncernenheds ekstraskat efter § 39:

- 1) Skatter, allokeret til et fast driftssted efter § 35, stk. 1.
- 2) Skatter, som er allokeret til koncernenheden efter § 35, stk. 3 eller 4.

Kvalificeret indenlandsk ekstraskat pålagt i en anden jurisdiktion

§ 15. Hvis en kvalificeret indenlandsk ekstraskat i et andet EU-medlemsland for et regnskabsår er beregnet i overensstemmelse med det ultimative moderselskabs almindeligt anerkendte regnskabsstandard eller internationale regnskabsstandarde (IFRS eller IFRS som vedtaget af EU i henhold til forordning (EF) nr. 1606/2002), beregnes der ikke ekstraskat efter § 39 for de koncernenheder, der er hjemmehørende i det pågældende EU-medlemsland.

§ 16. Hvis en kvalificeret indenlandsk ekstraskat i en anden jurisdiktion ikke er betalt inden for fire regnskabsår efter udgangen af det regnskabsår, hvor den forfalder til betaling, skal den pågældende indenlandske ekstraskat tillægges den jurisdiktionsbaserede ekstraskat, der skal beregnes efter § 39, stk. 3, jf. § 41.

Allokering

Kapitel 6

Underbeskattet overskud

Koncernenheder, der er betalingspligtige

§ 17. En koncernenhed, som indgår i en multinational koncern, hvori der også indgår lavt beskattede koncernenheder, har pligt til at betale den andel af den opgjorte ekstraskat af et underbeskattet overskud, jf. §§ 19 og 20, som efter § 39 kan henføres til koncernenheden. Det er en forudsætning for anvendelsen af 1. pkt., at koncernens ultimative moderselskab enten er hjemmehørende i en jurisdiktion, som ikke anvender en kvalificeret regel om indkomstmedregning, eller er en undtaget enhed. 1. pkt. finder ikke anvendelse, hvis den pågældende koncernenhed er en investeringsenhed.

Stk. 2. Hvis der i en multinational koncern som nævnt i stk. 1 indgår flere danske koncernenheder, der ikke er investeringsenheder, følger betalingsforpligtelsen af § 67.

§ 18. En koncernenhed, som indgår i en multinational koncern, hvor det ultimative moderselskab er hjemmehørende i en lavskattejurisdiktion, der samtidig er en tredjelandsjurisdiktion, har pligt til at betale den andel af den opgjorte ekstraskat af et underbeskattet overskud, jf. §§ 19 og 20, som efter § 39 kan henføres til koncernenheden. 1. pkt. finder ikke anvendelse, hvis det ultimative moderselskab er omfattet af en kvalificeret regel om indkomstmedregning for selskabet selv og dets lavt beskattede koncernenheder, der er hjemmehørende i samme jurisdiktion. 1. pkt. finder endvidere ikke anvendelse, hvis den pågældende koncernenhed er en investeringsenhed.

Stk. 2. Hvis der i en multinational koncern som nævnt i stk. 1 indgår flere danske koncernenheder, der ikke er investeringsenheder, følger betalingsforpligtelsen af § 67.

Beregning og allokering af ekstraskat af underbeskattet overskud

§ 19. Ekstraskatten af et underbeskattet overskud beregnes ved at multiplicere den samlede ekstraskat, jf. stk. 2, med den efter § 20 opgjorte procentsats.

Stk. 2. Den samlede ekstraskat for et regnskabsår udgør summen af de ekstraskatter, der er beregnet for den multinationale koncern efter § 39, med de justeringer, der følger af stk. 3 og 4.

Stk. 3. Ekstraskatten for en lavt beskattet koncernenhed er nul, hvis alle det ultimative moderselskabs ejerandele i den pågældende lavt beskattede koncernenhed direkte eller indirekte ejes af et eller flere moderselskaber, som anvender en kvalificeret regel om indkomstmedregning.

Stk. 4. Hvor et moderselskabs ejerandele i en lavt beskattet koncernenhed uden for den i stk. 3 nævnte situation er omfattet af en kvalificeret regel om indkomstmedregning, nedsættes den lavt beskattede koncernenheds ekstraskat med den andel af ekstraskatten, som betales efter den kvalificerede regel om indkomstmedregning.

§ 20. Procentsatsen til beregning af ekstraskatten af underbeskattet overskud fastsættes årligt pr. multinational koncern og opgøres som summen af 50 pct. af forholdet mellem antal ansatte i Danmark og antal ansatte i alle jurisdiktioner med en regel om underbeskattet overskud og 50 pct. af forholdet mellem den samlede værdi af materielle aktiver i Danmark og den samlede værdi af materielle aktiver i alle jurisdiktioner med en regel om underbeskattet overskud, hvor:

- 1) Antallet af ansatte i Danmark er det samlede antal ansatte i alle de koncernenheder i den multinationale koncern, der er hjemmehørende i Danmark.
- 2) Antallet af ansatte i alle jurisdiktioner med en regel om underbeskattet overskud er det samlede antal ansatte i alle de koncernenheder i den multinationale koncern, der for regnskabsåret er hjemmehørende i en jurisdiktion med en gældende kvalificeret regel om underbeskattet overskud.
- 3) Den samlede værdi af materielle aktiver i Danmark er summen af den bogførte nettoværdi af materielle aktiver i alle de koncernenheder i den multinationale koncern, der er hjemmehørende i Danmark.
- 4) Den samlede værdi af materielle aktiver i alle jurisdiktioner med en regel om underbeskattet overskud er summen af den bogførte nettoværdi af materielle aktiver i alle de koncernenheder i den multinationale koncern, der for regnskabsåret er hjemmehørende i en jurisdiktion med en gældende kvalificeret regel om underbeskattet overskud.

Stk. 2. Antallet af ansatte er antallet af ansatte i fuldtidsækvivalenter i alle koncernenheder, der er hjemmehørende i den relevante jurisdiktion, herunder uafhængige underleverandører, forudsat at de deltager i koncernenhedens ordinære driftsaktiviteter.

Stk. 3. De materielle aktiver omfatter de materielle aktiver i alle koncernenheder, der er hjemmehørende i den relevante jurisdiktion, men omfatter ikke kontanter eller andre likvide midler, immaterielle aktiver eller finansielle aktiver.

Stk. 4. De ansatte, hvis lønomkostninger medregnes i et fast driftssteds separate regnskaber som fastsat i § 27, stk. 1, og reguleret i overensstemmelse med § 27, stk. 2, allokeres til den jurisdiktion, hvori det faste driftssted er hjemmehørende. Materielle aktiver, som medregnes i et fast driftssteds separate regnskaber som fastsat i § 27, stk. 1, og reguleret i overensstemmelse med § 27, stk. 2, allokeres til den jurisdiktion, hvori det faste driftssted er hjemmehørende. Antallet af ansatte og materielle aktiver, der allokeres til et fast driftssteds jurisdiktion, medregnes ikke i antallet af ansatte og materielle aktiver i hovedenhedens jurisdiktion.

Stk. 5. Antallet af ansatte og den bogførte nettoværdi af materielle aktiver, som besiddes af en investeringsenhed, medtages ikke i de elementer, der indgår i beregningsformlen i stk. 1.

Stk. 6. Antallet af ansatte og den bogførte nettoværdi af materielle aktiver i en gennemstrømningsenhed medtages ikke i de elementer, der indgår i beregningsformlen i stk. 1, medmindre de allokeres til et fast driftssted eller, såfremt der ikke er et fast driftssted, til de koncernenheder, der er hjemmehørende i den jurisdiktion, hvor gennemløbsenheden blev oprettet.

§ 21. Uanset § 20 anses en jurisdiktions procentsats i forhold til reglen om underbeskattet overskud for at være nul i et givet regnskabsår, så længe den ekstraskat i henhold til reglen om underbeskattet overskud, der er allokeret til den pågældende jurisdiktion i et tidligere regnskabsår, ikke har ført til, at de af den multinationale concerns koncernenheder, som er hjemmehørende i den pågældende jurisdiktion, har fået en yderligere kontant skatteudgift, der for det pågældende tidligere regnskabsår samlet svarer til den ekstraskat i henhold til reglen om underbeskattet overskud, som er allokeret til den pågældende jurisdiktion.

Stk. 2. Antallet af ansatte og den bogførte nettoværdi af materielle aktiver i koncernenhederne i en multinational koncern, der er hjemmehørende i en jurisdiktion med en procentsats i forhold til reglen om underbeskattet overskud på nul i regnskabsåret, medtages ikke i de elementer, der indgår i beregningsformlen i § 20, stk. 1, for det pågældende regnskabsår.

Stk. 3. Stk. 1 og 2 finder ikke anvendelse for et regnskabsår, hvis alle jurisdiktioner med en gældende kvalificeret regel om underbeskattet overskud for regnskabsåret har en procentsats i forhold til reglen om underbeskattet overskud på nul for den multinationale koncern for det pågældende regnskabsår.

Afsnit III

Beregning af indkomst, skatter, skattesats og ekstraskat

Kapitel 7

Kvalificeret indkomst eller tab

Opgørelse

§ 22. En koncernenheds kvalificerede indkomst eller tab er enhedens regnskabsmæssige nettoindkomst eller -tab med de reguleringer, der følger af §§ 24-30.

Stk. 2. Koncernenhedens regnskabsmæssige nettoindkomst eller -tab efter stk. 1 er enhedens nettoindkomst eller -tab før eventuelle konsolideringsreguleringer til eliminering af koncerninterne transaktioner, således som dette nettoresultat er opgjort efter den regnskabsstandard, der anvendes ved udarbejdelsen af det ultimative moderselskabs konsoliderede regnskab, jf. dog § 23.

Stk. 3. Det er et krav, at koncernenhedens koncerninterne transaktioner med andre koncernenheder skal være sket til priser og vilkår, der er i overensstemmelse med armslængdeprincippet.

Stk. 4. Et ultimativt moderselskab kan beslutte at anvende sin konsoliderede regnskabsmæssige behandling til at eliminere indkomster, udgifter, gevinster og tab fra koncerninterne transaktioner mellem koncernenheder, der er hjemmehørende i samme jurisdiktion, og som indgår i en koncern med konsolideret skattegrundlag, med henblik på beregning af den kvalificerede nettoindkomst eller det kvalificerede nettotab for disse koncernenheder. Beslutningen træffes i overensstemmelse med § 54, stk. 1. I det regnskabsår, hvor beslutningen træffes eller tilbagekaldes, foretages der passende reguleringer, således at poster vedrørende kvalificeret indkomst eller tab ikke tages i betragtning mere end én gang eller udelades som følge af en sådan beslutning eller tilbagekaldelse.

§ 23. En koncernenheds regnskabsmæssige nettoindkomst eller -tab efter § 22 er det resultat, som enheden har fastsat efter den regnskabsstandard, der anvendes ved udarbejdelsen af det konsoliderede regnskab for det ultimative moderselskab. Hvis det ikke med rimelighed er praktisk muligt at ansætte den regnskabsmæssige nettoindkomst eller det regnskabsmæssige nettotab for en koncernenhed på grundlag af den almindeligt anerkendte regnskabsstandard eller den godkendte regnskabsstandard, der anvendes ved udarbejdelsen af det ultimative moderselskabs konsoliderede regnskab, kan den regnskabsmæssige nettoindkomst eller det regnskabsmæssige nettotab for koncernenheden for regnskabsåret ansættes ved anvendelse af en

anden almindeligt anerkendt regnskabsstandard eller en godkendt regnskabsstandard, forudsat at:

- 1) Koncernenhedens regnskaber er ført på grundlag af denne regnskabsstandard,
- 2) oplysningerne i regnskaberne er pålidelige, og
- 3) permanente afvigelser på over 1 mio. euro, som følger af anvendelsen af et bestemt princip eller en bestemt standard på indtægts- eller udgiftsposter eller transaktioner, når dette princip eller denne standard afviger fra den standard, der anvendes ved udarbejdelsen af det ultimative moderselskabs konsoliderede regnskaber, reguleres, så de svarer til den behandling, der kræves for den pågældende post i henhold til den regnskabsstandard, der anvendes ved udarbejdelsen af de konsoliderede regnskaber.

Stk. 2. Hvis det ultimative moderselskab ikke har udarbejdet sine konsoliderede regnskaber i overensstemmelse med en almindeligt anerkendt regnskabsstandard, jf. § 3, nr. 6, litra c, reguleres det ultimative moderselskabs konsoliderede regnskaber for at forhindre væsentlige konkurrencefordrejninger. Hvis det ultimative moderselskab ikke udarbejder konsoliderede regnskaber, jf. § 3, nr. 6, litra a-c, er de konsoliderede regnskaber i det ultimative moderselskab, jf. § 3, nr. 6, litra d, dem, der ville være blevet udarbejdet, hvis det ultimative moderselskab skulle udarbejde sådanne konsoliderede regnskaber efter:

- 1) En almindeligt anerkendt regnskabsstandard, eller
- 2) en godkendt regnskabsstandard, for så vidt sådanne konsoliderede regnskaber er reguleret for at forhindre væsentlige konkurrencefordrejninger.

Stk. 3. Hvis en regel om kvalificeret indenlandsk ekstraskat anvendes af en anden jurisdiktion, kan den regnskabsmæssige nettoindkomst eller det regnskabsmæssige nettotab for de koncernenheder, der er hjemmehørende i den pågældende jurisdiktion, ansættes i overensstemmelse med en almindeligt anerkendt regnskabsstandard eller en godkendt regnskabsstandard, som er forskellig fra den regnskabsstandard, der anvendes ved udarbejdelsen af det ultimative moderselskabs konsoliderede regnskaber, forudsat at en sådan regnskabsmæssig nettoindkomst eller et sådant regnskabsmæssigt nettotab er reguleret for at forhindre væsentlige konkurrencefordrejninger.

Stk. 4. Hvis anvendelsen af et specifikt princip eller en specifik procedure i henhold til et sæt almindeligt anerkendte regnskabsprincipper resulterer i væsentlige konkurrencefordrejninger, reguleres den regnskabsmæssige behandling af alle poster eller transaktioner, som er omfattet af dette princip eller denne procedure, med henblik på at den pågældende post eller trans-

aktion behandles i overensstemmelse med de internationale regnskabsstandarder (IFRS eller IFRS som vedtaget af EU i henhold til forordning (EF) nr. 1606/2002).

Undtagelse vedrørende international skibsfart

§ 24. En koncernenheds indkomst fra international skibsfart og anerkendt accessorisk indkomst fra international skibsfart medtages ikke ved beregningen af den kvalificerede indkomst eller tab efter § 22, jf. dog stk. 4. Det er en betingelse, at koncernenheden godtgør, at den strategiske eller forretningsmæssige drift af alle de pågældende skibe rent faktisk udøves inden for den jurisdiktion, hvor koncernenheden er hjemmehørende. Hvis beregningen af koncernenhedens indkomst fra international skibsfart og anerkendt accessorisk indkomst fra international skibsfart medfører et tab, medtages et sådant tab ikke ved beregningen af koncernenhedens kvalificerede indkomst eller tab efter § 22.

Stk. 2. Ved indkomst fra international skibsfart forstås nettoindkomst, som en koncernenhed har opnået fra følgende aktiviteter, forudsat at transporten ikke foregår ad indre vandveje inden for samme jurisdiktion:

- 1) Transport af passagerer eller gods med skib i international trafik, uanset om skibet ejes, lejes eller på anden måde står til rådighed for koncernenheden.
- 2) Transport af passagerer eller gods med skib i international trafik i henhold til slot charter-aftaler.
- 3) Udleje af et skib, der skal anvendes til transport af passagerer eller gods i international trafik, på charterbasis, som er leveret fuldt udstyret og bemannet.
- 4) Udleje af et skib, der anvendes til transport af passagerer eller gods i international trafik, til en anden koncernenhed på bareboat-charterbasis.
- 5) Deltagelse i en pool, et forretningsfællesskab eller en international driftsorganisation for transport af passagerer eller gods med skib i international trafik.
- 6) Salg af et skib, der anvendes til transport af passagerer eller gods i international trafik, forudsat at skibet har været ejet til anvendelse herfor af koncernenheden i mindst et år.

Stk. 3. Ved anerkendt accessorisk indkomst fra international skibsfart forstås nettoindkomst, som en koncernenhed har opnået fra følgende aktiviteter, forudsat at sådanne aktiviteter primært udføres i forbindelse med transport af passagerer eller gods med skib i international trafik:

- 1) Udleje af et skib på bareboat-charterbasis til en anden skibsfartsvirksomhed, som ikke er en koncernenhed, forudsat at charteraftalens varighed ikke overstiger tre år.

- 2) Salg af billetter udstedt af andre skibsfartsvirksomheder til den indlandske del af en international sejlads.
- 3) Udleje og kortvarig oplagring af containere eller godtgørelse for forsinket returnering af containere.
- 4) Tjenesteydelser til andre skibsfartsvirksomheder via ingeniører, vedligeholdelsespersonale, befragtere, cateringpersonale og kundeservicepersonale.
- 5) Investeringsafkast, hvis investeringen, der genererer afkastet, udgør en integreret del af driften af skibene i international trafik.

Stk. 4. Uanset stk. 1 må den samlede anerkendte accessoriske indkomst fra international skibsfart for alle de koncernenheder, der er hjemmehørende i en jurisdiktion, ikke overstige 50 pct. af de pågældende koncernenheders indkomst fra international skibsfart.

Stk. 5. De omkostninger, der er afholdt af en koncernenhed, og som direkte kan henføres til koncernenhedens indkomst fra internationale skibsfartsaktiviteter og fra anerkendte accessoriske internationale skibsfartsaktiviteter, allokeres til sådanne aktiviteter med henblik på at beregne koncernenhedens nettoindkomst fra international skibsfart og dens anerkendte accessoriske indkomst fra international skibsfart.

Stk. 6. De omkostninger, der er afholdt af en koncernenhed, og som er indirekte afledt af enhedens internationale skibsfartsaktiviteter og anerkendte accessoriske internationale skibsfartsaktiviteter, fratrækkes koncernenhedens indkomst fra sådanne aktiviteter med henblik på at beregne indkomsten fra international skibsfart og den anerkendte accessoriske indkomst fra international skibsfart på basis af enhedens indtjening fra sådanne aktiviteter i forhold til dens samlede indtjening.

Stk. 7. Direkte og indirekte omkostninger, der kan henføres til en koncernenheds indkomst fra international skibsfart og anerkendt accessoriske indkomst fra international skibsfart, som efter stk. 1 ikke medtages ved beregningen af enhedens kvalificerede indkomst eller tab, medregnes ikke ved beregningen af koncernenhedens kvalificerede indkomst eller tab.

Reguleringer

§ 25. Ved beregningen af en koncernenheds kvalificerede indkomst eller tab efter § 22 skal enhedens regnskabsmæssige nettoindkomst eller -tab reguleres for følgende poster:

- 1) Koncernenhedens nettoskatteudgifter, jf. stk. 2.
- 2) Udelukkede udbytter, jf. stk. 3.
- 3) Udelukkede egenkapitalgevinster eller -tab, jf. stk. 4.
- 4) Medregnede gevinster eller tab i henhold til omvurderingsmetode, jf. stk. 5.

UDKAST

- 5) Gevinster eller tab ved afhændelse af aktiver og passiver, der er udelukket i henhold til § 47.
- 6) Asymmetriske valutagevinster eller -tab, jf. stk. 6.
- 7) Principielt ikketilladte udgifter, jf. stk. 7.
- 8) Fejl i tidligere regnskabsår og ændringer i regnskabsprincipper, jf. stk. 8.
- 9) Påløbne pensionsomkostninger, jf. stk. 9.
- 10) Medregnede kvalificerede refunderbare skattegodtgørelser, jf. § 3, nr. 38.
- 11) Omkostninger i forbindelse med en koncernintern finansieringsordning, hvor betingelserne i stk. 10 er opfyldt.
- 12) Forøgelse eller fald i koncernenhedens egenkapital som et resultat af modtagne, udbetalte eller forfaldne udlodninger i forbindelse med hybrid kernekapital, jf. stk. 11.
- 13) For forsikringsselskaber udelades et beløb som opkræves hos forsikringstagere for skatter betalt af forsikringsselskabet vedrørende afkast til forsikringstagere. Et forsikringsselskab skal medtage eventuelle afkast til forsikringstagere, som ikke afspejles i forsikringsselskabets regnskabsmæssige nettoindkomst eller -tab, i det omfang den tilsvarende stigning eller fald i forpligtelsen over for forsikringstagere afspejles i forsikringsselskabets regnskabsmæssige nettoindkomst eller -tab.

Stk. 2. Ved nettoskatteudgifter efter stk. 1, forstås nettobeløbet for følgende poster:

- 1) Omfattede skatter efter kapitel 8 påløbet som en udgift og eventuelle løbende og udskudte omfattede skatter, der er medregnet i indkomstskatteudgiften, herunder omfattede skatter på indkomst, som er udelukket fra beregningen af den kvalificerede indkomst eller det kvalificerede tab.
- 2) Udskudte skatteaktiver, der kan henføres til underskud for regnskabsåret.
- 3) Kvalificerede indenlandske ekstraskatter, der er påløbet som en udgift,
- 4) Skatter, der hidrører fra reglerne i denne lov, regler baseret på Rådets direktiv (EU) 2022/2523 af 15. december 2022 om sikring af en global minimumsskattesats for multinationale koncerner og store nationale koncerner i Unionen eller på OECD's modelregler, og som er påløbet som en udgift.
- 5) Udelukkede udbytteskattegodtgørelser, jf. § 3, nr. 37, der er påløbet som en udgift.

Stk. 3. Udelukket udbytter omfatter udbytte eller andre former for udlodning, der er modtaget eller tilskrevet i tilknytning til en ejerandel. Det gælder

dog ikke udbytte eller andre former for udlodning, der er modtaget eller tilskrevet i forbindelse med:

- 1) En ejerandel
 - a) der ejes af koncernen i en enhed, og som indebærer rettigheder til mindre end 10 pct. af den pågældende enheds overskud, kapital eller reserver eller stemmerettigheder på tidspunktet for udlodning eller afhændelse (porteføljeandel), og
 - b) som økonomisk er ejet af den koncernenhed, som modtager eller tilskriver udbytte eller andre former for udlodning, i mindre end et år på datoen for udlodningen.
- 2) En ejerandel i en investeringsenhed, der er genstand for en beslutning efter § 52.

Stk. 4. Udelukkede egenkapitalgevinster eller -tab er en gevinst, et overskud eller et tab, som er medregnet i koncernenhedens regnskabsmæssige nettoindkomst eller -tab vedrørende gevinster og tab, der hidrører fra ændringer i dagsværdien af en ejerandel, bortset fra en porteføljeandel, og overskud eller tab i forbindelse med en ejerandel, der er medregnet efter den indre værdis metode, og gevinster og tab ved afhændelse af en ejerandel, bortset fra afhændelse af en porteføljeandel. Den indberettende koncernenhed kan i overensstemmelse med § 54, stk. 1 vælge at behandle de valutagevinster og -tab, der fremgår af koncernenhedens regnskabsmæssige nettoindkomst eller -tab, som en udelukket egenkapitalgevinst eller -tab efter dette stykke, så længe at:

- 1) Sådan en valutagevinst eller -tab kan henføres til finansielle instrumenter, anvendt til at afdække valutarisiko i en ejerandel, der ikke er en porteføljeandel,
- 2) sådanne gevinster og tab fremgår af anden totalindkomst i det konsoliderede regnskab, og
- 3) det finansielle instrument anses som et effektivt afdækningsinstrument efter en almindeligt anerkendt regnskabsstandard som anvendt ved udarbejdelsen af det konsoliderede regnskab.

Stk. 5. Medregnede gevinster eller tab i henhold til omvurderingsmetode er en nettogevinst eller et nettotab, som øges eller nedsættes med eventuelle omfattede skatter i regnskabsåret i forbindelse omvurderingen, og som opstår som følge af, at materielle anlægsaktiver reguleres fra bogførte værdier til dagsværdi, som indregnes i anden totalindkomst, og som ikke efterfølgende rapporterer gevinst eller tab, der er medregnet i anden totalindkomst gennem resultatopgørelsen.

Stk. 6. Asymmetriske valutagevinster eller -tab er en valutagevinst eller -tab for koncernenheden, hvis regnskabsmæssige og skattemæssige funktionelle valutaer er forskellige, og som er:

- 1) Medtaget ved beregningen af en koncernenheds skattepligtige indkomst eller tab, og som kan henføres til udsving i valutakursen mellem koncernenhedens regnskabsmæssige og skattemæssige funktionelle valuta,
- 2) medtaget ved beregningen af en koncernenheds regnskabsmæssige nettoindkomst eller -tab, og som kan henføres til udsving i valutakursen mellem koncernenhedens regnskabsmæssige og skattemæssige funktionelle valuta,
- 3) medtaget ved beregningen af en koncernenheds regnskabsmæssige nettoindkomst eller -tab, og som kan henføres til udsving i valutakursen mellem en tredje fremmed valuta og koncernenhedens regnskabsmæssige funktionelle valuta, og
- 4) som kan henføres til udsving i valutakursen mellem en tredje fremmed valuta og koncernenhedens skattemæssige funktionelle valuta, uanset om en sådan gevinst af eller et sådant tab af en tredje fremmed valuta er medregnet ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst.

Stk. 7. Principielt ikketilladte udgifter er en udgift afholdt af koncernenheden i forbindelse med ulovlige betalinger, herunder bestikkelse og returkommission, eller en udgift der vedrører bøder og sanktioner svarende til eller over 50.000 euro eller et tilsvarende beløb i den funktionelle valuta, i hvilken koncernenhedens regnskabsmæssige nettoindkomst eller -tab er beregnet.

Stk. 8. Fejl i tidligere regnskabsår og ændringer i regnskabsprincipper er en ændring i en koncernenheds primøegenkapital i begyndelsen af et regnskabsår, som kan tilskrives en korrektion af en fejl i ansættelsen af den regnskabsmæssige nettoindkomst eller det regnskabsmæssige nettotab i et tidligere regnskabsår, som har påvirket, hvilke indtægter eller udgifter der kan medtages ved beregningen af den kvalificerede indkomst eller det kvalificerede tab i det forudgående regnskabsår, undtagen i det omfang en sådan fejlkorrektion har ført til et væsentligt fald i en skattepligt vedrørende omfattede skatter jf. § 36. Derudover er det også en ændring, som kan tilskrives en ændring i regnskabsprincipper eller -praksis, der har påvirket hvilken indkomst eller hvilke udgifter, der er medtaget ved beregningen af den kvalificerede indkomst eller det kvalificerede tab.

Stk. 9. Afholdte pensionsomkostninger er differencen mellem det udgiftsbeløb for pensionsforpligtelser, der er medregnet i den regnskabsmæssige nettoindkomst eller det regnskabsmæssige nettotab, og det beløb, der er indbetalt til et pensionsinstitut i regnskabsåret.

Stk. 10. Betingelserne for, at finansieringsomkostninger ikke skal medregnes ved beregning af koncernenhedens kvalificerede indkomst eller tab, er, at omkostningerne er afholdt i forbindelse med en finansieringsordning, hvorved en eller flere koncernenheder yder kredit til eller på anden måde

foretager en investering i en eller flere andre koncernenheder i samme koncern (koncernintern finansieringsordning). Følgende betingelser skal desuden være opfyldt:

- 1) Koncernenheden er hjemmehørende i en lavskattejurisdiktion eller i en jurisdiktion, der ville have været en lavskattejurisdiktion, hvis udgifterne ikke var påløbet koncernenheden.
- 2) Det kan med rimelighed forventes, at den koncerninterne finansieringsordning i løbet af den koncerninterne finansieringsordnings forventede varighed vil øge de udgiftsbeløb, der tages i betragtning ved beregning af den pågældende koncernenheds kvalificerede indkomst eller tab, uden at dette medfører en tilsvarende stigning i den skattepligtige indkomst for den koncernenhed, der yder kreditten (modparten).
- 3) Modparten er hjemmehørende i en jurisdiktion, der ikke er en lavskattejurisdiktion, eller i en jurisdiktion, som ikke ville have været en lavskattejurisdiktion, hvis indkomsten i forbindelse med udgifterne ikke var påløbet modparten.

Stk. 11. Ethvert beløb, der indregnes som et fald i en koncernenheds egenkapital og er resultatet af udbetalte eller forfaldne udlodninger i forbindelse med et instrument udstedt af den pågældende koncernenhed i henhold til tilsynsmæssige krav (hybrid kernekapital), betragtes som en udgift ved beregning af enhedens kvalificerede indkomst eller tab. Beløb, der indregnes som en forøgelse af en koncernenheds egenkapital, og som er resultatet af modtagne eller forfaldne udlodningsbeløb i forbindelse med hybrid kernekapital, som besiddes af koncernenheden, medtages ved beregningen af enhedens kvalificerede indkomst eller tab.

§ 26. Ved beregningen af en koncernenheds kvalificerede indkomst eller tab efter § 22 kan koncernenheden, efter den indberettende koncernenheds beslutning, regulere enhedens regnskabsmæssige nettoindkomst eller -tab med følgende poster:

- 1) Valg om at anvende et realisationsprincip på gevinst og tab på aktiver og passiver, der indregnes til dagsværdi eller er udsat for værdiforringelse i det konsoliderede regnskab, under de betingelser der fremgår af stk. 2. En beslutning om at foretage denne regulering skal ske i overensstemmelse med § 54 stk. 1, og finder anvendelse på alle koncernenheder, der er hjemmehørende i den jurisdiktion, for hvilken beslutningen er truffet, medmindre den indberettende koncernenhed vælger at begrænse beslutningen til koncernhedernes eller investeringsenhedernes materielle aktiver.

- 2) Valg om at erstatte det beløb, der er udgiftsført i regnskabet for en enheds omkostning eller udgift, og som er betalt med aktiebaseret kompensation, med det beløb, der kan fradrages ved beregningen af enhedens skattepligtige indkomst i henhold til de regler, der gælder i den jurisdiktion, hvor enheden er hjemmehørende, under de betingelser der fremgår af stk. 4. En beslutning om at foretage denne regulering skal ske i overensstemmelse med § 54 stk. 1, og skal anvendes konsekvent for alle de koncernenheder, som indgår i en stor multinational koncern eller en national koncern, og som er hjemmehørende i samme jurisdiktion for det år, hvor beslutningen er truffet, og for alle efterfølgende regnskabsår.
- 3) Valg om at regulere kvalificeret indkomst eller tab, der hidrører fra afhændelse af fast ejendom, der er beliggende i samme jurisdiktion som koncernenheden, og som afhændes til tredjeparter, som ikke er medlemmer af koncernen, efter de betingelser der følger af stk. 6. En beslutning om at foretage denne regulering skal ske i overensstemmelse med § 54, stk. 2, og skal træffes årligt.

Stk. 2. En beslutning om anvendelse af realisationsprincippet, jf. stk. 1, nr. 1, er betinget af følgende:

- 1) Alle gevinster og tab på aktiver og passiver, der i regnskabet indregnes til dagsværdi eller er udsat for værdiforringelse, fragår i beregningen af den kvalificerede indkomst eller det kvalificerede tab.
- 2) Den bogførte værdi af et aktiv eller passiv ved opgørelsen af en gevinst eller et tab er den bogførte værdi på det tidspunkt, hvor aktivet er erhvervet, eller hvor gælden er stiftet, eller den bogførte værdi på den første dag i det regnskabsår, hvor beslutningen efter § 54, stk. 1, foretages, alt efter hvilken dato der ligger senest.

Stk. 3. Hvis beslutning om anvendelse af realisationsprincippet, jf. stk. 1, nr. 1, tilbagekaldes, jf. § 54, stk. 1, skal et beløb svarende til differencen mellem dagsværdien af aktivet eller passivet og den bogførte værdi af aktivet eller passivet på den første dag i det regnskabsår, hvor tilbagekaldelsen er foretaget og ansat i henhold til beslutningen, medtages ved beregningen af koncernenhedens kvalificerede indkomst eller tab, hvis dagsværdien overstiger den bogførte værdi, eller fratrækkes, hvis den bogførte værdi overstiger dagsværdien.

Stk. 4. Hvis en beslutning om fradrag for omkostning eller udgift i relation til en aktiebaseret kompensation, jf. stk. 1, nr. 2, er foretaget, men aktieoptionen ikke udnyttes af ihændehaven, skal udgifterne vedrørende den aktiebaserede kompensationsordning tilbageføres til koncernenhedens regnskabsmæssige nettoindkomst eller -tab i det år, hvor aktieoptionen udløber. Hvis en del af udgiften til den aktiebaserede kompensation indgår i enhedens

regnskaber i regnskabsår forud for det regnskabsår, hvor beslutningen om reguleringen er truffet, medregnes et beløb i koncernenhedens kvalificerede indkomst eller tab for det pågældende regnskabsår svarende til differencen mellem den samlede omkostning eller udgift, som er blevet fratrullet ved beregningen af enhedens kvalificerede indkomst eller tab i nævnte forudgående regnskabsår, og den samlede omkostning eller udgift for den aktiebaserede kompensation, der ville være blevet fratrullet ved beregningen af enhedens kvalificerede indkomst eller tab i nævnte forudgående regnskabsår, hvis beslutningen var blevet truffet i sådanne regnskabsår.

Stk. 5. Hvis beslutning om fradrag for omkostning eller udgift i relation til en aktiebaseret kompensation, jf. stk. 1, nr. 2, tilbagekaldes, jf. § 54, stk. 1, skal et beløb svarende til den ubetalte omkostning eller udgift vedrørende den aktiebaserede kompensation, der er fratrullet i henhold til beslutningen, og som overstiger de påløbne regnskabsførte udgifter, medtages ved beregningen af koncernenhedens kvalificerede indkomst eller tab i det regnskabsår, hvor beslutningen om tilbagekaldelse sker.

Stk. 6. Den nettogevinst, der hidrører fra afhændelse af fast ejendom, jf. stk. 1, nr. 3, i det regnskabsår, hvor beslutningen træffes, modregnes for en koncernenhed hjemmehørende i den pågældende jurisdiktion i ethvert nettotab, som hidrører fra afhændelsen af fast ejendom i det regnskabsår, hvor beslutningen træffes, og i de fire regnskabsår forud for det pågældende regnskabsår (femårsperioden). Nettogevinsten modregnes først i et eventuelt nettotab, der er opstået i det første regnskabsår i femårsperioden. En eventuel resterende nettogevinst fremføres og modregnes i eventuelle nettotab, der er opstået i de efterfølgende regnskabsår i femårsperioden. En eventuel resterende nettogevinst, der er tilbage efter anvendelsen af 1.-3. pkt., allokeres jævnt over femårsperioden ved beregning af den kvalificerede indkomst eller det kvalificerede tab for den enkelte koncernenhed, der er hjemmehørende i denne jurisdiktion, og som har opnået en nettogevinst ved afhændelse af fast ejendom, i det regnskabsår, hvor beslutningen træffes. Den resterende nettogevinst, der allokeres til en koncernenhed, skal stå i et rimeligt forhold til nettogevinsten for den pågældende koncernenhed divideret med nettogevinsten for alle koncernenheder. Hvis ingen koncernenhed i en jurisdiktion har opnået en nettogevinst ved afhændelse af fast ejendom i det regnskabsår, hvor beslutningen træffes, allokeres resten af nettogevinsten ligeligt til hver koncernenhed i den pågældende jurisdiktion og allokeres jævnt over femårsperioden ved beregningen af disse koncernenheders kvalificerede indkomst eller tab. Enhver regulering i henhold til stk. 1, nr. 3, for de regnskabsår, der går forud for det regnskabsår, hvori beslutningen træffes, skal foretages i henhold til § 41, stk. 1.

Allokering mellem hovedenhed og fast driftssted

§ 27. Hvis en koncernenhed er et fast driftssted, jf. § 3, nr. 13, litra a-c, er enhedens regnskabsmæssige nettoindkomst eller -tab den nettoindkomst eller det nettotab, der fremgår af det pågældende faste driftssteds separate regnskab. Hvis et fast driftssted ikke aflægger særskilt regnskab, er dets regnskabsmæssige nettoindkomst eller -tab det beløb, der ville have været afspejlet i dets separate regnskab, hvis det var udarbejdet på et selvstændigt grundlag og i overensstemmelse med den regnskabsstandard, der er anvendt ved udarbejdelsen af det konsoliderede regnskab for det ultimative moderselskab.

Stk. 2. Hvis en koncernenhed opfylder definitionen af et fast driftssted, jf. § 3, nr. 13, litra a eller b, reguleres enhedens regnskabsmæssige nettoindkomst eller -tab kun for at afspejle de indtægts- og udgiftsbeløb og -poster, der kan henføres til enheden i henhold til den gældende dobbeltbeskatningsoverenskomst eller national ret i den jurisdiktion, hvor enheden er hjemmehørende, uanset størrelsen af den del af indkomsten, der er undergivet beskatning, og størrelsen af fradragsberettigede udgifter i nævnte jurisdiktion.

Stk. 3. Hvis en koncernenhed opfylder definitionen af et fast driftssted, jf. § 3, nr. 13, litra c, reguleres enhedens regnskabsmæssige nettoindkomst eller -tab kun for at afspejle de indtægts- og udgiftsbeløb og -poster, der ville være blevet henført til enheden i henhold til artikel 7 i OECD's modeloverenskomst vedrørende indkomst og formue.

Stk. 4. Hvis en koncernenhed opfylder definitionen af et fast driftssted, jf. § 3, nr. 13, litra d, beregnes enhedens regnskabsmæssige nettoindkomst eller -tab på grundlag af de indtægtsbeløb og -poster, der er undtaget i den jurisdiktion, hvor hovedenheden er hjemmehørende, og henføres til de aktiviteter, der udøves uden for nævnte jurisdiktion, og de udgiftsbeløb og -poster, der ikke er skattemæssigt fradragsberettigede i den jurisdiktion, hvor hovedenheden er hjemmehørende, og som kan henføres til sådanne aktiviteter.

Stk. 5. Et fast driftssteds regnskabsmæssige nettoindkomst eller -tab medregnes ikke ved ansættelse af hovedenhedens kvalificerede indkomst eller tab, medmindre andet følger af stk. 6.

Stk. 6. Et fast driftssteds kvalificerede tab betragtes som en udgift for hovedenheden ved beregning af enhedens kvalificerede indkomst eller tab, i det omfang det faste driftssteds tab betragtes som en udgift ved beregning af en sådan hovedenheds indenlandske skattepligtige indkomst og ikke modregnes i en post vedrørende indenlandsk skattepligtig indkomst, der beskattes i henhold til lovgivningen i både hovedenhedens jurisdiktion og det faste driftssteds jurisdiktion. Kvalificeret indkomst, som efterfølgende op-

tjenes af det faste driftssted, betragtes som kvalificeret indkomst for hovedenheden op til størrelsen af det kvalificerede tab, der tidligere blev behandlet som en udgift for hovedenheden, jf. 1. pkt.

Gennemløbsenheder

§ 28. Den regnskabsmæssige nettoindkomst eller det regnskabsmæssige nettotab for en koncernenhed, som er en gennemløbsenhed, nedsættes med det beløb, der allokeres til de af enhedens ejere, som ikke er enheder i koncernen, og som besidder deres ejerandel direkte i nævnte gennemløbsenhed eller gennem en kæde af skattemæssigt transparente enheder, medmindre gennemløbsenheden er et ultimativt moderselskab, eller gennemløbsenheden ejes direkte, eller gennem en kæde af skattemæssigt transparente enheder, af et ultimativt moderselskab.

Stk. 2. Hvis en gennemløbsenhed helt eller delvis driver virksomhed gennem et fast driftssted, allokeres den del af enhedens regnskabsmæssige nettoindkomst eller -tab, der er tilbage efter anvendelse af stk. 1, til det faste driftssted i overensstemmelse med § 27.

Stk. 3. Den regnskabsmæssige nettoindkomst eller det regnskabsmæssige nettotab for en koncernenhed, som er en gennemløbsenhed, nedsættes med den regnskabsmæssige nettoindkomst eller det regnskabsmæssige nettotab, der er allokeret til en anden koncernenhed.

Stk. 4. Hvis en skattemæssigt transparent enhed ikke er det ultimative moderselskab, allokeres den del af gennemløbsenhedens regnskabsmæssige nettoindkomst eller -tab, der er tilbage efter anvendelse af stk. 1 og 3, til enhedens koncernenhedsejere i forhold til deres ejerandele i gennemløbsenheden.

Stk. 5. Hvis en gennemløbsenhed er en skattemæssigt transparent enhed, der er det ultimative moderselskab, eller en omvendt hybrid enhed, allokeres den del af gennemløbsenhedens eventuelle regnskabsmæssige nettoindkomst eller -tab, der er tilbage efter anvendelse af stk. 1 og 3, til det ultimative moderselskab eller den omvendte hybride enhed.

Stk. 6. Stk. 3-5 anvendes separat for hver ejerandel i gennemløbsenheden.

§ 29. Den kvalificerede indkomst i en gennemløbsenhed, der er et ultimativt moderselskab, nedsættes for regnskabsåret med det beløb af den kvalificerede indkomst, som kan henføres til indehaveren af en ejerandel (indehaveren) i gennemløbsenheden, forudsat at:

- 1) Indehaveren pålægges skat af sådan indkomst for en beskatningsperiode, der udløber senest 12 måneder efter udgangen af dette regnskabsår, med en nominel sats svarende til eller over minimumsskattesatsen, eller

- 2) det med rimelighed kan forventes, at det samlede beløb af det ultimative moderselskabs regulerede omfattede skatter og skatter betalt af indehaveren af en sådan indkomst senest 12 måneder efter udgangen af regnskabsåret svarer til eller overstiger et beløb, der er lig med denne indkomst multipliceret med minimumsskattesatsen.

Stk. 2. Den kvalificerede indkomst i en gennemløbsenhed, der er et ultimativt moderselskab, nedsættes for regnskabsåret også med det beløb af den kvalificerede indkomst, som er allokeret til indehaveren i gennemløbsenheden, forudsat at indehaveren er:

- 1) En fysisk person, der er skattemæssigt hjemmehørende i den jurisdiktion, hvor det ultimative moderselskab er hjemmehørende, og som har ejerandele, der repræsenterer en rettighed til 5 pct. eller derunder af det ultimative moderselskabs overskud og aktiver, eller
- 2) en offentlig enhed, en international organisation, en nonprofitorganisation eller et pensionsinstitut, der er skattemæssigt hjemmehørende i den jurisdiktion, hvor det ultimative moderselskab er hjemmehørende, og som har ejerandele, der repræsenterer en rettighed til 5 pct. eller derunder af det ultimative moderselskabs overskud og aktiver.

Stk. 3. Det kvalificerede tab i en gennemløbsenhed, der er et ultimativt moderselskab, nedsættes for regnskabsåret med den del af det kvalificerede tab, som kan henføres til indehaveren i gennemløbsenheden. 1. pkt. finder ikke anvendelse, i det omfang indehaveren ikke må anvende det pågældende tab ved beregningen af sin skattepligtige indkomst.

Stk. 4. De omfattede skatter, der efter kapitel 8 er opgjort i en gennemløbsenhed, som er et ultimativt moderselskab, nedsættes forholdsmæssigt med det beløb, som den kvalificerede indkomst nedsættes med, jf. stk. 1 og 2.

Stk. 5. Stk. 1-4 finder tilsvarende anvendelse for et fast driftssted, hvor igennem en gennemløbsenhed, der er et ultimativt moderselskab, helt eller delvist udøver sin virksomhed, eller hvor igennem en skattemæssigt transparent enheds virksomhed helt eller delvis udøves, for så vidt det ultimative moderselskabs ejerandel i den pågældende skattemæssigt transparente enhed besiddes direkte eller gennem en kæde af skattemæssigt transparente enheder.

Ordning med fradragsberettigede udbytteudlodninger

§ 30. For et ultimativt moderselskab i en multinational koncern eller i en stor national koncern, der er omfattet af en ordning med fradrag for udbytte, nedsættes den kvalificerede indkomst indtil nul for regnskabsåret med det beløb, som udloddes som fradragsberettiget udbytte senest 12 måneder efter udgangen af regnskabsåret, forudsat at

- 1) udbyttet beskattes hos modtageren for en beskatningsperiode, der udløber senest 12 måneder efter udgangen af regnskabsåret, med en nominel sats svarende til eller over minimumsskattesatsen, eller
- 2) det med rimelighed kan forventes, at det samlede beløb af det ultimative moderselskabs regulerede omfattede skatter og skatter, der betales af modtageren for dette udbytte, svarer til eller overstiger denne indkomst multipliceret med minimumsskattesatsen.

Stk. 2. For et ultimativt moderselskab i en multinational koncern eller i en stor national koncern, der er omfattet af en ordning for fradrag for udbytte, nedsættes den kvalificerede indkomst indtil nul for regnskabsåret med det beløb, som udloddes som fradragsberettiget udbytte senest 12 måneder efter udgangen af regnskabsåret, forudsat at modtageren er:

- 1) En fysisk person, og udbyttet, der er modtaget, er kooperativ dividende fra et kooperativ inden for forsyningsområdet,
- 2) en fysisk person, der er skattemæssigt hjemmehørende i den samme jurisdiktion, hvor det ultimative moderselskab er hjemmehørende, og som har ejerandele, der repræsenterer en rettighed til 5 pct. eller derunder af det ultimative moderselskabs overskud og aktiver, eller
- 3) en offentlig enhed, en international organisation, en nonprofitorganisation eller et pensionsinstitut, som ikke er en pensionsserviceenhed, der er skattemæssigt hjemmehørende i den jurisdiktion, hvor det ultimative moderselskab er hjemmehørende.

Stk. 3. Et ultimativt moderselskabs omfattede skatter, bortset fra de skatter, for hvilke der er givet fradrag for udbytte, nedsættes forholdsmæssigt med det nedsatte beløb for den kvalificerede indkomst, jf. stk. 1 og 2.

Stk. 4. Hvis det ultimative moderselskab har en ejerandel i en anden koncernenhed, der er omfattet af en ordning med fradrag for udbytte, og denne ejerandel besiddes direkte eller gennem en kæde af sådanne koncernenheder, finder stk. 1-3 anvendelse på alle andre koncernenheder, der er omfattet af en ordning med fradrag for udbytte, og som er hjemmehørende i samme jurisdiktion som det ultimative moderselskab, i det omfang de pågældende koncernenheders kvalificerede indkomst udloddes videre af det ultimative moderselskab til modtagere, der opfylder kravene, jf. stk. 1 og 2.

Stk. 5. Med henblik på stk. 1 behandles kooperativ dividende, som udloddes af et kooperativ inden for forsyningsområdet, som udbytte, der beskattes hos modtageren, for så vidt dette udbytte nedsætter en fradragsberettiget udgift eller omkostning ved opgørelsen af modtagerens skattepligtige indkomst eller tab.

Stk. 6. I denne bestemmelse forstås ved:

- 1) *Ordning med fradrag for udbytte*: En skatteordning, som anvender beskatning på ét enkelt niveau af indkomst til enhedens ejere, ved fra enhedens indkomst at fratrække eller udelade overskud, der er udloddet til ejerne, eller ved at fritage et kooperativ for beskatning.
- 2) *Fradragsberettiget udbytte*: Med hensyn til en koncernenhed, der er omfattet af en ordning med fradrag for udbytte:
 - a) Udlodning af overskud til indehaveren af en ejerandel i enheden, der er fradragsberettiget ved opgørelsen af koncernenhedens skattepligtige indkomst i henhold til lovgivningen i den jurisdiktion, hvor enheden er hjemmehørende, eller
 - b) kooperativ dividende til et medlem af et kooperativ.
- 3) *Kooperativ*: En enhed, der kollektivt markedsfører eller erhverver varer eller tjenesteydelser på vegne af sine medlemmer, og som i den jurisdiktion, hvor enheden er hjemmehørende, er omfattet af en skatteordning, der sikrer skattneneutralitet i forbindelse med varer eller tjenesteydelser, der sælges eller erhverves af enhedens medlemmer gennem kooperativet.

Kapitel 8

Opgørelse og allokering af omfattede skatter

Omfattede skatter

§ 31. En koncernenheds omfattede skatter er:

- 1) Skatter, der indgår i en koncernenheds regnskaber, for så vidt angår enhedens indkomst eller overskud eller enhedens andel af en anden koncernenheds indkomst eller overskud, hvori enheden har en ejerandel.
- 2) Skatter af udloddet overskud, overskud, der skønnes udloddet, og ikke-erhvervsmæssige udgifter, der er pålignet i henhold til et anerkendt beskatningssystem baseret på overskudsudlodning.
- 3) Skatter, der er pålignet i stedet for en generelt gældende selskabsskat.
- 4) Skatter, der opkræves under henvisning til ikkeudloddet overskud og egenkapital, herunder skat af flere elementer, der er baseret indkomst og egenkapital.

Stk. 2. En koncernenheds omfattede skatter omfatter ikke:

- 1) Ekstraskat, som påhviler et moderselskab efter en kvalificeret regel om indkomstmedregning,
- 2) Ekstraskat, som påhviler en koncernenhed som følge af en kvalificeret indenlandsk ekstraskat.
- 3) Skatter, der kan henføres til en regulering foretaget af en koncernenhed som følge af anvendelsen af en kvalificeret regel om underbeskattet overskud.

- 4) Udelukket udbytteskattegodtgørelse, jf. § 3, nr. 37.
- 5) Skatter, der er afholdt af et forsikringsselskab vedrørende afkast til forsikringstagere.

Stk. 3. Omfattede skatter for eventuelle nettogevinster eller -tab, der hidrører fra afhændelse af lokale materielle aktiver, jf. § 26, stk. 1, nr. 3, og stk. 6, i det regnskabsår, hvor beslutningen, jf. § 26, stk. 1, nr. 3, træffes, medtages ikke ved beregningen af de omfattede skatter.

Regulering og allokering

§ 32. En koncernenheds regulerede omfattede skatter i et regnskabsår opgøres ved at regulere summen af de løbende skatteudgifter, der er påløbet i enhedens regnskabsmæssige nettoindkomst eller -tab, for så vidt angår omfattede skatter i regnskabsåret med:

- 1) Nettobeløbet for enhedens tillæg og fradrag i forbindelse med omfattede skatter for regnskabsåret, jf. stk. 2 og 3.
- 2) Det samlede reguleringsbeløb for udskudt skat, jf. § 33.
- 3) Enhver forhøjelse eller nedsættelse af omfattede skatter, der er bogført som egenkapital eller anden totalindkomst, som vedrører beløb, som er medtaget ved beregningen af den kvalificerede indkomst eller det kvalificerede tab, og som er underlagt beskatning i henhold til lokale skatteregler.

Stk. 2. Tillæggene til en koncernenheds omfattede skatter for regnskabsåret omfatter:

- 1) Ethvert beløb for omfattede skatter, der er påløbet som en udgift i resultatet før skat i regnskabet.
- 2) Ethvert beløb for et kvalificeret tabsbetinget udskudt skatteaktiv, der er anvendt, jf. § 34, stk. 2.
- 3) Ethvert beløb for omfattede skatter, der vedrører en usikker skattemæssig position, som ikke tidligere er medregnet, jf. stk. 3, nr. 4, og som er betalt i regnskabsåret.
- 4) Ethvert credit- eller refusionsbeløb, der vedrører en kvalificeret refunderbar skattegodtgørelse, som er tilskrevet som en nedsættelse af den løbende skatteudgift.

Stk. 3. Nedsættelserne af koncernenhedens omfattede skatter for regnskabsåret omfatter:

- 1) Det beløb for den løbende skatteudgift for indkomst, der ikke er medtaget ved beregningen af den kvalificerede indkomst eller det kvalificerede tab, jf. kapitel 7.
- 2) Ethvert credit- eller refusionsbeløb, der vedrører en ikkekvalificeret refunderbar skattegodtgørelse, som ikke er bogført som en nedsættelse af den løbende skatteudgift.

- 3) Ethvert beløb for omfattede skatter, der er refunderet til eller godskrevet en koncernenhed, der ikke behandles som en regulering af den løbende skatteudgift i regnskabet, medmindre det vedrører en kvalificeret refunderbar skattegodtgørelse.
- 4) Det beløb for den løbende skatteudgift, der vedrører en usikker skattemæssig position.
- 5) Ethvert beløb for den løbende skatteudgift, der ikke forventes betalt senest tre år efter regnskabsårets afslutning.

Stk. 4. Hvis et beløb for omfattet skat omfattes af mere end et nummer i stk. 1-3, medtages det kun én gang med henblik på beregning af de regulerede omfattede skatter.

Stk. 5. Hvis der i et regnskabsår ikke er en kvalificeret nettoindkomst i en jurisdiktion, og beløbet for regulerede omfattede skatter for den pågældende jurisdiktion er negativt og mindre end et beløb svarende til det kvalificerede nettotab multipliceret med minimumsskattesatsen (de forventede regulerede omfattede skatter), betragtes beløbet svarende til differencen mellem beløbet for de regulerede omfattede skatter og beløbet for de forventede regulerede omfattede skatter som en yderligere ekstraskat for det pågældende regnskabsår. Beløbet for den yderligere ekstraskat allokeres til hver koncernenhed i jurisdiktionen i overensstemmelse med § 41, stk. 3.

§ 33. Hvis den skattesats, der anvendes til beregning af den udskudte skatteudgift, er lig med eller lavere end minimumsskattesatsen, er det samlede reguleringsbeløb for udskudt skat, der skal lægges til en koncernenheds regulerede omfattede skatter i et regnskabsår, jf. § 32, stk. 1, nr. 2, den udskudte påløbne skatteudgift i enhedens regnskab for så vidt angår omfattede skatter, jf. dog de i stk. 2-5 omhandlede reguleringer. Hvis den skattesats, der anvendes til beregning af den udskudte skatteudgift, er højere end minimumsskattesatsen, er det samlede reguleringsbeløb for udskudt skat, der skal lægges til en koncernenheds regulerede omfattede skatter i et regnskabsår, jf. § 32, stk. 1, nr. 2, den udskudte påløbne skatteudgift i enhedens regnskab, for så vidt angår omfattede skatter, der er omberegnet med minimumsskattesatsen, jf. dog de i stk. 2-5 omhandlede reguleringer.

Stk. 2. Det samlede reguleringsbeløb for udskudt skat forhøjes med:

- 1) Ethvert beløb for ikketilladt periodisering eller uudnyttet periodisering, som er betalt i løbet af regnskabsåret.
- 2) Enhver efterbeskattet udskudt skatteforpligtelse, der er ansat i et forudgående regnskabsår, og som er blevet betalt i løbet af regnskabsåret.

Stk. 3. Hvis et tabsbetinget udskudt skatteaktiv i et regnskabsår ikke indregnes i regnskabet, fordi indregningskriterierne ikke er opfyldt, nedsættes

det samlede reguleringsbeløb for udskudt skat med det beløb, som det samlede reguleringsbeløb for udskudt skat ville være blevet reduceret med, hvis der var opstået et tabsbetinget udskudt skatteaktiv for regnskabsåret.

Stk. 4. Det samlede reguleringsbeløb for udskudt skat omfatter ikke:

- 1) Beløbet for den udskudte skatteudgift for poster, der ikke er medtaget ved beregningen af den kvalificerede indkomst eller det kvalificerede tab, jf. kapitel 7.
- 2) Beløbet for den udskudte skatteudgift for ikketilladte periodiseringer og uudnyttede periodiseringer.
- 3) Effekten af en værdiansættelsesregulering eller regulering af regnskabsmæssig værdi med hensyn til et udskudt skatteaktiv.
- 4) Beløbet for den udskudte skatteudgift, der hidrører fra en omberegning som følge af en ændring i den gældende indenlandske skattesats.
- 5) Beløbet for den udskudte skatteudgift for så vidt angår generering og anvendelse af skattegodtgørelser.

Stk. 5. Hvis et udskudt skatteaktiv, som kan henføres til en koncernenheds kvalificerede tab, er bogført i et regnskabsår til en lavere sats end minimumsskattesatsen, kan det omberegnes til minimumsskattesatsen i samme regnskabsår, forudsat at den skattepligtige kan påvise, at det udskudte skatteaktiv kan henføres til et kvalificeret tab. Hvis et udskudt skatteaktiv forhøjes, jf. 1. pkt., nedsættes det samlede reguleringsbeløb for udskudt skat tilsvarende.

Stk. 6. En udskudt skatteforpligtelse, som ikke tilbageføres, og hvor beløbet ikke betales inden for de fem efterfølgende regnskabsår, efterbeskattes i det omfang, den er indregnet i koncernenhedens samlede reguleringsbeløb for udskudt skat. Beløbet for den ansatte efterbeskattede udskudte skatteforpligtelse for det løbende regnskabsår behandles som en nedsættelse af de omfattede skatter i det femte regnskabsår forud for det løbende regnskabsår, og den effektive skattesats og ekstraskat for det nævnte regnskabsår omberegnes, jf. § 41, stk. 1. Den efterbeskattede udskudte skatteforpligtelse for det løbende regnskabsår er den beløbsmæssige stigning i kategorien af udskudte skatteforpligtelser, der er medregnet i det samlede reguleringsbeløb for udskudt skat i det femte regnskabsår forud for det løbende regnskabsår, som ikke er tilbageført ved udløbet af den sidste dag i det løbende regnskabsår.

Stk. 7. Uanset stk. 6 efterbeskattes en udskudt skatteforpligtelse, der er en efterbeskattet undtagelse efter periodiseringsprincippet, ikke, selv om den ikke er tilbageført eller betalt inden for de efterfølgende fem år. Ved efterbeskattet undtagelse efter periodiseringsprincippet forstås den påløbne skatteudgift, som skyldes ændringer i tilknyttede udskudte skatteforpligtelser, for så vidt angår nedenstående:

- 1) Godtgørelse af omkostninger i forbindelse med materielle aktiver.
- 2) Udgifter til en licens eller lignende ordning fra en stat til brug af fast ejendom eller udnyttelse af naturressourcer, som indebærer betydelige investeringer i materielle aktiver.
- 3) Forsknings- og udviklingsudgifter.
- 4) Udgifter til dekommissionering og sanering.
- 5) Indregning til dagsværdi af ikkerealiserede nettogevinster.
- 6) Nettogevinster ved veksling af fremmed valuta.
- 7) Forsikringsreserver og udskudte anskaffelsesomkostninger til forsikringer.
- 8) Gevinster ved salg af materielle aktiver, der er hjemmehørende i samme jurisdiktion som koncernenheden, og som geninvesteres i materielle aktiver i samme jurisdiktion.
- 9) Yderligere beløb, der er påløbet som følge af ændringer af regnskabsprincipper vedrørende poster, der er anført i nr. 1-8.

Stk. 8. Efter denne bestemmelse forstås ved ikketilladt periodisering enhver bevægelse i en udskudt påløben skatteudgift i en koncernenheds regnskaber, som vedrører en usikker skattemæssig position og enhver bevægelse i en udskudt påløben skatteudgift i en koncernenheds regnskab, som vedrører udlodninger fra en koncernenhed. Ved uudnyttet periodisering forstås enhver forøgelse af en udskudt skatteforpligtelse, der er bogført i en koncernenheds regnskab for et regnskabsår, og som ikke forventes betalt inden for de fem efterfølgende regnskabsår, og som den indberettende koncernenhed i overensstemmelse med § 54, stk. 2, årligt beslutter ikke at medregne i det samlede reguleringsbeløb for udskudt skat for nævnte regnskabsår.

§ 34. Uanset § 33 kan en indberettende koncernenhed træffe en beslutning om kvalificeret tab for en jurisdiktion, hvorefter det kvalificerede tabsbetingede udskudte skatteaktiv ansættes for hvert regnskabsår, hvor der er et kvalificeret nettotab i denne jurisdiktion. I den forbindelse svarer det kvalificerede tabsbetingede udskudte skatteaktiv til det kvalificerede nettotab for regnskabsåret for jurisdiktionen multipliceret med minimumsskattesatsen. Der kan ikke træffes en beslutning om kvalificeret tab for en jurisdiktion med et anerkendt beskatningssystem baseret på overskudsudlodning som defineret i § 37.

Stk. 2. Det kvalificerede tabsbetingede udskudte skatteaktiv, der er ansat i henhold til stk. 1, anvendes i efterfølgende regnskabsår, hvor der er en kvalificeret nettoindkomst for jurisdiktionen, med et beløb svarende til den kvalificerede nettoindkomst multipliceret med minimumsskattesatsen, eller det beløb for det kvalificerede tabsbetingede udskudte skatteaktiv, som er disponibelt, hvis dette er lavere.

Stk. 3. Det kvalificerede tabsbetingede udskudte skatteaktiv, der er ansat i henhold til stk. 1, nedsættes med det beløb, der anvendes i regnskabsåret, og saldoen overføres til efterfølgende regnskabsår.

Stk. 4. Hvis en beslutning om kvalificeret tab trækkes tilbage, nedsættes et eventuelt resterende kvalificeret tabsbetinget udskudt skatteaktiv, der er ansat i henhold til stk. 1, til nul fra den første dag i det første regnskabsår, hvor beslutningen om kvalificeret tab ikke længere er gældende.

Stk. 5. Beslutningen om kvalificeret tab indgives sammen med det første skema med oplysninger om ekstraskat, jf. § 53, for den multinationale koncern eller den store nationale koncern, der omfatter den jurisdiktion, som beslutningen vedrører.

Stk. 6. Hvis en gennemløbsenhed, som er det ultimative moderselskab i en multinational koncern eller i en stor national koncern, træffer en beslutning om kvalificeret tab i henhold til denne bestemmelse, beregnes det kvalificerede tabsbetingede udskudte skatteaktiv under hensyntagen til gennemløbsenhedens kvalificerede tab efter fradrag i henhold til § 29, stk. 3.

§ 35. Et fast driftssted allokeres eventuelle omfattede skatter, som er medregnet i en koncernenheds regnskab, og som vedrører det pågældende faste driftssteds kvalificerede indkomst eller tab.

Stk. 2. Koncernenhedsejeren allokeres eventuelle omfattede skatter, som er medregnet i en skattemæssigt transparent enheds regnskab, og som vedrører kvalificeret indkomst eller tab allokeret til den pågældende koncernenhedsejer, jf. § 28, stk. 4.

Stk. 3. En koncernenhed allokeres eventuelle omfattede skatter, som er medregnet i regnskaberne for koncernenhedens direkte eller indirekte ejere i henhold til regler om CFC-beskatning af disses andel af koncernenhedens indkomst, jf. dog stk. 6.

Stk. 4. En koncernenhed, der er en hybrid enhed, allokeres eventuelle omfattede skatter, som er medregnet i koncernenhedsejerens regnskab, og som vedrører den hybride enheds kvalificerede indkomst, jf. dog stk. 6. Ved hybrid enhed forstås en enhed, der i indkomstskattemæssig henseende behandles som en selvstændig person i den jurisdiktion, hvor den er hjemmehørende, men behandles som skattemæssigt transparent i den jurisdiktion, hvor dens ejer er hjemmehørende.

Stk. 5. Til en koncernenhed, der har foretaget en udlodning i løbet af regnskabsåret, allokeres eventuelle påløbne omfattede skatter på en sådan udlodning, der er medregnet i regnskaberne for enhedens direkte ejere.

Stk. 6. Ved anvendelsen af stk. 3 og 4 kan skatter på passiv indkomst højst allokeres til og medregnes i koncernenhedens regulerede omfattede skatter

med det beløb, der fremkommer ved multiplikation af procentsatsen for ekstraskat for jurisdiktionen med den del af koncernenhedens passive indkomst, som er omfattet af CFC-beskatning eller en regel om skattemæssig transparens. Procentsatsen for ekstraskat for jurisdiktionen efter 1. pkt. opgøres uden hensyntagen til omfattede skatter, som koncernenhedsejeren har afholdt i forbindelse med koncernenhedens passive indkomst. Ved passiv indkomst efter 1. og 2. pkt. forstås:

- 1) Udbytte eller udbyttelignende beløb.
- 2) Renter eller rentelignende beløb.
- 3) Lejeindtægt.
- 4) Royalty.
- 5) Løbende ydelser, eller
- 6) nettogevinster fra fast ejendom af en type, der genererer indkomst som beskrevet i nr. 1-5.

Stk. 7. Hvis den kvalificerede indkomst for et fast driftssted behandles som hovedenhedens kvalificerede indkomst, jf. § 27, stk. 6, behandles eventuelle omfattede skatter hidrørende fra den jurisdiktion, hvor det faste driftssted er hjemmehørende og knyttet til en sådan indkomst, som hovedenhedens omfattede skatter med et beløb, der ikke overstiger denne indkomst multipliceret med den højeste skattesats for almindelig indkomst i den jurisdiktion, hvor hovedenheden er hjemmehørende.

§ 36. Hvis en koncernenhed foretager en regulering af sine omfattede skatter for et tidligere regnskabsår i sit regnskab, behandles en sådan regulering som en regulering af omfattede skatter i det regnskabsår, hvor reguleringen foretages, medmindre reguleringen vedrører et regnskabsår, hvor der sker en nedsættelse af omfattede skatter i jurisdiktionen. Hvis der sker en nedsættelse af de omfattede skatter, som var medregnet i koncernenhedens regulerede omfattede skatter for et tidligere regnskabsår, omberegnes den effektive skattesats og ekstraskatten for nævnte regnskabsår, jf. § 41, stk. 1, ved at nedsætte de regulerede omfattede skatter med det nedsatte beløb for omfattede skatter. Den kvalificerede indkomst for regnskabsåret og eventuelle tidligere regnskabsår reguleres tilsvarende. Den indberettende koncernenhed kan årligt træffe beslutning i overensstemmelse med § 54, stk. 2, om, at en ubetydelig nedsættelse af omfattede skatter behandles som en regulering af omfattede skatter i det regnskabsår, hvor reguleringen foretages. Ved ubetydelig nedsættelse af omfattede skatter forstås en samlet nedsættelse på mindre end 1 mio. euro af de ansatte regulerede omfattede skatter for jurisdiktionen for regnskabsåret.

Stk. 2. Hvis den gældende indenlandske skattesats nedsættes til under minimumsskattesatsen, og en sådan nedsættelse resulterer i en udskudt skatteudgift, skal beløbet for denne udskudte skatteudgift behandles som en regulering af koncernenhedens skattepligt vedrørende omfattede skatter, der efter § 32 er indregnet for et tidligere regnskabsår.

Stk. 3. Hvis en udskudt skatteudgift er indregnet med en lavere sats end minimumsskattesatsen, og den gældende skattesats senere forhøjes, behandles den udskudte skatteudgift, som hidrører fra en sådan forhøjelse, ved betaling som en regulering af en koncernenheds skattepligt vedrørende omfattede skatter, der er gjort gældende i et tidligere regnskabsår, jf. § 32. Reguleringen, jf. 1. pkt., må ikke overstige et beløb svarende til den udskudte skatteudgift, der er omberegnet med minimumsskattesatsen.

Stk. 4. Hvis et beløb på mere end 1 mio. euro af det beløb, som er påløbet koncernenheden som løbende skatteudgift, og som er medregnet i de regulerede omfattede skatter for et regnskabsår, ikke betales senest tre år efter udgangen af det pågældende regnskabsår, omberegnes den effektive skattesats og ekstraskatten for det regnskabsår, hvor det ubetalte beløb blev gjort gældende som omfattet skat, jf. § 41, stk. 1, ved at udelade det ubetalte beløb af de regulerede omfattede skatter.

§ 37. En indberettende koncernenhed kan for denne eller på vegne af en anden koncernenhed, der er omfattet af et anerkendt beskatningssystem baseret på overskudsudlodning, beslutte at medregne det fastlagte beløb som en skønnet udbytteskat i overensstemmelse med stk. 2 i koncernenhedens regulerede omfattede skatter for regnskabsåret. Beslutningen træffes årligt i overensstemmelse med § 54, stk. 2, og finder anvendelse på alle de koncernenheder, der er hjemmehørende i samme jurisdiktion.

Stk. 2. Beløbet for den skønnede udbytteskat skal være det mindste af følgende beløb:

- 1) Det beløb for de regulerede omfattede skatter, der er nødvendigt for at forhøje den effektive skattesats for jurisdiktionen for regnskabsåret som beregnet i overensstemmelse med § 39, stk. 2, op til minimumsskattesatsen, eller
- 2) den skat, der skulle have været betalt, hvis de koncernenheder, som er hjemmehørende i jurisdiktionen, havde udloddet hele den del af deres indkomst, der er omfattet af det anerkendte beskatningssystem baseret på overskudsudlodning, i løbet af det pågældende regnskabsår.

Stk. 3. Hvis der træffes en beslutning, jf. stk. 1, skal der oprettes en efterbeskatningskonto for den skønnede udbytteskat for hvert regnskabsår, hvor denne beslutning finder anvendelse. Beløbet for den skønnede udbytteskat

for jurisdiktionen, som er beregnet i henhold til stk. 2, tilføres efterbeskatningskontoen for den skønnede udbytteskat for det regnskabsår, hvor kontoen blev oprettet. Ved udgangen af hvert efterfølgende regnskabsår nedsættes den udestående saldo på de efterbeskatningskonti for den skønnede udbytteskat, der er oprettet for tidligere regnskabsår, i kronologisk rækkefølge indtil nul med de skatter, som koncernenhederne har betalt i løbet af regnskabsåret i forhold til faktiske eller skønnede udlodninger. Eventuelle restbeløb på efterbeskatningskonti for den skønnede udbytteskat efter 3. pkt. nedsættes indtil nul med et beløb svarende til det kvalificerede nettotab i en jurisdiktion multipliceret med minimumsskattesatsen.

Stk. 4. Eventuelle restbeløb af det kvalificerede nettotab multipliceret med minimumsskattesatsen efter anvendelse af stk. 3, 4. pkt., for jurisdiktionen fremføres til følgende regnskabsår og nedsætter eventuelle restbeløb på efterbeskatningskontiene for den skønnede udbytteskat efter anvendelse af stk. 3.

Stk. 5. Den eventuelle restsaldo på efterbeskatningskontoen for den skønnede udbytteskat på den sidste dag i det fjerde regnskabsår efter det regnskabsår, for hvilket kontoen blev oprettet, behandles som en nedsættelse af de regulerede omfattede skatter, som tidligere var blevet beregnet for det pågældende regnskabsår. Den effektive skattesats og ekstraskat for det pågældende regnskabsår omberegnes i overensstemmelse hermed, jf. § 41, stk. 1.

Stk. 6. Skatter, der betales i løbet af regnskabsåret i forbindelse med faktisk eller skønnet udbytte, medtages ikke i de regulerede omfattede skatter, i det omfang de nedsætter saldoen på en efterbeskatningskonto for skønnet udbytteskat, jf. stk. 3 og 4.

Stk. 7. Hvis en koncernenhed, der er genstand for en beslutning, jf. stk. 1, udtræder af den multinationale koncern eller den store nationale koncern, eller praktisk taget alle enhedens aktiver overføres til en enhed, der ikke er en koncernenhed i den samme multinationale koncern eller store nationale koncern, som er hjemmehørende i den samme jurisdiktion, behandles den eventuelle restsaldo på efterbeskatningskontoen for den skønnede udbytteskat i de tidligere regnskabsår, hvor kontoen var oprettet, som en nedsættelse af de regulerede omfattede skatter for hvert af disse regnskabsår, jf. § 41, stk. 1. Eventuel yderligere ekstraskat, der skal betales, multipliceres med forholdet mellem henholdsvis koncernenhedens kvalificerede indkomst og jurisdiktionens kvalificerede nettoindkomst med henblik på at ansætte den yderligere ekstraskat, der skal betales, for jurisdiktionen, hvor:

- 1) Koncernenhedens kvalificerede indkomst ansættes, jf. kapitel 7, for hvert regnskabsår, hvor der er en udestående saldo på efterbeskatningskontiene for den skønnede udbytteskat for jurisdiktionen.

- 2) Den kvalificerede nettoindkomst for jurisdiktionen ansættes, jf. § 38, stk. 2, for hvert regnskabsår, hvor der er en udestående saldo på efterbeskatningskontoen for den skønnede udbytteskat for jurisdiktionen.

Kapitel 9

Opgørelse af effektiv skattesats og ekstraskat

Effektiv skattesats

§ 38. Den effektive skattesats for en multinational koncern eller en stor national koncern skal beregnes for hvert regnskabsår og for hver jurisdiktion, hvis der er en kvalificeret nettoindkomst i jurisdiktionen. Den effektive skattesats beregnes som de regulerede omfattede skatter opgjort efter kapitel 8 for koncernenhederne i jurisdiktionen delt med den kvalificerede nettoindkomst opgjort efter stk. 2 for koncernenhederne i jurisdiktionen.

Stk. 2. Koncernenhedernes kvalificerede nettoindkomst eller nettotab i jurisdiktionen for et regnskabsår beregnes som koncernenhedernes kvalificerede indkomst fratrukket koncernenhedernes kvalificerede tab. Koncernenhedernes kvalificerede indkomst er en eventuel positiv sum af den kvalificerede indkomst for alle koncernenheder, der er hjemmehørende i jurisdiktionen, som fastsat i overensstemmelse med kapitel 7. Koncernenhedernes kvalificerede tab er summen af kvalificerede tab for alle koncernenheder, der er hjemmehørende i jurisdiktionen, som fastsat i overensstemmelse med kapitel 7.

Stk. 3. Regulerede omfattede skatter og kvalificeret indkomst eller tab for koncernenheder, der er investeringsenheder, er undtaget fra beregningen af den effektive skattesats, jf. stk. 1, og beregningen af den kvalificerede nettoindkomst, jf. stk. 2.

Stk. 4. Den effektive skattesats for hver statsløs koncernenhed beregnes, i hvert regnskabsår, separat i forhold til den effektive skattesats for alle andre koncernenheder.

Ekstraskat

§ 39. Hvis den effektive skattesats for en jurisdiktion, hvor der er hjemmehørende koncernenheder, er under minimumsskattesatsen for et regnskabsår, beregner den multinationale koncern eller den store nationale koncern ekstraskatten separat for hver af sine koncernenheder, som har kvalificeret indkomst, der er medtaget i beregningen af kvalificeret nettoindkomst for den nævnte jurisdiktion. Ekstraskatten beregnes på jurisdiktionsniveau.

Stk. 2. Ekstraskatten på jurisdiktionsniveau for et regnskabsår er et eventuelt positivt beløb beregnet som procenten for ekstraskat multipliceret med det overskydende overskud tillagt en eventuel yderligere ekstraskat og med

fradrag for en eventuel indenlandsk ekstraskat. Procenten for ekstraskat for en jurisdiktion er en eventuel positiv forskel i procentpoint imellem minimumsskattesatsen og den effektive skattesats for jurisdiktionen, jf. § 38. Det overskydende overskud for jurisdiktionen for regnskabsåret er et eventuelt positivt beløb beregnet som den kvalificerede nettoindkomst med fradrag for den substansbaserede indkomstudelukkelse. En yderligere ekstraskat er det skattebeløb, som er beregnet i henhold til § 41 for regnskabsåret. En indenlandsk ekstraskat er det skattebeløb for regnskabsåret, som er beregnet i henhold til §§ 13-16 eller i henhold til en tredjelandsjurisdiktions kvalificerede indenlandske ekstraskat. Den kvalificerede nettoindkomst efter 3. pkt. er den indkomst, som er beregnet i henhold til § 38, stk. 2, for jurisdiktionen. Den substansbaserede indkomstudelukkelse er det beløb, som er beregnet i henhold til § 40 for jurisdiktionen.

Stk. 3. Ekstraskatten for en koncernenhed for det løbende regnskabsår beregnes som ekstraskatten på jurisdiktionsniveau multipliceret med forholdstallet mellem koncernenhedens kvalificerede indkomst og alle koncernenhedernes samlede kvalificerede indkomst. Den kvalificerede indkomst for koncernenheden for en jurisdiktion i et regnskabsår er den indkomst, der er beregnet i henhold til kapitel 7. Den samlede kvalificerede indkomst for alle koncernenheder for en jurisdiktion i et regnskabsår er summen af den kvalificerede indkomst for alle de koncernenheder, der er hjemmehørende i jurisdiktionen, i regnskabsåret.

Stk. 4. Hvis ekstraskatten på jurisdiktionsniveau hidrører fra en omberegning, jf. § 41, stk. 1, og der ikke er kvalificeret nettoindkomst i jurisdiktionen for regnskabsåret, allokeres ekstraskatten til hver koncernenhed efter beregningen i stk. 3 på grundlag af koncernenhedernes kvalificerede indkomst i de regnskabsår, for hvilke der foretages omberegninger, jf. § 41, stk. 1.

Stk. 5. Ekstraskatten for hver statsløse koncernenhed beregnes for hvert regnskabsår separat i forhold til ekstraskatten for alle andre koncernenheder.

Substansbaseret indkomstudelukkelse

§ 40. Medmindre en indberettende koncernenhed i en multinational koncern eller i en stor national koncern i overensstemmelse med § 54, stk. 2, beslutter ikke at anvende en substansbaseret indkomstudelukkelse for regnskabsåret, nedsættes den kvalificerede nettoindkomst for en jurisdiktion med henblik på beregning af ekstraskatten med et beløb svarende til summen af undtagelser for lønomkostninger, jf. stk. 2, og undtagelser for materielle aktiver, jf. stk. 3, for hver koncernenhed, der er hjemmehørende i jurisdiktionen.

UDKAST

Stk. 2. Undtagelser for lønomkostninger for en koncernenhed, der er hjemmehørende i en jurisdiktion, svarer til 5 pct. af dens berettigede lønomkostninger til berettigede ansatte, der udøver aktiviteter for den multinationale koncern eller den store nationale koncern i den pågældende jurisdiktion, med undtagelse af berettigede lønomkostninger, der er kapitaliseret og medregnet i den bogførte værdi for berettigede materielle aktiver og henført til indkomst, som er udelukket, jf. § 24. For hvert regnskabsår, der begynder fra og med den 31. december i de følgende kalenderår, erstattes procentsatsen i 1. pkt. med følgende satser:

2023	10 pct.
2024	9,8 pct.
2025	9,6 pct.
2026	9,4 pct.
2027	9,2 pct.
2028	9,0 pct.
2029	8,2 pct.
2030	7,4 pct.
2031	6,6 pct.
2032	5,8 pct.

Stk. 3. Undtagelser for materielle aktiver for en koncernenhed, der er hjemmehørende i en jurisdiktion, svarer til 5 pct. af den bogførte værdi af de berettigede materielle aktiver, der befinder sig i den pågældende jurisdiktion, med undtagelse af den bogførte værdi af fast ejendom, herunder grunde og bygninger, der besiddes med henblik på salg, leje eller investering, og den bogførte værdi af materielle aktiver, der bruges til at oppebære indkomst, som er undtaget, jf. § 24. For hvert regnskabsår, der begynder fra og med den 31. december i de følgende kalenderår, erstattes procentsatsen i 1. pkt. med følgende satser:

2023	8 pct.
2024	7,8 pct.
2025	7,6 pct.
2026	7,4 pct.
2027	7,2 pct.
2028	7,0 pct.
2029	6,6 pct.
2030	6,2 pct.
2031	5,8 pct.
2032	5,4 pct.

Stk. 4. Den bogførte værdi af berettigede materielle aktiver, jf. stk. 3, er gennemsnittet af den bogførte værdi af de berettigede materielle aktiver ved regnskabsårets begyndelse og slutning, som opført med henblik på udarbejdelse af det ultimative moderselskabs konsoliderede regnskab, nedsat med akkumulerede afskrivninger, amortisering og nedskrivninger og forhøjet med eventuelle beløb, der kan henføres til kapitaliseringen af lønomkostninger.

Stk. 5. Med henblik på stk. 2 og 3 er de berettigede lønomkostninger og berettigede materielle aktiver i en koncernenhed, der er et fast driftssted, dem, som er medregnet i enhedens separate regnskab, jf. § 25, stk. 1 og 2, for så vidt de berettigede lønomkostninger kan henføres til, og de berettigede materielle aktiver befinder sig i, samme jurisdiktion som det faste driftssted. De berettigede lønomkostninger og berettigede materielle aktiver i et fast driftssted medregnes ikke i hovedenhedens berettigede lønomkostninger og berettigede materielle aktiver. Hvis et fast driftssteds indkomst helt eller delvist er undtaget, jf. § 28, stk. 1, og § 29, stk. 5, undtages de berettigede lønomkostninger og de berettigede materielle aktiver for det pågældende faste driftssted i samme omfang af beregningen i henhold til denne bestemmelse for den multinationale koncern eller den store nationale koncern.

Stk. 6. Berettigede lønomkostninger til berettigede ansatte, der betales af, og berettigede materielle aktiver, der ejes af en gennemløbsenhed, og som ikke er allokeret, jf. stk. 5, allokeres til koncernenhedsejerne af gennemløbsenheden i forhold til det beløb, der er allokeret til dem, jf. § 28, stk. 4. Det er en forudsætning, at de berettigede ansatte kan henføres til og de berettigede materielle aktiver befinder sig i samme jurisdiktion som ejerne af koncernenheden. Hvis gennemløbsenheden er det ultimative moderselskab, allokeres de berettigede ansatte og berettigede materielle aktiver, der henføres til henholdsvis befinder sig i samme jurisdiktion som gennemløbsenheden, til gennemløbsenheden, dog nedsat i forhold til den indkomst, der er undtaget fra beregningen af gennemløbsenhedens kvalificerede indkomst efter § 29, stk. 1 og 2. Berettigede lønomkostninger og berettigede materielle aktiver i gennemløbsenheden, der ikke er omfattet af 1.-3. pkt., undtages fra beregningerne af den substansbaserede indkomstudelukkelse for den multinationale koncern eller den store nationale koncern.

Stk. 7. Den substansbaserede indkomstudelukkelse for hver statsløs koncernenhed beregnes i hvert regnskabsår separat i forhold til en substansbaseret indkomstudelukkelse for alle andre koncernenheder.

Stk. 8. Den substansbaserede indkomstudelukkelse, der er beregnet i henhold til denne bestemmelse, omfatter ikke undtagelser for lønomkostninger

og materielle aktiver for koncernenheder, der er investeringsenheder i den pågældende jurisdiktion.

Stk. 9. I denne bestemmelse forstås ved:

- 1) *Berettigede ansatte:* Fuldtids- eller deltidsbeskæftigede i en koncernenhed og uafhængige underleverandører, som deltager i den multinationale koncerns eller den store nationale koncerns ordinære driftsaktiviteter under den multinationale koncerns eller den store nationale koncerns ledelse og kontrol.
- 2) *Berettigede lønomkostninger:* Udgifter til dækning af lønudgifter, herunder lønninger, vederlag og andre udgifter, som giver arbejdstageren en direkte og separat personlig fordel, såsom sundhedsforsikring og pensionsbidrag, løn- og andre arbejdskraftrelaterede skatter samt arbejdsgiverbidrag til sociale sikringsordninger.
- 3) *Berettigede materielle aktiver:*
 - a) Materielle anlægsaktiver, der er placeret i jurisdiktionen.
 - b) Naturressourcer, der befinder sig i jurisdiktionen.
 - c) En lejers brugsret til materielle aktiver, der er placeret i jurisdiktionen.
 - d) En licens eller lignende ordning fra jurisdiktionen til brug af fast ejendom eller udnyttelse af naturressourcer, som indebærer betydelige investeringer i materielle aktiver.

Yderligere ekstraskat

§ 41. Hvis en regulering af omfattede skatter eller kvalificeret indkomst eller tab i henhold til § 16, § 26, stk. 1, nr. 3, § 33, stk. 6, § 36, stk. 1 og 4, og § 37, stk. 5, resulterer i omberegning af den effektive skattesats og ekstraskatten for den multinationale koncern eller den store nationale koncern for et tidligere regnskabsår, omberegnes den effektive skattesats og ekstraskatten i overensstemmelse med reglerne i §§ 38-40. En eventuel tillægs-ekstraskat, der hidrører fra denne omberegning, behandles som en yderligere ekstraskat efter § 39, stk. 3, for det regnskabsår, hvor omberegningen foretages.

Stk. 2. Hvis der er en yderligere ekstraskat, og der ikke er en kvalificeret nettoindkomst for jurisdiktionen i regnskabsåret, er den kvalificerede indkomst for hver koncernenhed, der er hjemmehørende i denne jurisdiktion, et beløb svarende til den ekstraskat, der er allokeret til de pågældende koncernenheder, jf. § 39, stk. 3 og 4, divideret med minimumsskattesatsen.

Stk. 3. Hvis der efter § 32, stk. 5, skal betales yderligere ekstraskat, er den kvalificerede indkomst for hver koncernenhed, der er hjemmehørende i jurisdiktionen, et beløb svarende til den ekstraskat, der er allokeret til den

pågældende koncernenhed, divideret med minimumsskattesatsen. Allokeringen sker forholdsmæssigt til hver koncernenhed ved at multiplicere den kvalificerede indkomst eller det kvalificerede tab med minimumsskattesatsen og herefter fratrække de regulerede omfattede skatter. Yderligere ekstraskat allokeres kun til koncernenheder, der indregner et beløb for regulerede omfattede skatter, som er mindre end nul og mindre end den kvalificerede indkomst eller det kvalificerede tab for de pågældende koncernenheder multipliceret med minimumsskattesatsen.

Stk. 4. Hvis der til en koncernenhed allokeres yderligere ekstraskat, jf. denne bestemmelse og § 39, stk. 4 og 5, behandles en sådan koncernenhed i lovens afsnit II som en lavt beskattet koncernenhed.

De minimis-regel

§ 42. Uanset §§ 38-41 og 43 kan den indberettende koncernenhed årligt i overensstemmelse med § 54, stk. 2, beslutte at ansætte den ekstraskat, der skal betales for de koncernenheder, der er hjemmehørende i samme jurisdiktion, til nul for et regnskabsår, hvis for det pågældende regnskabsår følgende betingelser er opfyldt:

- 1) De gennemsnitlige kvalificerede indtægter i alle de koncernenheder, der er hjemmehørende i en denne jurisdiktion, er mindre end 10 mio. euro.
- 2) Den gennemsnitlige kvalificerede indkomst er mindre end 1 mio. euro, eller der er et tab.

Stk. 2. De gennemsnitlige kvalificerede indtægter, den gennemsnitlige kvalificerede indkomst eller det gennemsnitlige kvalificerede tab, jf. stk. 1, er gennemsnittet af henholdsvis de kvalificerede indtægter, den kvalificerede indkomst eller det kvalificerede tab for de koncernenheder, der er hjemmehørende i jurisdiktionen for regnskabsåret og de to forudgående regnskabsår. Hvis der i første eller andet forudgående regnskabsår eller i begge ikke er koncernenheder hjemmehørende i jurisdiktionen med kvalificerede indtægter eller kvalificeret tab, udelades dette eller disse regnskabsår af beregningen af gennemsnittet af de kvalificerede indtægter, den kvalificerede indkomst eller det kvalificerede tab for den pågældende jurisdiktion.

Stk. 3. De kvalificerede indtægter for et regnskabsår for de koncernenheder, der er hjemmehørende i en jurisdiktion, er summen af alle indtægter i de koncernenheder, der er hjemmehørende i den pågældende jurisdiktion, med fradrag eller tillæg af eventuelle reguleringer i henhold til kapitel 7.

Stk. 4. Den kvalificerede indkomst eller det kvalificerede tab for et regnskabsår for de koncernenheder, der er hjemmehørende i en jurisdiktion, er den kvalificerede nettoindkomst eller det kvalificerede nettotab for den pågældende jurisdiktion som beregnet efter § 38, stk. 2.

Stk. 5. Den i stk. 1-4 fastsatte de minimis-undtagelse finder ikke anvendelse på statsløse koncernenheder og investeringsenheder. Indtægter og kvalificeret indkomst eller kvalificeret tab for disse enheder udelades af beregningen af de minimis-undtagelsen.

Minoritetsejet underkoncern

§ 43. Beregningen af den effektive skattesats og ekstraskatten for en jurisdiktion efter kapitel 7-11 for medlemmer af en minoritetsejet underkoncern finder anvendelse, som om hver minoritetsejet underkoncern var en separat multinational koncern eller stor national koncern. De regulerede omfattede skatter og den kvalificerede indkomst eller det kvalificerede tab for medlemmer af en minoritetsejet underkoncern er undtaget ved beregning af restbeløbet for den effektive skattesats for den multinationale koncern eller den store nationale koncern efter § 38, stk. 1, og ved beregning af den kvalificerede nettoindkomst, der beregnes efter § 38, stk. 2.

Stk. 2. Den effektive skattesats og ekstraskatten for en minoritetsejet koncernenhed, der ikke indgår i en minoritetsejet underkoncern, beregnes på enhedsbasis efter kapitel 7-11. De regulerede omfattede skatter og den kvalificerede indkomst eller det kvalificerede tab for den minoritetsejede koncernenhed undtages ved beregning af restbeløbet for den effektive skattesats for den multinationale koncern eller den store nationale koncern efter § 38, stk. 1, og ved beregning af den kvalificerede nettoindkomst efter § 38, stk. 2. 1. og 2. pkt. finder ikke anvendelse på en minoritetsejet koncernenhed, der er en investeringsenhed.

Stk. 3. I denne bestemmelse forstås ved:

- 1) *Minoritetsejet koncernenhed:* En koncernenhed, i hvilken det ultimative moderselskab har en direkte eller indirekte ejerandel på 30 pct. eller mindre.
- 2) *Minoritetsejet moderselskab:* En minoritetsejet koncernenhed, der direkte eller indirekte har bestemmende indflydelse over en anden minoritetsejet koncernenhed, medmindre en anden minoritetsejet koncernenhed direkte eller indirekte har bestemmende indflydelse over førstnævnte enhed.
- 3) *Minoritetsejet underkoncern:* Et minoritetsejet moderselskab og dets minoritetsejede datterselskaber.
- 4) *Minoritetsejet datterselskab:* En minoritetsejet koncernenhed, som et minoritetsejet moderselskab direkte eller indirekte har bestemmende indflydelse over.

Safe harbour

[Endelig udformning afventer drøftelser i OECD]

§ 44. Uanset reglerne i dette kapitel skal ekstraskatten for en jurisdiktion fastsættes til nul for et regnskabsår når den testede jurisdiktion, kan leve op til følgende tests, som kan baseres på en simplificeret indkomstberegning, en simplificeret indtægtsberegning eller en simplificeret skatteberegning:

- 1) Rutineprofittest,
- 2) de minimis test, og
- 3) den effektive skattesatstest.

Stk. 2. En koncernenhed lever op til rutine profit testen efter stk. 1, nr. 1, hvis den kvalificerede indkomst eller det kvalificerede tab som opgjort efter den simplificerede indkomstberegning er lig med eller mindre end det beløb som er fastsat i overensstemmelse med § 40.

Stk. 3. En koncernenhed lever op til de minimis testen efter stk. 1, nr. 2, hvis de gennemsnitlige kvalificerede indtægter for alle koncernenheder i jurisdiktionen som opgjort efter den simplificerede indtægtsberegning, er mindre end 10 mio. euro, og den gennemsnitlige kvalificerede indkomst eller det gennemsnitlige kvalificerede tab for alle koncernenheder i jurisdiktionen er mindre end 1 mio. euro som opgjort efter § 42.

Stk. 4. En koncernenhed lever op til den effektive skattesats test som fastsat efter en simplificeret indkomst og skatteberegning, hvis skattesatsen er minimum 15 pct.

Afsnit IV

Særlige regler

Kapitel 10

Omstrukturering og holdingstrukturer

Fusion og spaltning m.v.

§ 45. Er to eller flere koncerner i et af de sidste fire på hinanden følgende regnskabsår umiddelbart forud for kontrolregnskabsåret fusioneret for at danne én samlet multinational eller én samlet stor national koncern, anses den konsoliderede omsætningsgrænse for den således etablerede multinationale koncern eller store nationale koncern, jf. § 1, for at være opfyldt for ethvert regnskabsår forud for fusionen, hvis summen af den omsætning, der indgår i hvert af de konsoliderede regnskaber for det pågældende år, udgør 750 mio. euro eller derover.

Stk. 2. Hvis en enhed, der ikke indgår i en koncern (målenheden), fusionerer med en enhed eller en koncern (den overtagende enhed) i løbet af kontrolregnskabsåret, og enten målenheden eller den overtagende enhed ikke har konsoliderede regnskaber i et af de sidste fire på hinanden følgende regnskabsår umiddelbart forud for kontrolregnskabsåret, anses den konsoli-

derede omsætningsgrænse for den multinationale koncern eller den store nationale koncern for at være opfyldt for det pågældende år, hvis summen af den omsætning, der indgår i hvert af målenhedens eller den overtagende enheds regnskaber eller konsoliderede regnskaber for det pågældende regnskabsår, udgør 750 mio. euro eller derover.

Stk. 3. Hvis en og samme multinationale koncern eller store nationale koncern, der er omfattet af denne lov, spaltes i to eller flere koncerner (hver en udskilt koncern), anses den konsoliderede omsætningstærskel for at være opfyldt af en udskilt koncern, hvis:

- 1) For det første kontrolregnskabsår, som slutter efter spaltningen, den udskilte koncern har en årlig omsætning på 750 mio. euro eller derover i det pågældende regnskabsår.
- 2) For andet til fjerde kontrolregnskabsår, som slutter efter spaltningen, den udskilte koncern har en årlig omsætning på 750 mio. euro eller derover i mindst to af disse regnskabsår.

Stk. 4. I denne bestemmelse forstås ved:

- 1) *Fusion:* En ordning, hvor:
 - a) Alle eller i det væsentlige alle enheder i to eller flere separate koncerner underlægges fælles kontrol på en sådan måde, at de udgør enheder i en sammensluttet koncern, eller
 - b) en enhed, der ikke indgår i en koncern, underlægges fælles kontrol med en anden enhed eller koncern på en sådan måde, at de udgør enheder i en sammensluttet koncern.
- 2) *Spaltning:* En ordning, hvor enhederne i en og samme koncern udskilles til to eller flere forskellige koncerner, der ikke længere konsolideres gennem det samme ultimative moderselskab.

§ 46. Hvis en enhed (målenheden) bliver eller ophører med at være en koncernenhed i en multinational koncern eller i en stor national koncern som følge af en overdragelse af en direkte eller indirekte ejerandel i målenheden, eller hvis målenheden bliver det ultimative moderselskab i en ny koncern i løbet af et regnskabsår (overtagelsesåret), behandles målenheden som medlem af den multinationale koncern eller den store nationale koncern med henblik på denne lov, forudsat at en del af dens aktiver, passiver, indtægter, udgifter og pengestrømme er medregnet post for post i det ultimative moderselskabs konsoliderede regnskab i løbet af overtagelsesåret. Den effektive skattesats og ekstraskatten for målenheden beregnes i overensstemmelse med stk. 2-8.

Stk. 2. I løbet af overtagelsesåret indregner en multinational koncern eller en stor national koncern kun den regnskabsmæssige nettoindkomst eller det

regnskabsmæssige nettotab og de regulerede omfattede skatter for målenheden, som er medregnet i det ultimative moderselskabs konsoliderede regnskab med henblik på denne lov.

Stk. 3. I løbet af overtagelsesåret og i hvert efterfølgende regnskabsår baseres den kvalificerede indkomst eller det kvalificerede tab og regulerede omfattede skatter for målenheden på den historiske bogførte værdi af dens aktiver og passiver.

Stk. 4. I løbet af overtagelsesåret omfatter beregningen af målenhedens berettigede lønomkostninger, jf. § 40, stk. 2, kun de omkostninger, der afspejles i det ultimative moderselskabs konsoliderede regnskab.

Stk. 5. Beregningen af den bogførte værdi af målenhedens berettigede materielle aktiver, jf. § 40, stk. 3, reguleres i givet fald i forhold til den tid, hvor målenheden indgik i den multinationale koncern eller den store nationale koncern i løbet af overtagelsesåret.

Stk. 6. Med undtagelse af det kvalificerede tabsbetinget udskudte skatteaktiv, jf. § 34 skal den overtagende multinationale koncern eller store nationale koncern tage hensyn til en målenheds udskudte skatteaktiver og udskudte skatteforpligtelser, som overføres mellem multinationale koncerner eller store nationale koncerner på samme måde og i samme omfang, som hvis den overtagende multinationale koncern eller store nationale koncern kontrollerede målenheden, da disse aktiver og passiver opstod.

Stk. 7. Målenhedens udskudte skatteforpligtelser, der tidligere har været medregnet i dens samlede reguleringsbeløb for udskudt skat, behandles som tilbageført med henblik på § 33, stk. 6, af den afhændende multinationale koncern eller store nationale koncern og som hidrørende fra den overtagende multinationale koncern eller store nationale koncern i løbet af overtagelsesåret, bortset fra at en eventuel senere nedsættelse af omfattede skatter efter § 33, stk. 6, i dette tilfælde har virkning i det år, hvor beløbet efterbeskattes.

Stk. 8. Hvis målenheden er et moderselskab og en enhed i to eller flere multinationale koncerner eller store nationale koncerner i løbet af overtagelsesåret, anvender den reglen om indkomstmedregning separat på sine allokerbare andele af den ekstraskat for lavt beskattede koncernenheder, som er beregnet for hver af de multinationale koncerner eller store nationale koncerner.

Stk. 9. Uanset stk. 1-8 behandles overtagelse eller afhændelse af bestemmende indflydelse over en målenhed som overtagelse eller afhændelse af aktiver og passiver, hvis den jurisdiktion, hvor målenheden er hjemmehørende, eller, hvis der er tale om en skattemæssigt transparent enhed, den jurisdiktion, hvor aktiverne befinder sig, behandler overtagelsen eller afhændelsen af den bestemmende indflydelse på samme eller en tilsvarende måde

som overtagelse eller afhændelse af aktiver og passiver, og påligner sælgeren en omfattende skat på grundlag af differencen mellem beskatningsgrundlaget og det vederlag, der er betalt til gengæld for den bestemmende indflydelse, eller dagsværdien af aktiverne og passiverne.

§ 47. En koncernenhed, der afhænder aktiver og passiver (den afhændende koncernenhed), medregner den gevinst eller det tab, der hidrører fra den pågældende afhændelse, ved beregningen af enhedens kvalificerede indkomst eller enhedens kvalificerede tab. En koncernenhed, der overtager aktiver og passiver (den overtagende koncernenhed), beregner dens kvalificerede indkomst eller dens kvalificerede tab på grundlag af den bogførte værdi af de overtagne aktiver og passiver, der er opgjort efter den regnskabsstandard, som anvendes ved udarbejdelsen af det ultimative moderselskabs konsoliderede regnskab.

Stk. 2. Hvis afhændelse eller overtagelse af aktiver og passiver foretages i forbindelse med en omstrukturering, udelader den afhændende koncernenhed uanset stk. 1 alle gevinster eller tab, der hidrører fra den pågældende afhændelse, ved beregningen af dens kvalificerede indkomst eller dens kvalificerede tab. Den overtagende koncernenhed beregner dens kvalificerede indkomst eller dens kvalificerede tab med anvendelse af den afhændende koncernenheds bogførte værdi af de aktiver, der overtages for den afhændende koncernenhed, på afhændelsestidspunktet.

Stk. 3. Hvis afhændelsen af aktiver og passiver foretages i forbindelse med en omstrukturering, som medfører en ikkekvalificeret gevinst eller et ikkekvalificeret tab for den afhændende koncernenhed, medtager den afhændende koncernenhed uanset stk. 1 og 2 gevinst eller tab ved afhændelsen ved beregningen af dens kvalificerede indkomst eller dens kvalificerede tab i en størrelsesorden, der svarer til de ikkekvalificerede gevinster eller tab. Den overtagende koncernenhed beregner dens kvalificerede indkomst eller dens kvalificerede tab efter overtagelsen med anvendelse af den afhændende koncernenheds bogførte værdi af de overtagne aktiver og passiver ved afhændelsen som reguleret i overensstemmelse med den overtagende koncernenheds lokale skatteregler for at tage hensyn til de ikkekvalificerede gevinster eller tab.

Stk. 4. En koncernenhed, som er forpligtet eller berettiget til at regulere grundlaget for dens aktiver og beløbet for dens passiver til den skattemæssige dagsværdi i den jurisdiktion, hvor enheden er hjemmehørende, kan efter beslutning fra den indberettende koncernenhed:

- 1) Ved beregningen af den kvalificerede indkomst eller det kvalificerede tab medtages et gevinst- eller tabsbeløb for hvert af enhedens aktiver og passiver, som skal:

- a) Svare til differencen mellem aktivets eller passivets regnskabsmæssige bogførte værdi umiddelbart før den begivenhed, der udløste skattereguleringen (den udløsende begivenhed), og aktivets eller passivets dagsværdi umiddelbart efter den udløsende begivenhed, og
 - b) nedsættes (eller forhøjes) med de eventuelle ikkekvalificerede gevinster eller tab, som måtte hidrøre fra den udløsende begivenhed.
- 2) Anvende aktivets eller passivets regnskabsmæssige dagsværdi umiddelbart efter den udløsende begivenhed til beregning af den kvalificerede indkomst eller det kvalificerede tab i det regnskabsår, som slutter efter den udløsende begivenhed.
- 3) Medregne de samlede nettobeløb af de under nr. 1 beregnede beløb i koncernenhedens kvalificerede indkomst eller tab på en af følgende måder:
- a) Det samlede nettobeløb medregnes i det regnskabsår, hvor den udløsende begivenhed indtræffer, eller
 - b) et beløb svarende til det samlede nettobeløb divideret med fem medregnes i det regnskabsår, hvor den udløsende begivenhed indtræffer, og i hvert af de umiddelbart følgende fire regnskabsår, medmindre koncernenheden forlader den multinationale koncern eller den store nationale koncern i et regnskabsår inden for denne periode, i hvilket tilfælde det resterende beløb medregnes fuldt ud i det pågældende regnskabsår.

Stk. 5. I denne bestemmelse forstås ved:

- 1) *Omstrukturering:* En omdannelse eller overførsel af aktiver og passiver f.eks. i forbindelse med en fusion, spaltning, likvidation eller lignende transaktion, hvor:
 - a) Vederlaget for overførslen helt eller i væsentligt omfang er egenkapitalandele udstedt af den overtagende koncernenhed eller af en enhed med tilknytning til den overtagende koncernenhed, eller, i tilfælde af likvidation, egenkapitalandele i målenheden, eller, hvis der ikke ydes vederlag, hvor udstedelsen af en egenkapitalandel ikke ville have nogen økonomisk betydning.
 - b) Den afhændende koncernenheds gevinst eller tab på disse aktiver er helt eller delvist fritaget for skat.
 - c) Skattelovgivningen i den jurisdiktion, hvor den overtagende koncernenhed er hjemmehørende, kræver, at den overtagende koncernenhed beregner den skattepligtige indkomst efter afhændelsen eller overtagelsen ved anvendelse af den afhændende koncernenheds beskatningsgrundlag for aktiverne, reguleret for eventuelt ikkekvalificerede gevinster eller tab ved afhændelsen eller overtagelsen.

- 2) *Ikkekvalificeret gevinst eller tab*: Det laveste beløb af den afhændende koncernenheds gevinst eller tab i forbindelse med en omstrukturering, som beskattes i den jurisdiktion, hvor den afhændende koncernenhed er hjemmehørende, og den regnskabsmæssige gevinst eller det regnskabsmæssige tab i forbindelse med omstruktureringen.

Joint ventures

§ 48. Et moderselskab, der har en direkte eller indirekte ejerandel i et joint venture eller et tilknyttet joint venture, skal anvende reglen om indkomstmedregning med hensyn til selskabets allokerbare andel af ekstraskatten for dette joint venture eller tilknyttede joint venture i overensstemmelse med kapitel 4.

Stk. 2. Beregningen af ekstraskatten for et joint venture og dets tilknyttede joint ventures (under ét benævnt joint venturekoncernen) foretages i overensstemmelse med kapitel 7-11, som var de koncernenheder i en separat multinational koncern eller en stor national koncern, og joint venturet var det ultimative moderselskab i denne koncern.

Stk. 3. Den ekstraskat, der påhviler joint venture-koncernen, nedsættes med hvert moderselskabs allokerbare andel af den ekstraskat, jf. stk. 1, for hvert medlem af joint venture-koncernen, der pålægges efter stk. 2. Eventuelle resterende ekstraskattebeløb lægges til det samlede beløb for ekstraskat efter reglen om underbeskattet overskud, jf. § 19. I 1. og 2. pkt. forstås ved ekstraskat, der påhviler joint venture-koncernen, moderselskabets allokerbare andel af ekstraskatten for joint venture-koncernen.

Stk. 4. I denne bestemmelse forstås ved:

- 1) *Joint venture*: En enhed, hvis finansielle resultater indberettes efter den indre værdis metode i det ultimative moderselskabs konsoliderede regnskab, forudsat at det ultimative moderselskab direkte eller indirekte besidder mindst 50 pct. af ejerandelene heri. Et joint venture omfatter ikke:
 - a) Et ultimativt moderselskab i en multinational koncern eller en stor national koncern, som skal anvende reglen om indkomstmedregning.
 - b) En undtaget enhed som defineret i § 2, stk. 1.
 - c) En enhed, hvor ejerandelene i enheden er ejet af den multinationale koncern eller den store nationale koncern direkte gennem en undtaget enhed som omhandlet i § 2, stk. 1, og som opfylder én af følgende betingelser:
 - i) Den driver udelukkende eller næsten udelukkende virksomhed med henblik på besiddelse af aktiver eller investering af midler til fordel for sine investorer.

- ii) Den udfører aktiviteter i tilknytning til dem, der udføres af den undtagne enhed.
 - iii) Dens indkomst er i det væsentligste eller helt undtaget fra beregningen af den kvalificerede indkomst eller det kvalificerede tab, jf. § 25, stk. 1, nr. 2 og 3.
 - d) En enhed, som ejes af en multinational koncern eller en stor national koncern, der udelukkende består af undtagne enheder.
 - e) Et tilknyttet joint venture.
- 2) *Tilknyttet joint venture:*
- a) En enhed, hvis aktiver, passiver, indtægter, udgifter og pengestrømme er konsolideret af et joint venture efter en almindeligt anerkendt regnskabsstandard, eller som ville være blevet konsolideret, hvis joint venturet havde været forpligtet til at konsolidere disse aktiver, passiver, indtægter, udgifter og pengestrømme efter en almindeligt anerkendt regnskabsstandard.
 - b) Et fast driftssted, hvis hovedenheden er et joint venture eller en enhed som nævnt i litra a. I så fald behandles det faste driftssted som et separat tilknyttet joint venture.

Koncernstrukturer med flere moderselskaber

§ 49. Når enheder og koncernenheder i to eller flere koncerner indgår i en multinational koncern eller en stor national koncern med flere moderselskaber, behandles de enheder og koncernenheder, der indgår i hver koncern, som medlemmer af én multinational koncern eller én stor national koncern med flere moderselskaber. En enhed, som ikke er en undtaget enhed, jf. § 2, stk. 1, behandles som en koncernenhed, hvis enheden er konsolideret post for post af den multinationale koncern eller den store nationale koncern med flere moderselskaber, eller hvis enheder i den multinationale koncern eller den store nationale koncern med flere moderselskaber har bestemmende indflydelse over enheden.

Stk. 2. Det konsoliderede regnskab for den multinationale koncern eller den store nationale koncern med flere moderselskaber er det kombinerede konsoliderede regnskab, der er omhandlet i definitionen af en forbundet struktur eller en konstruktion med dobbeltnotering, jf. stk. 7, og som er udarbejdet efter en almindeligt anerkendt regnskabsstandard, som skønnes at være det ultimative moderselskabs regnskabsstandard.

Stk. 3. De ultimative moderselskaber i de separate koncerner, som udgør den multinationale koncern eller den store nationale koncern med flere moderselskaber, er de ultimative moderselskaber i den multinationale koncern eller den store nationale koncern med flere moderselskaber. Ved anvendelse af denne lov på en multinational koncern eller en stor national koncern med

flere moderselskaber finder henvisninger til et ultimativt moderselskab i den nødvendige udstrækning anvendelse, som om der var tale om henvisninger til flere ultimative moderselskaber.

Stk. 4. De moderselskaber i den multinationale koncern eller den store nationale koncern med flere moderselskaber, der er hjemmehørende i et medlemsland, herunder hvert ultimative moderselskab, skal anvende reglen om indkomstmedregning, jf. kapitel 4, med hensyn til deres allokerbare andel af de lavt beskattede koncernenheders ekstraskat.

Stk. 5. De koncernenheder i den multinationale koncern eller den store nationale koncern med flere moderselskaber, der er hjemmehørende i et medlemsland, skal anvende reglen om underbeskattet overskud, jf. kapitel 6, under hensyntagen til ekstraskatten for hver lavt beskattet koncernenhed, der indgår i den multinationale koncern eller den store nationale koncern med flere moderselskaber.

Stk. 6. De ultimative moderselskaber i den multinationale koncern eller den store nationale koncern med flere moderselskaber er forpligtet til at indgive skemaet med oplysninger om ekstraskat, jf. § 53, medmindre de udpeger en enkelt indberettende enhed som omhandlet i § 53, stk. 2, nr. 2. Dette skema skal indeholde oplysninger om hver koncern, der indgår i den multinationale koncern eller den store nationale koncern med flere moderselskaber.

Stk. 7. I denne bestemmelse forstås ved:

- 1) *Multinational koncern eller stor national koncern med flere moderselskaber:* To eller flere koncerner, hvor de ultimative moderselskaber indgår i en konstruktion med en forbundet struktur eller en konstruktion med dobbeltnotering, som omfatter mindst en enhed eller et fast driftssted i den sammensluttede koncern, som er hjemmehørende i en anden jurisdiktion i forhold til den jurisdiktion, hvor de andre enheder i den sammensluttede koncern er hjemmehørende.
- 2) *Forbundet struktur:* En konstruktion, der indgås af to eller flere ultimative moderselskaber i separate koncerner, hvor følgende er opfyldt:
 - a) 50 pct. eller mere af ejerandelene i de ultimative moderselskaber for de separate koncerner, er noteret til en og samme pris, hvis ejerandelene er noteret, og hvor ejerandelene på grund af ejerforhold, begrænsninger med hensyn til overdragelse eller andre vilkår eller betingelser er forbundet med hinanden og ikke kan overdrages eller handles særskilt.
 - b) Et af de ultimative moderselskaber udarbejder et konsolideret regnskab, som samlet viser aktiver, passiver, indtægter, udgifter og pengestrømme for alle enheder i de berørte koncerner, som om der var

tale om en enkelt økonomisk enhed, og som i henhold til en reguleringsordning er underlagt ekstern revision.

- 3) *Konstruktion med dobbeltnotering*: En konstruktion, der indgås af to eller flere ultimative moderselskaber i separate koncerner, hvor følgende er opfyldt:
- a) De ultimative moderselskaber er enige om at sammenlægge deres virksomhed ved aftale alene.
 - b) De ultimative moderselskaber i henhold til kontraktlige ordninger til deres aktionærer foretager udlodning af udbytte og udlodning ved likvidation på grundlag af et bestemt forhold.
 - c) De ultimative moderselskabers aktiviteter forvaltes som en enkelt økonomisk enhed i henhold til kontraktlige ordninger, samtidig med at deres separate juridiske identiteter bevares.
 - d) De ultimative moderselskabers ejerandele, som er omfattet af aftalen, noteres, handles eller overdrages særskilt på forskellige kapitalmarkeder.
 - e) De ultimative moderselskaber udarbejder konsoliderede regnskaber, som samlet viser aktiver, passiver, indtægter, udgifter og pengestrømme i enheder i alle koncernerne, som om der var tale om en enkelt økonomisk enhed, og som i henhold til en reguleringsordning er underlagt ekstern revision.

Kapitel 11

Investeringsenheder

§ 50. Hvis en koncernenhed i en multinational koncern eller i en stor national koncern er en investeringsenhed, der ikke er en skattemæssigt transparent enhed, og som ikke har truffet en beslutning efter §§ 51 eller 52, beregnes den effektive skattesats for den pågældende investeringsenhed separat i forhold til den effektive skattesats i den jurisdiktion, hvor enheden er hjemmehørende.

Stk. 2. Investeringsenhedens effektive skattesats, jf. stk. 1, svarer til enhedens regulerede omfattede skatter divideret med et beløb svarende til den multinationale koncerns eller den store nationale koncerns allokerbare andel af investeringsenhedens kvalificerede indkomst eller tab. Hvis mere end en investeringsenhed er hjemmehørende i samme jurisdiktion, beregnes enhedernes effektive skattesats ved at sammenlægge enhedernes regulerede omfattede skatter og den multinationale koncerns eller den store nationale koncerns allokerbare andel af enhedernes kvalificerede indkomst eller tab.

Stk. 3. En investeringsenheds regulerede omfattede skatter, jf. stk. 1, er de regulerede omfattede skatter, som kan henføres til den multinationale

koncerns eller den store nationale koncerns allokerbare andel af investeringsenhedens kvalificerede indkomst eller tab og omfattede skatter, der er allokeret til investeringsenheden, jf. § 35. Investeringsenhedens regulerede omfattede skatter omfatter ikke omfattede skatter, som påhviler investeringsenheden, og som kan henføres til indkomst, der ikke indgår i den multinationale koncerns eller den store nationale koncerns allokerbare andel af investeringsenhedens indkomst.

Stk. 4. En investeringsenheds ekstraskat, jf. stk. 1, er et beløb svarende til procentsatsen for investeringsenhedens ekstraskat multipliceret med et beløb svarende til differencen mellem den multinationale koncerns eller den store nationale koncerns allokerbare andel i investeringsenhedens kvalificerede indkomst og den substansbaserede indkomstudelukkelse, der er beregnet for investeringsenheden. Procentsatsen for en investeringsenheds ekstraskat er et positivt beløb svarende til differencen mellem minimumsskattesatsen og den effektive skattesats for den pågældende investeringsenhed. Hvis mere end en investeringsenhed er hjemmehørende i samme jurisdiktion, beregnes enhedernes effektive skattesats ved at sammenlægge enhedernes beløb for substansbaseret indkomstudelukkelse og den multinationale koncerns eller den store nationale koncerns allokerbare andel af enhedernes kvalificerede indkomst eller tab. Den substansbaserede indkomstudelukkelse for en investeringsenhed ansættes efter § 40, stk. 1-7. De berettigede lønomkostninger til berettigede ansatte og de berettigede materielle aktiver, der er indregnet for den pågældende investeringsenhed, nedsættes i forhold til den multinationale koncerns eller den store nationale koncerns allokerbare andel af investeringsenhedens kvalificerede indkomst divideret med den pågældende investeringsenheds samlede kvalificerede indkomst.

Stk. 5. Den multinationale koncerns eller den store nationale koncerns allokerbare andel af en investeringsenheds kvalificerede indkomst eller tab ansættes efter § 9, idet der alene tages hensyn til andele, som ikke er genstand for en beslutning efter §§ 51 eller 52.

§ 51. Efter den indberettende koncernenheds beslutning kan en koncernenhed, som er en investeringsenhed eller en forsikringsinvesteringsenhed, behandles som en skattemæssigt transparent enhed, hvis koncernenhedsejeren beskattes i den jurisdiktion, hvor investeringsenheden eller forsikringsinvesteringsenheden er hjemmehørende, efter markedsværdi (lagerbeskatning) eller en lignende ordning baseret på de årlige ændringer i dagsværdien af dens ejerandele i den pågældende investerings- eller forsikringsinvesteringsenhed, og den gældende skattesats for koncernenhedsejeren på indkomsten svarer til eller overstiger minimumsskattesatsen.

Stk. 2. En koncernenhed, der har en indirekte ejerandel i en investeringsenhed eller i en forsikringsinvesteringsenhed gennem en direkte ejerandel i en anden investeringsenhed eller forsikringsinvesteringsenhed, anses for at være underlagt en beskatning efter markedsværdi (lagerbeskatning) eller en lignende ordning med hensyn til dens indirekte ejerandel i førstnævnte investeringsenhed eller forsikringsinvesteringsenhed, hvis enheden er underlagt en lagerbeskatning eller en lignende ordning med hensyn til enhedens direkte ejerandel i den anden nævnte investeringsenhed eller forsikringsinvesteringsenhed.

Stk. 3. En beslutning efter stk. 1 træffes i overensstemmelse med § 54, stk. 1. Hvis beslutningen tilbagekaldes, indregnes eventuelle gevinster eller tab fra afhændelse af et aktiv eller passiv, som investeringsenheden eller forsikringsinvesteringsenheden har, på basis af markedsværdien af aktivet eller passivet på den første dag i det år, hvor tilbagekaldelsen foretages.

Stk. 4. Ved en forsikringsinvesteringsenhed forstås en enhed, der ville opfylde definitionen af en investeringsfond eller et ejendomsinvesteringselskab, hvis den ikke var blevet oprettet i forbindelse med forpligtelser i henhold til en forsikrings- eller livrenteaftale, og den ikke var 100 pct. ejet af en enhed, der er underlagt regulering i den jurisdiktion, hvor den er hjemmehørende, som forsikringsselskab.

§ 52. Efter den indberettende koncernenheds beslutning kan en koncernenhed, der ejer en investeringsenhed, anvende en metode med skattepligtigt udbytte med hensyn til enhedens ejerandel i investeringsenheden, for så vidt den pågældende koncernenhed ikke er en investeringsenhed og med rimelighed kan forventes at blive beskattet af udbytte fra investeringsenheden med en skattesats svarende til eller over minimumsskattesatsen.

Stk. 2. Efter metoden med skattepligtigt udbytte medregnes udbytte og skønnet udbytte af en investeringsenheds kvalificerede indkomst i den kvalificerede indkomst for den koncernenhedsejer, der har modtaget udbyttet, forudsat at denne ikke er en investeringsenhed. Beløbet for omfattede skatter, der er afholdt af investeringsenheden, og som kan fradrages af koncernenhedsejerne i skatteforpligtelsen hidrørende fra investeringsenhedens udbytte, medregnes i den kvalificerede indkomst og regulerede omfattede skatter for den koncernenhedsejer, der har modtaget udbyttet.

Stk. 3. Den andel af den ikkeudloddede kvalificerede nettoindkomst i den i stk. 4 omhandlede investeringsenhed, som vedrører koncernenhedsejeren og hidrører fra det tredje år, der går umiddelbart forud for regnskabsåret (kontrolåret), behandles som den pågældende investeringsenheds kvalificerede indkomst for regnskabsåret. Et beløb svarende til denne kvalificerede indkomst multipliceret med minimumsskattesatsen behandles efter reglerne

i afsnit II som ekstraskat for en lavt beskattet koncernenhed for regnskabsåret. En investeringsenheds kvalificerede indkomst eller tab og de regulerede omfattede skatter, der kan henføres til denne indkomst for regnskabsåret, udelades af beregningen af den effektive skattesats, jf. kapitel 9 og § 50, stk. 1-4, med undtagelse af beløbet for omfattede skatter, jf. stk. 2, 2. pkt.

Stk. 4. En investeringsenheds ikkeudloddede kvalificerede nettoindkomst for kontrolåret er beløbet for den pågældende investeringsenheds kvalificerede indkomst for kontrolåret, nedsat indtil nul, jf. dog stk. 5, med:

- 1) Investeringsenhedens omfattede skatter.
- 2) Udbytte og skønnet udbytte til ejere, der ikke er investeringsenheder i løbet af den periode, som starter den første dag i det tredje år, der går umiddelbart forud for regnskabsåret, og slutter den sidste dag i det rapporteringsår, hvor ejerandelen blev besiddet (kontrolperioden).
- 3) Kvalificerede tab, der er opstået i løbet af kontrolperioden.
- 4) Eventuelle restbeløb fra kvalificerede tab, der ikke allerede har nedsat den pågældende investeringsenheds ikkeudloddede kvalificerede nettoindkomst for et tidligere kontrolår, dvs. fremførsel af investeringsunderskud.

Stk. 5. En investeringsenheds ikkeudloddede kvalificerede nettoindkomst nedsættes ikke med udbytte eller skønnet udbytte eller beløb for kvalificerede tab, der allerede har nedsat den pågældende investeringsenheds ikkeudloddede kvalificerede nettoindkomst for et tidligere kontrolår ved anvendelse af stk. 4, nr. 2 eller 3.

Stk. 6. Der anses for at foreligge et skønnet udbytte, når en direkte eller indirekte ejerandel i investeringsenheden overføres til en enhed, der ikke tilhører den multinationale koncern eller den store nationale koncern, idet dette skønnede udbytte er lig med den ikkeudloddede andel af den kvalificerede nettoindkomst, der kan henføres til denne ejerandel på overførselsdatoen, opgjort uden hensyntagen til det skønnede udbytte.

Stk. 7. En beslutning efter stk. 1 træffes i overensstemmelse med § 54, stk. 1. Hvis beslutningen tilbagekaldes, behandles den andel af den ikkeudloddede kvalificerede nettoindkomst i investeringsenheden, som tilhører koncernenhedsejeren, ved udgangen af det regnskabsår, der går umiddelbart forud for det regnskabsår, hvor tilbagekaldelsen foretages, som investeringsenhedens kvalificerede indkomst for regnskabsåret. Et beløb svarende til denne kvalificerede indkomst multipliceret med minimumsskattesatsen behandles efter reglerne i afsnit II som ekstraskat for en lavt beskattet koncernenhed for regnskabsåret.

Afsnit V
Administrative bestemmelser

Kapitel 12

Oplysningspligter og beslutninger

§ 53. En koncernenhed, der er hjemmehørende i Danmark, skal indgive et skema med oplysninger om ekstraskat til told- og skatteforvaltningen. Et sådant skema kan indgives af en udpeget lokal enhed på vegne af koncernenheden.

Stk. 2. Stk. 1 finder ikke anvendelse, hvis skemaet med oplysninger om ekstraskat er indgivet af

- 1) det ultimative moderselskab, der er hjemmehørende i en jurisdiktion, som med Danmark for rapporteringsåret har en gældende betinget aftale mellem kompetente myndigheder, eller
- 2) den udpegede indberettende enhed, der er hjemmehørende i en jurisdiktion, som med Danmark for rapporteringsåret har en gældende betinget aftale mellem kompetente myndigheder.

Stk. 3. Hvis stk. 2 finder anvendelse, skal koncernenheden, jf. stk. 1, 1. pkt., eller den på enhedens vegne udpegede lokale enhed, jf. stk. 1, 2. pkt., meddele told- og skatteforvaltningen identiteten på den enhed, som indgiver skemaet med oplysninger om ekstraskat, og den jurisdiktion, i hvilken denne enhed er hjemmehørende.

Stk. 4. Skemaet med oplysninger om ekstraskat skal indgives i et standardskema. Told- og skatteforvaltningen fastsætter regler om indgivelsen efter 1. pkt. og om indholdet af standardskemaet i overensstemmelse med artikel 44 i Rådets direktiv (EU) 2022/2523 af 15. december 2022 om sikring af en global minimumsskattesats for multinationale koncerner og store nationale koncerner i Unionen.

Stk. 5. Det i stk. 4 omhandlede skema med oplysninger om ekstraskat og eventuelle meddelelser efter stk. 3 skal indgives til told- og skatteforvaltningen senest 15 måneder efter den sidste dag i rapporteringsåret. Uanset 1. pkt. skal det i stk. 4 omhandlede skema med oplysninger om ekstraskat og meddelelser indgives til told- og skatteforvaltningen senest 18 måneder efter den sidste dag i det rapporteringsår, der efter § 74, stk. 4, er det omhandlede overgangsr.

Stk. 6. Er koncernenheden omfattet af §§ 44 eller 71, finder reglerne i stk. 1-5 ikke anvendelse for koncernenheden. Koncernenheden eller en udpeget lokal enhed skal meddele og dokumentere overfor told- og skatteforvaltning

gen, at koncernenheden er omfattet af §§ 44 eller 71. Told- og skatteforvaltningen kan fastsætte regler om meddelelsen og dokumentationen efter 2. pkt.

Stk. 7. Ved udpeget lokal enhed forstås den koncernenhed, der er hjemmehørende i Danmark, og som er udpeget af andre koncernenheder i den multinationale eller store nationale koncern til på deres vegne at indgive skemaet med oplysninger om ekstraskat og eventuelle meddelelser.

§ 54. De i § 2, stk. 2, § 25, stk. 4, § 26, stk. 1, nr. 1 og 2, og §§ 51, stk. 1, og 52, stk. 1, omhandlede beslutninger gælder i en periode på fem år fra det år, hvor beslutningen træffes. Beslutningen forlænges automatisk, medmindre den indberettende koncernenhed tilbagekalder beslutningen ved udløbet af femårsperioden. Tilbagekaldelsen af beslutningen gælder i en periode på fem år fra udgangen af det år, hvor tilbagekaldelsen finder sted.

Stk. 2. De i § 26, stk. 1, nr. 3, § 33, stk. 8, § 36, stk. 1, § 37, stk. 1, § 40, stk. 1, og § 42, stk. 1, omhandlede beslutninger gælder i en periode på ét år. Beslutningen forlænges automatisk, medmindre den indberettende koncernenhed tilbagekalder beslutningen ved årets udgang.

Stk. 3. De i § 2, stk. 2, § 25, stk. 4, § 26, stk. 1, § 33, stk. 8, § 36, stk. 1, § 37, stk. 1, § 40, stk. 1, § 42, stk. 1, og §§ 51 og 52 omhandlede beslutninger oplyses til told- og skatteforvaltningen i medfør af § 53.

Kapitel 13

Ansættelse og genoptagelse m.v.

§ 55. Har en koncernenhed, der er hjemmehørende i Danmark, ikke rettidigt givet told- og skatteforvaltningen oplysninger om ekstraskat efter § 53, kan told- og skatteforvaltningen ved udløbet af fristen i § 53, stk. 5, foretage en skønsmæssig ansættelse af ekstraskat for det pågældende regnskabsår i henhold til denne lov.

Stk. 2. Ud over de tilfælde, der er nævnt i stk. 1, kan told- og skatteforvaltningen foretage en skønsmæssig ansættelse af ekstraskat, hvis koncernenheden ved udløbet af fristen i § 53, stk. 5, ikke har givet told- og skatteforvaltningen oplysninger om ekstraskat som nævnt i § 53, som kan danne grundlag for ansættelsen. Told- og skatteforvaltningen skal forinden have anmodet koncernenheden om oplysningerne inden for en rimelig frist. Kravet om forudgående anmodning efter 2. pkt. gælder dog ikke, hvis told- og skatteforvaltningen er kommet i besiddelse af oplysninger, som begrundet en gennemførelse af en uvarslet kontrol på den erhvervsdrivendes arbejdssted, jf. § 5, stk. 4, i lov om retssikkerhed ved forvaltningens anvendelse af tvangsindgreb og oplysningspligter.

§ 56. Ansættelse af ekstraskat behandles efter reglerne i skatteforvaltningsloven om ansættelse af indkomstskat med de ændringer, der følger af denne lov.

Stk. 2. Fristerne i skatteforvaltningslovens § 26, stk. 1 og 2, udløber først i det sjette år efter regnskabsårets udløb for så vidt angår ansættelse af ekstraskat.

§ 57. Den oplysningspligtige efter § 53, stk. 1, skal efter anmodning fra told- og skatteforvaltningen indsende det materiale, der udgør grundlaget for de oplysninger, der er angivet i skemaet med oplysninger om ekstraskat, jf. § 53, stk. 4. Materialet skal være indsendt inden en i anmodningen fastsat frist.

Stk. 2. Er materialet i tredjemands besiddelse, skal denne, selv om den pågældende har tilbageholdsret herover, efter anmodning udlevere materialet til told- og skatteforvaltningen. Told- og skatteforvaltningen leverer materialet tilbage til den pågældende tredjemand efter benyttelsen.

§ 58. Told- og skatteforvaltningen har, hvis det skønnes nødvendigt, til enhver tid mod behørig legitimation uden retskendelse adgang til lokaliteter, der tilhører koncernenheder, samt arbejdssteder uden for koncernenhedens lokaler, dog ikke arbejdssteder, der tjener til tredjemands privatbolig eller fritidsbolig, for at gennemgå materiale, der kan have betydning for skattekontrollen. I det omfang det nævnte materiale er registreret elektronisk, omfatter told- og skatteforvaltningens adgang også en elektronisk adgang her til.

Stk. 2. Driver koncernenheden virksomhed fra en ejendom, som også anvendes som bolig, kan told- og skatteforvaltningen gennemføre kontrol på ejendommen efter samme betingelser som i stk. 1.

Stk. 3. Ved kontrollen efter stk. 1 og 2 skal koncernenhedens ansatte yde told- og skatteforvaltningen fornøden vejledning og hjælp.

Stk. 4. Politiet yder om fornødent told- og skatteforvaltningen bistand til gennemførelse af kontrollen efter stk. 1 og 2.

§ 59. Har den oplysningspligtige ikke rettidigt indgivet skema med oplysninger om ekstraskat, jf. § 53, stk. 5, kan told- og skatteforvaltningen pålægge daglige tvangsbøder.

Stk. 2. Efterkommes en anmodning om oplysninger efter § 57 ikke, kan told- og skatteforvaltningen give pålæg om, at oplysningerne skal indsendes

inden en fastsat frist, og pålægge daglige tvangsbøder fra fristens overskridelse, og indtil pålægget efterkommes, eller der udstedes et bødeforelæg for overtrædelse af § 62 som følge af, at pålægget ikke efterkommes.

Stk. 3. Klage over et pålæg efter stk. 1 og 2 har ikke opsættende virkning. Klageinstansen kan dog tillægge en klage over et pålæg efter stk. 1 og 2 opsættende virkning, hvis særlige omstændigheder taler derfor.

Kapitel 14

Straffebestemmelser

§ 60. Den, der med forsæt til at unddrage det offentlige skat afgiver urigtige, vildledende eller ufuldstændige oplysninger eller fortier oplysninger til told- og skatteforvaltningens brug for afgørelse af ekstraskat, straffes for skattesvig med bøde eller fængsel indtil 1 år og 6 måneder, medmindre højere straf er forskyldt efter straffelovens § 289.

Stk. 2. Begås overtrædelsen groft uagtsomt, er straffen bøde.

§ 61. Med bøde straffes den, der forsætligt eller groft uagtsomt overtræder § 53, stk. 3 eller 5.

Stk. 2. I forskrifter, der udfærdiges i medfør af loven, kan der fastsættes straf af bøde for den, der forsætligt eller groft uagtsomt overtræder bestemmelser i forskrifterne.

§ 62. Koncernenheder, der efter § 59, stk. 2, modtager et pålæg om indsendelse af oplysninger og undlader senest 4 uger efter den i pålægget fastsatte frist at efterkomme pålægget, straffes med bøde.

Stk. 2. Koncernenheder, der efter udløbet af 4-ugersfristen i stk. 1 modtager en skriftlig meddelelse fra told- og skatteforvaltningen om at efterkomme pålægget som nævnt i stk. 1, straffes med bøde, hvis pålægget ikke efterkommes senest 14 dage efter meddelelsens modtagelse. Der straffes med bøde efter 1. pkt., indtil pålægget efterkommes.

§ 63. Ransagning i sager om overtrædelse af bestemmelser efter denne lov kan ske i overensstemmelse med retsplejelovens regler om ransagning i sager, der efter loven kan medføre frihedsstraf.

§ 64. Der kan pålægges selskaber m.v. (juridiske personer) strafansvar efter reglerne i straffelovens 5. kapitel.

Kapitel 15

Straffeprocessuelle regler

§ 65. I sager om overtrædelse af bestemmelserne i kapitel 14, der ikke skønnes at ville medføre højere straf end bøde, kan told- og skatteforvaltningen i et bødeforelæg tilkendegive den sigtede, at sagen kan afgøres uden retssag, hvis sigtede erklærer sig skyldig i overtrædelsen og erklærer sig til rede til inden en nærmere angiven frist, der efter begæring kan forlænges, at betale den i bødeforelægget angivne bøde.

Stk. 2. Retsplejelovens § 834 om indholdet af et anklageskrift finder anvendelse på tilkendegivelsen efter stk. 1.

Stk. 3. Vedtager den sigtede bøden, bortfalder videre strafferetlig forfølgning. Vedtagelsen har samme retsvirkning som en dom.

Stk. 4. Bøder i sager, der afgøres administrativt, opkræves af told- og skatteforvaltningen.

§ 66. I sager om overtrædelse af §§ 60-62, der kan afgøres administrativt efter § 65, finder retsplejelovens § 752, stk. 1, anvendelse.

Kapitel 16

Opkrævning og hæftelse

§ 67. Pålægges en koncernenhed en ekstraskat i henhold til denne lov, forestår koncernenheden eller, hvis koncernenheden indgår i en national sambeskatning, jf. selskabsskattelovens § 31, administrationsselskabet indbetalingen af ekstraskatten i det indkomstår, hvor ekstraskatten pålægges.

Stk. 2. Administrationsselskabet og sambeskattede koncernenheder, hvor alle kapitalandele ved indkomstårets udløb er ejet direkte eller indirekte af det ultimative moderselskab hæfter solidarisk for ekstraskatten. Koncernenheder, hvor alle kapitalandele ved indkomstårets udløb er ejet direkte eller indirekte af administrationsselskabet og sambeskattede koncernenheder, der hæfter solidarisk efter 1. pkt., hæfter ligeledes solidarisk sammen med koncernenheden. Er der forgæves forsøgt udlæg for ekstraskat hos de koncernenheder, der hæfter solidarisk efter 1. og 2. pkt., kan kravet gøres gældende mod andre koncernenheder i sambeskatningen, dog maksimalt den del af kravet, der svarer til den andel af kapitalen i den hæftende koncernenhed, der ejes direkte eller indirekte af det ultimative moderselskab. Træder en koncernenhed ud af sambeskatningen, hæfter den udtrædende koncernenhed fra tidspunktet for udtrædelsen kun for den del af ekstraskatten, der er allokeret til koncernenheden efter § 39, stk. 3, medmindre den samme aktionærkreds, jf. kursgevinstlovens § 4, stk. 2, fortsat direkte eller indirekte råder over mere end halvdelen af stemmerettighederne efter koncernenhedens udtræden.

§ 68. Told- og skatteforvaltningen opkræver ekstraskatten med en sidste rettidig betalingsdag, der er 16 måneder efter den sidste dag i rapporteringsåret efter § 53, stk. 5. Betaling skal ske til skattekontoen, jf. opkrævningslovens kapitel 5. Opgøres ekstraskatten i en anden valuta end danske kroner skal omregningen af ekstraskatten til danske kroner ske i overensstemmelse med skattekontrollovens § 31 stk. 1.

Stk. 2. Uanset fristen i stk. 1 er den sidste rettidige betalingsdag 19 måneder efter den sidste dag i det rapporteringsår, der efter § 74, stk. 4, er det omhandlede overgangsår.

Stk. 3. Stiftelsesdagen for kravet for ekstraskatten er 15 måneder efter den sidste dag i rapporteringsåret efter § 53, stk. 5 eller 18 måneder efter den sidste dag i det rapporteringsår, der efter § 74, stk. 4, er det omhandlede overgangsår.

§ 69. Ekstraskatten tilfalder staten.

Afsnit VI

Ikrafttræden, overgangsbestemmelser, ændring i anden lovgivning, territorial gyldighed

Kapitel 17

Ikrafttræden

§ 70. Loven træder i kraft den 1. januar 2024.

Stk. 2. Loven har virkning for regnskabsår, der påbegyndes den 31. december 2023 eller senere, jf. dog stk. 3 og 4.

Stk. 3. Kapitel 6 har virkning for regnskabsår, der påbegyndes den 31. december 2024 eller senere. Kapitel 6 har dog virkning for regnskabsår, der påbegyndes den 31. december 2023 eller senere, i de situationer, hvor den lavt beskattede koncernenhed er hjemmehørende i en jurisdiktion, der har valgt at anvende artikel 50 i Rådets direktiv (EU) 2022/2523 af 15. december 2022 om sikring af en global minimumsskattesats for multinationale koncerner og store nationale koncerner i Unionen.

Stk. 4. §§ 60-62 har virkning for regnskabsår, der begynder efter den 31. december 2026, og regnskabsår der begynder den 31. december 2026 eller tidligere, og som slutter efter den 30. juni 2028.

Kapitel 18

Overgangsbestemmelser

§ 71. I løbet af overgangsperioden, jf. stk. 7, skal ekstraskatten i en jurisdiktion for et regnskabsår fastsættes til nul, hvis:

- 1) Den multinationale koncern eller den store nationale koncern har en samlet omsætning på mindre end 10 mio. euro og et resultat før skat på mindre end 1 mio. euro i jurisdiktionen baseret på dens kvalificerede land for land-rapport for regnskabsåret, eller
- 2) den multinationale koncern eller den store nationale koncern har en simplificeret effektiv skattesats, der er lig med eller større end overgangssatsen i jurisdiktionen for regnskabsåret, eller
- 3) den multinationale koncern eller den store nationale koncern har et resultat før skat i jurisdiktionen, der er lig med eller mindre end det substansbaseret indkomstudelukkelsesbeløb for koncernenheder, der er hjemmehørende i jurisdiktionen i henhold til land for land-rapporten, som beregnet efter reglerne i denne lov.

Stk. 2. Ved simplificeret effektiv skattesats forstås jurisdiktionens simplificerede omfattede skatter divideret med resultatet før skat som rapporteret af den multinationale koncern eller den store nationale koncern i den kvalificerede land for land-rapport. Ved simplificeret omfattede skatter forstås en jurisdiktions betalte skatter, som rapporteret i den multinationale koncerns eller den store nationale koncerns kvalificerede regnskaber efter eliminering af enhver skat, som ikke er en omfattet skat og en usikker skatteposition, som rapporteret i den multinationale koncerns eller den store nationale koncerns kvalificerede regnskaber.

Stk. 3. Ved kvalificerede land for land-rapport forstås en land for land-rapportering, der er udarbejdet og indgivet på baggrund af kvalificerede regnskaber, eller er indberettet i overensstemmelse med skattekontrollovens §§ 47-52.

Stk. 4. Ved samlet omsætning forstås en multinational koncerns eller en stor national koncerns samlede omsætning, som rapporteret i en kvalificeret land for land-rapportering.

Stk. 5. Ved resultat før skat forstås en multinational koncerns eller en stor national koncerns resultat før skat i en jurisdiktion, som rapporteret i en kvalificeret land for land-rapportering. Urealiseret nettotab, der er et resultat af ændringer i markedsværdien af aktiebesiddelser, der ikke er en porteføljeandel, skal fratrækkes et resultatet før skat, hvis dette overstiger 50 mio. euro i en jurisdiktion.

Stk. 6. Ved kvalificeret regnskab forstås:

- 1) De bogføringskonti, der er anvendt til at udarbejde den multinationale koncerns eller den store nationale koncerns ultimative moderselskabs konsoliderede regnskaber.

- 2) Separate regnskaber for hver koncernenhed som er udarbejdet i overensstemmelse med en almindelig anerkendt eller godkendt regnskabsstandard, hvis informationen i disse regnskaber er opdaterede i overensstemmelse med disse regnskabsstandards.
- 3) I tilfælde af en koncernenhed der ikke er inkluderet i en multinational koncerns eller en stor national koncerns konsoliderede regnskaber post for post på grund af begrænset omfang eller væsentlighed, koncernenhedens regnskab, der er anvendt ved udarbejdelsen af koncernens land for land-rapport.

Stk. 7. Ved overgangsperiode efter stk. 1 forstås de regnskabsår, der begynder den 31. december 2026 eller før, og som slutter senest den 30. juni 2028. Overgangssatsen efter stk. 1 er 15 pct. for regnskabsår, der begynder i 2023 og 2024, 16 pct., for regnskabsår der begynder i 2025, og 17 pct. for regnskabsår der begynder i 2025.

Stk. 8. Stk. 1-7 finder også anvendelse for joint ventures og tilknyttede joint ventures, som hvis de var koncernenheder af en separat multinational koncern eller en stor national koncern, med undtagelse af, at opgørelsen af den kvalificerede indkomst eller tab og den totale omsætning er det, der er rapporteret i de kvalificerede regnskaber.

§ 72. § 71 finder ikke anvendelse i den jurisdiktion, hvor det ultimative moderselskab er hjemmehørende, hvis det ultimative moderselskab er en gennemløbsenhed omfattet af § 29, medmindre alle ejerandelene i gennemløbsenheden ejes af:

- 1) En juridisk person omfattet af § 29, stk. 1 eller 2, hvor det ultimative moderselskab er en gennemløbsenhed, eller
- 2) en juridisk person omfattet af § 30, stk. 1 eller 2, hvor det ultimative moderselskab er omfattet en ordning med fradrag for udbytte.

Stk. 2. Hvis det ultimative moderselskab er en gennemløbsenhed eller er omfattet af § 30, skal resultatet før skat efter § 71 hos det ultimative moderselskab reduceres med et beløb svarende til det, der kan tilskrives eller udloddes som et resultat af en ejerandel ejet af en juridisk person, som nævnt i stk. 1.

Stk. 3. § 71 finder heller ikke anvendelse for følgende koncernenheder, multinational koncerner eller jurisdiktioner:

- 1) Statsløse koncernenheder.
- 2) Multinationale koncerner med flere ultimative moderselskaber, hvor en enkelt kvalificeret land for land-rapport ikke inkluderer information for begge koncerner.
- 3) Jurisdiktioner med koncernenheder som har valgt at være omfattet af § 30.

- 4) Jurisdiktioner, der ikke har kunnet anvende § 71, i et tidligere regnskabsår, hvor den multinationale koncern er omfattet af denne lov, medmindre den multinationale koncern ikke havde nogen koncernenheder i jurisdiktionen i de foregående regnskabsår.

§ 73. En investeringsenhed eller en forsikringsinvesteringsenhed, der er omfattet af § 3, nr. 31 eller § 51, stk. 4, kan ikke anvende reglerne i § 71, men skal i stedet opgøre enhedens kvalificerede indkomst eller tab og beregne den effektive skattesats efter særreglerne i kapitel 11, med de valg som følger af § 51, stk. 3, og § 52, stk. 5. § 71 finder dog anvendelse i de jurisdiktioner, hvor investeringsenheden eller forsikringsinvesteringsenheden og koncernenhedsejeren er hjemmehørende i samme jurisdiktion, men kun for så vidt angår de koncernenheder, der ikke er investeringsenheder eller forsikringsinvesteringsenheder.

§ 74. Ved ansættelsen af den effektive skattesats for en jurisdiktion i et overgangsår og for hvert efterfølgende regnskabsår skal den multinational koncern eller den store nationale koncern indregne alle de udskudte skatteaktiver og udskudte skatteforpligtelser, som er afspejlet eller medtaget i alle koncernenhedernes regnskaber, i en jurisdiktion for overgangsåret. Udskudte skatteaktiver og udskudte skatteforpligtelser skal indregnes med den laveste af minimumsskattesatsen og den gældende indenlandske skattesats. Et udskudt skatteaktiv, der er opført med en lavere skattesats end minimumsskattesatsen, kan dog indregnes med minimumsskattesatsen, hvis den skattepligtige kan påvise, at det udskudte skatteaktiv kan henføres til et kvalificeret tab. For et udskudt skatteaktiv skal der ses bort fra virkningen af en eventuel værdiregulering eller regulering af den regnskabsmæssige værdi.

Stk. 2. Udskudte skatteaktiver hidrørende fra poster, der er udelukket fra beregningen af kvalificeret indkomst eller tab, jf. kapitel 7, er ikke omfattet af den i stk. 1 omhandlede beregning, når disse udskudte skatteaktiver opstår i forbindelse med en transaktion, der finder sted efter den 30. november 2021.

Stk. 3. Ved overførsel af aktiver mellem koncernenheder efter den 30. november 2021 og før begyndelsen af et overgangsår baseres grundlaget for de overtagne aktiver, bortset fra lagerbeholdningen, på den afhændende koncernenheds bogførte værdi af de overdragede aktiver ved afhændelsen, idet de udskudte skatteaktiver og skatteforpligtelser ansættes på dette grundlag.

Stk. 4. Ved et overgangsår for en jurisdiktion forstås det første regnskabsår, hvor en multinational koncern eller en stor national koncern falder ind under lovens anvendelsesområde.

§ 75. Ekstraskatten, der skal betales af et ultimativt moderselskab hjemmehørende Danmark, jf. § 5, stk. 2, eller af et mellemliggende moderselskab hjemmehørende i Danmark, jf. § 7, stk. 2, når det ultimative moderselskab er en undtaget enhed, nedsættes til nul i følgende situationer:

- 1) I de første fem år af den indledende fase af den multinationale koncerns internationale aktivitet uanset kravene i kapitel 9.
- 2) I de første fem år, fra den første dag i regnskabsåret, hvor den store nationale koncern bliver omfattet af denne lov for første gang.

Stk. 2. Hvis det ultimative moderselskab i en multinational koncern er hjemmehørende i en tredjelandsjurisdiktion, nedsættes den ekstraskat, der skal betales af en koncernenhed, der er hjemmehørende i Danmark, jf. § 19, til nul i de første fem år af den indledende fase af denne multinationale koncerns internationale aktivitet uanset kravene i kapitel 9.

Stk. 3. En multinational koncern anses for at være i den indledende fase af dens internationale aktivitet, hvis, i et regnskabsår:

- 1) Den har koncernenheder i højst seks jurisdiktioner, og
- 2) summen af den bogførte nettoværdi af de materielle aktiver i alle koncernenheder i den multinationale koncern, der er hjemmehørende i alle andre jurisdiktioner end referencejurisdiktionen, ikke overstiger 50 mio. euro. Ved referencejurisdiktion forstås den jurisdiktion, hvor den samlede værdi af materielle aktiver for koncernenhederne i den multinationale koncern er størst i det regnskabsår, hvor den multinationale koncern oprindeligt falder ind under denne lovs anvendelsesområde. Den samlede værdi af materielle aktiver i en jurisdiktion er summen af den bogførte nettoværdi af alle materielle aktiver i alle koncernenhederne i den multinationale koncern, der er hjemmehørende i den pågældende jurisdiktion.

Stk. 4. Den i stk. 1, omhandlede femårsperiode begynder at løbe fra starten af det regnskabsår, hvor den multinationale koncern oprindeligt blev omfattet af denne lov. For multinationale koncerner, der er omfattet af denne lov, når den træder i kraft, begynder den i stk. 1, nr. 1, omhandlede femårsperiode at løbe den 31. december 2023. For multinationale koncerner, der er omfattet af denne lov, når den træder i kraft, begynder den i stk. 2 omhandlede femårsperiode at løbe den 31. december 2024. For store nationale koncerner, der bliver omfattet af denne lov, når den træder i kraft, begynder den i stk. 1, nr. 2, omhandlede femårsperiode den 31. december 2023.

Stk. 5. Den udpegede indberettende enhed, jf. § 53, skal meddele skattemyndighederne i den jurisdiktion, hvor den er hjemmehørende, hvornår den indledende fase af den multinationale koncerns internationale aktivitet er startet.

Kapitel 19

Ændringer i anden lovgivning

§ 76. I opkrævningsloven, jf. lovbekendtgørelse nr. 573 af 6. maj 2019, som ændret senest ved § 2 i lov nr. 489 af 15. maj 2023, foretages følgende ændring:

1. I § 16, nr. 2 indsættes efter ”kulbrinteskatteloven,”: ”minimumsbeskatningsloven”.

§ 77. I selskabsskatteloven, jf. lovbekendtgørelse nr. 1241 af 22. august 2022, som senest ændret ved § 4 i lov nr. 745 af 13. juni 2023, foretages følgende ændring:

1. I § 32, stk. 11, indsættes som 6. og 7. pkt.: ”Der gives også nedslag for ekstraskat betalt efter en kvalificeret regel om indenlandsk ekstraskat, som er fastsat i overensstemmelse med artikel 11 i Rådets direktiv (EU) nr. 2022/2523 af 15. december 2022 om sikring af en global minimumsskattesats for multinationale koncerner og store nationale koncerner i Unionen, eller som efter direktivets artikel 52 anses for ækvivalent hermed. Minimumsskattelovens § 39, stk. 3, finder anvendelse ved opgørelsen af den af datterselskabet betalte indenlandske ekstraskat.”

§ 78. I skatteforvaltningsloven, jf. lovbekendtgørelse nr. 835 af 3. juni 2022, som ændret ved § 2 i lov nr. 905 af 21. juni 2022 og § 14 i lov nr. 679 af 3. juni 2023, foretages følgende ændring:

1. I § 25, stk. 3, indsættes som 2. pkt.: ”1. pkt. gælder også for fortolkningen af minimumsbeskatningsloven, hvis en udenlandsk skattemyndighed lægger en anden vurdering af det pågældende spørgsmål til grund.”

Kapitel 20

Territorialbestemmelser

§ 79. Loven gælder ikke for Færøerne og Grønland.

UDKAST

Bemærkninger til lovforslaget

Almindelige bemærkninger

Indholdsfortegnelse

1. Indledning

2. Lovforslagets baggrund

3. Lovforslagets hovedpunkt

3.1. Minimumsbeskatning

3.1.1. Gældende ret

3.1.2. Skatteministeriets overvejelser

3.1.3. Den foreslåede ordning

3.1.3.1. Anvendelsesområde

3.1.3.2. Reglen om indkomstmedregning

3.1.3.3. Reglen om indenlandsk ekstraskat

3.1.3.4. Reglen om underbeskattet overskud

3.1.3.5. Opgørelse af kvalificeret indkomst eller tab

3.1.3.5.1. Særlige opgørelser for visse koncernenheder

3.1.3.5.1.1. Gennemløbsenheder

3.1.3.5.1.2. Skibsfart m.v.

3.1.3.5.1.3. Andelsselskaber m.v.

3.1.3.6. Beregning af omfattede skatter

3.1.3.7. Beregning af den effektive skattesats og ekstraskat

3.1.3.7.1. Substansbaseret indkomstudelukkelse

3.1.3.7.2. De-minimis regel

3.1.3.7.3. "Safe-harbour"

3.1.3.8. Særregler ved omstruktureringer m.v. og for investeringsenheder

3.1.3.9. Oplysningspligter, administration og straf m.v.

3.1.3.10. Overgangsbestemmelser

3.1.3.11. Ændringer i anden lovgivning

4. Økonomiske konsekvenser og implementeringskonsekvenser for det offentlige

5. Økonomiske og administrative konsekvenser for erhvervslivet m.v.

6. Administrative konsekvenser for borgerne

7. Klimamæssige konsekvenser

8. Miljø- og naturmæssige konsekvenser

9. Forholdet til EU-retten

10. Hørte myndigheder og organisationer m.v.

11. Sammenfattende skema

1. Indledning

Regeringen mener, at det er vigtigt at sikre en lige behandling af de virksomheder, der opererer i den globaliserede verden. De største og mest profitable koncerner skal ligesom alle andre virksomheder være pålagt en retfærdig beskatning. Det er regeringens klare politik, at ingen selskaber skal kunne frasige sig deres samfundsansvar og undgå beskatning.

Det er derfor glædeligt, at det i 2021 i regi af OECD lykkedes for et meget stort antal af verdens lande at blive enige om en aftale om international beskatning, som bl.a. indebærer, at der indføres en minimumsskat på 15 pct. på globalt plan. OECD-aftalen repræsenterer et historisk gennembrud. Der har fra dansk side været arbejdet hårdt for, at der i OECD blev landet en aftale med en bred enighed og et højt ambitionsniveau.

Gennemførelsen af reglerne skal ikke alene bidrage effektivt til at få stoppet den skadelige skattekonkurrence mellem landene, men også sikre, at virksomheder, der i dag indretter sig med henblik på at undgå beskatning, kommer til at betale skat på lige vilkår med alle andre.

EU har hurtigt fulgt op på OECD-aftalen. Rådet for den Europæiske Union vedtog således den 15. december 2022 et direktiv om sikring af en global minimumsskattesats for multinationale koncerner og store nationale koncerner i Unionen (Rådets direktiv (EU) 2022/2523 af 15. december 2022). Sigtet med direktivet er at sikre en ensartet og konsistent implementering i EU's medlemslande af den del af OECD/G20 Inclusive Framework-aftalen om Base Erosion and Profit Shifting (BEPS), som omhandler indførelse af en effektiv minimumsbeskatning på mindst 15 pct. af store multinationale koncerner. Lovforslaget har til formål at implementere EU-direktivet.

Det foreslås, at direktivet implementeres i form af en ny særskilt lov om en ekstraskat for visse koncernenheder (minimumsbeskatningsloven).

Med lovforslaget foreslås der indført regler om beregning og opkrævning af en ekstraskat for koncernenheder, der indgår i en stor koncern, og som i de jurisdiktioner, hvor koncernen har aktiviteter, effektivt beskattes med en skattesats under 15 pct. Lovforslaget omfatter koncernenheder, der er en del af en multinational koncern eller en stor national koncern, og som i to af de seneste fire regnskabsår før det aktuelle år har haft en årlig omsætning på mindst 750 mio. euro (ca. 5,6 mia. kr.). Beregningen af den effektive skattesats foretages på grundlag af et særligt beregnet skattegrundlag, der opgøres med udgangspunkt i det konsoliderede regnskab for koncernen, og en opgørelse af de skatter, der må indgå i beregningen af den effektive skattesats.

EU-direktivet indebærer, at der skal indføres et system med to sammenhængende regler. Dette skal konkret ske ved, at der skal indføres en regel om indkomstmedregning (IIR – Income Inclusion Rule) og en regel om underbeskattet overskud (UTPR - Undertaxed Profit Rule). I tilknytning til reglen om indkomstmedregning indeholder direktivet en bestemmelse om, at medlemslandene kan vælge at indføre regler om en indenlandsk ekstraskat (QDTP – Qualified Domestic Top-up Tax).

Reglen om indkomstmedregning går overordnet ud på, at det land, hvor moderselskabet er hjemmehørende, kan beskatte indkomst i koncernens (udenlandske) selskaber, hvis den effektive beskatning af disse selskabers indkomst ligger under minimumsniveauet på 15 pct.

Reglen om underbeskattet overskud finder anvendelse, hvor en lavt beskattet indkomst (dvs. indkomst, som er effektivt beskattet under 15 pct.) ikke er genstand for beskatning efter en regel om indkomstmedregning, f.eks. fordi det land, hvor moderselskabet er hjemmehørende, ikke har indført en regel om indkomstmedregning.

Med reglen om indenlandsk ekstraskat kan det land, hvor de lavt beskattede koncernenheder er hjemmehørende, vælge selv at beskatte disse enheder, således at kravet om en minimumsbeskatning på 15 pct. er opfyldt.

2. Lovforslagets baggrund

Baggrunden for direktivet er den aftale om international beskatning, der blev indgået den 8. oktober 2021 i OECD/G20 Inclusive Framework vedrørende Base Erosion and Profit Shifting (BEPS), herefter benævnt OECD-aftalen.

OECD-aftalen består af to spor. Spor 1 som indebærer, at der skal ske en delvis omfordeling af beskatningsretten mellem verdens lande, således at de største og mest profitable multinationale koncerner fremadrettet skal betale en del af deres skat på de markeder, hvor de har deres omsætning. Spor 2 som indebærer, at der skal sikres en global effektiv minimumsbeskatning på 15 pct. for store multinationale koncerner.

Formålet med OECD-aftalens spor 1 er at gennemføre en omfordeling af beskatningsretten til de allerstørste og mest profitable globale koncerner, således at de i højere grad skal betale en del af deres skat dér, hvor de har deres markeder. Spor 1 udgør et delvist opgør med de eksisterende principper for international selskabsbeskatning, så overskud kan omfordeles til beskatning i markedslande, uden at der nødvendigvis er en fysisk tilstedeværelse dér.

Efter OECD-aftalens spor 2 skal den globale effektive minimumsbeskatning på 15 pct. af indkomsten i de omfattede koncerner ske med udgangspunkt i en opgørelse af den effektive beskatning af koncernen i hvert af de lande, hvor den er etableret. Opgørelsen foretages samlet for koncernens selskaber og faste driftssteder i det enkelte land og med udgangspunkt i det regnskabs-

mæssige resultat. En høj effektiv beskatning af ét selskab kan dermed udligne en lav effektiv beskatning af et andet selskab beliggende i samme land. Hvis den effektive beskatning af koncernen i det enkelte land ligger under minimumsniveauet, opgøres og betales en ekstraskat med henblik på at bringe den effektive beskatning op på 15 pct. Det indebærer, at der vil være et incitament for lavskattelande til at hæve deres selskabsskattesatser og dermed sikre deres selskabsskattebase. Dermed kan OECD-aftalens spor 2 bidrage til at begrænse den skadelige skattek konkurrence mellem verdens lande.

Det ultimative mål med OECD-aftalens spor 2 er således at få lavskattelande til at indføre en effektiv beskatning på minimum 15 pct. Den overordnede mekanisme for opnåelse heraf er at sikre, at der landene imellem er en konform implementering af de modelregler, som er blevet udarbejdet i OECD, således at landene kan anerkende hinandens regler som værende kvalificerede. Det vil sige, at reglerne lever op til kriteriet om at kunne sikre en global minimumsbeskatning.

EU's direktiv om sikring af en global minimumsskattesats for multinationale koncerner og store nationale koncerner indeholder de konkrete regler, som medlemslandene i EU skal indføre med henblik på at leve op til OECD-aftalens spor 2.

I modsætning til OECD's modelregler omfatter EU direktivet også store nationale koncerner. Begrundelsen er, at direktivet skal være i overensstemmelse med EU-Traktatens regler om den fri etableringsret.

Direktivet indebærer, at medlemslandene senest den 31. december 2023 skal sætte de nødvendige love og administrative bestemmelser i kraft for at efterkomme direktivet. Reglerne skal finde anvendelse for de regnskabsår, der begynder den 31. december 2023 eller senere.

Lovforslaget har til formål at implementere EU-direktivet. Dermed omhandler lovforslaget alene regler om global minimumsskat fra OECD-aftalens spor 2. Det bemærkes, at der på en række områder stadig pågår drøftelser i OECD i relation til spor 2. Det drejer sig bl.a. om udformning af "safe harbour"-regler, dvs. regler om friholdelse for kravet om beregning af den effektive skattesats og dermed beregning af en ekstraskat, for aktiviteter som vurderes undergivet en beskatning på mindst 15 pct., og om udarbejdelse af yderligere administrative retningslinjer i tilknytning til de allerede udsendte

kommentarer og administrative retningslinjer, bl.a. vedrørende valutaomregning og skattegodtgørelser. Endvidere pågår der drøftelser om udformningen af et standardskema for de oplysninger, der skal indgives til landenes skattemyndigheder.

Ud over regler om en minimumsbeskatning indgår der i spor 2 også en såkaldt "subject to tax rule" (STTR). Der er tale om en regel, som vil give udviklingslande mulighed for at pålægge kildeskatter på visse transaktioner, der ikke beskattes tilstrækkeligt i modtagerlandet. Reglen er stadig under forhandling i OECD. Subject to tax-reglen er ikke en del af lovforslaget.

3. Lovforslagets hovedpunkter

3.1. Minimumsbeskatning

3.1.1. Gældende ret

De danske skatteregler indeholder ikke generelle bestemmelser om en global effektiv minimumsbeskatning for store multinationale koncerner eller for store rent nationale koncerner.

Selskaber og foreninger m.v., der er undergivet fuld skattepligt til Danmark efter selskabsskattelovens § 1 – selskaber og foreninger m.v., der er hjemmehørende i Danmark – skal årligt opgøre en skattepligtig indkomst. Indkomstskatten udgør 22 pct. af den skattepligtige indkomst, jf. selskabsskattelovens § 17, stk. 1.

Skattepligten påhviler bl.a. aktieselskaber og andre selskaber, i hvilke ingen af deltagerne hæfter personligt for selskabets forpligtelser, og som fordeler overskuddet i forhold til den af deltagerne indskudte kapital.

Blandt kredsen af skattepligtige indgår også kooperative foreninger, som f.eks. andelsforeninger/-selskaber, dvs. foreninger, hvis formål er at fremme mindst 10 medlemmers fælles erhvervsmæssige interesser gennem deres deltagelse i foreningens virksomhed som aftagere, leverandører eller på anden lignende måde. Der gælder efter selskabsskattelovens §§ 14-16 særlige regler om opgørelsen af den skattepligtige indkomst, herunder størrelsen af indkomsten. Den skattepligtige indkomst udgør en vis procentdel (4 eller 6 pct.) af andelsforeningens formue, som opgjort efter de nævnte regler. Indkomstskatten udgør 14,3 pct. af den skattepligtige indkomst, jf. selskabsskattelovens § 19. Andelsforeningens omsætning med medlemmerne anvendes som grundlag for udlodninger til disse, idet alle udbetalinger til medlemmerne skattemæssigt anses som betaling for leverancer til andelsforeningen. Udbetalinger til danske medlemmer er dermed undergivet almindelig

indkomstbeskatning. Der er intet krav om, at udlodningen til medlemmerne skal ske inden for en bestemt frist.

For andre foreninger, herunder investeringsinstitutter, gælder, at skattepligten overordnet set er begrænset til at omfatte indtægter ved erhvervmæssig virksomhed og aktieudbytter. For aktieudbytterne er indkomstskatten 15 pct. Foreninger, hvis midler ifølge deres vedtægter eller lignende udelukkende kan anvendes til almenvelgørende eller på anden måde almennyttige formål, er kun skattepligtige af indtægter ved erhvervmæssig virksomhed og dermed ofte skattefrie.

Efter selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra a, omfatter skattepligten til Danmark også udenlandske selskabers faste driftssteder i Danmark. Skattepligten omfatter primært indtægter ved erhvervmæssig virksomhed.

Selskabsskattelovens § 3 indeholder en opregning af enheder, der er undtaget fra skattepligten. Det gælder f.eks. det offentlige (staten og dens institutioner, kommuner m.m.), pensionskasser og pensionsforsikringsselskaber (arbejdsmarkedsrelaterede livsforsikringsselskaber). Også investeringsselskaber er skattefrie, idet de dog beskattes af danske aktieudbytter med 15 pct. Afkastet af pensionsordninger i pensionskasser og pensionsforsikringsselskaber beskattes hos den enkelte pensionsopsparer. I forhold til investeringsselskaber gælder ligeledes, at den øvrige beskatning i stedet sker hos deltagerne.

Efter selskabsskatteloven opgøres den skattepligtige indkomst som årets indtægter med fradrag for afholdte driftsudgifter m.v. De skattepligtige indtægter omfatter som udgangspunkt alle løbende, erhvervmæssige indtægter, f.eks. indtægter fra salg af varer og tjenesteydelser og de fleste former for afkast fra investering i værdipapirer. De fradragsberettigede driftsudgifter omfatter f.eks. driftsomkostninger, dvs. udgifter der medgår til at erhverve, sikre og vedligeholde den skattepligtige indkomst, såsom lønudgifter og udgifter til husleje, samt renteudgifter, jf. statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a og e. Derudover kan der efter reglerne i afskrivningsloven foretages fradrag for skattemæssige afskrivninger på afskrivningsberettigede aktiver.

Der gælder både på indtægts- og fradragssiden en lang række særregler om opgørelsen af den selskabsskattepligtige indkomst. Særligt kan nævnes, at adgangen til fradrag for renteudgifter i et vist omfang er undergivet begrænsninger. Fradragsretten bortfalder f.eks., hvor der er tale om renteudgifter på gæld til et koncernforbundet selskab, og det låntagende selskab

m.v. er tyndt kapitaliseret, jf. selskabsskattelovens § 11. Endvidere er adgangen til fradrag for indkomstårets nettofinansieringsudgifter undergivet begrænsninger, som betyder, at fradraget begrænses med den skattemæssige værdi af aktiverne ganget med en standardrente, dog ikke til under 21,3 mio. kr., jf. selskabsskattelovens § 11 B.

Hvis den skattepligtige indkomst udviser underskud, kan dette underskud fremføres til fradrag ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst for efterfølgende år efter reglerne i selskabsskattelovens § 12. Hvor den skattepligtige indkomst er positiv, og selskabet m.v. har et uudnyttet underskud fra tidligere år, kan dette underskud fradrages fuldt ud i den del af årets skattepligtige indkomst, der ikke overstiger 9.135.000 kr. (2023-niveau), mens et resterende underskud kan fradrages i 60 pct. af den del af årets skattepligtige indkomst, der overstiger 9.135.000 kr. (2023-niveau), jf. selskabsskattelovens § 12, stk. 2.

Selskaber m.v., der på noget tidspunkt i løbet af et indkomstår indgår i en koncern, er omfattet af obligatorisk national sambeskatning, jf. selskabsskattelovens § 31. En koncern omfatter efter selskabsskattelovens § 31 C samtlige selskaber, hvorover et (moder)selskab direkte eller indirekte har bestemmende indflydelse. Ved bestemmende indflydelse forstås som udgangspunkt et ejerskab på mere end halvdelen af stemmerettighederne. Udenlandske selskabers faste driftssteder i Danmark indgår også i en national sambeskatning, hvis betingelserne i øvrigt er opfyldt.

Ved national sambeskatning udpeges det øverste moderselskab til administrationsselskab i sambeskatningen. Administrationsselskabets opgave er at forvalte sambeskatningen og forestå indbetalingen af den samlede indkomstskat.

Når der foreligger en national sambeskatning, opgøres en sambeskatningsindkomst, som består af summen af den skattepligtige indkomst, der er opgjort for hvert enkelt af de selskaber m.v., der indgår i sambeskatningen. Det er hele indkomsten fra det enkelte sambeskattede selskab m.v., der indgår i sambeskatningen, uanset moderselskabets ejerandel.

Hvor sambeskatningen både omfatter selskaber med positiv indkomst og selskaber med negativ indkomst, fordeles den del af indkomstårets underskud, der kan rummes i andre selskabers positive indkomst, forholdsmæssigt mellem de selskaber, der har positiv indkomst. Hvis der herefter fortsat

er selskaber med positiv indkomst, kan der ske modregning af fremførselsberettigede underskud fra tidligere indkomstperioder under sambeskatningen under iagttagelse af reglerne i selskabsskattelovens § 12, stk. 2.

De selskaber i sambeskatningen, der ved opgørelse af sambeskatningsindkomsten har udnyttet underskud fra andre selskaber i sambeskatningen, skal betale et beløb til det underskudsgivende selskab svarende til skatteværdien af det udnyttede underskud. Betalingen sker via administrationsselskabet.

Det er muligt for koncernens ultimative moderselskab at vælge, at sambeskatningen også skal omfatte alle koncernens udenlandske selskaber og koncernens danske selskabers faste driftssteder og faste ejendomme i udlandet (international sambeskatning), jf. selskabsskattelovens § 31 A. Ved valg af international sambeskatning, der er bindende for 10 år, finder reglerne i selskabsskattelovens § 31 tilsvarende anvendelse, medmindre disse regler særskilt er fraveget.

Danske moderselskaber vil i visse tilfælde ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst også skulle medregne positiv skattepligtig indkomst i direkte og indirekte ejede datterselskaber, jf. de særlige regler i selskabsskattelovens § 32 om såkaldt CFC-beskatning ("Controlled Foreign Companies" – CFC). CFC-reglerne har primært til hensigt at hindre, at mobile indkomster placeres i udenlandske datterselskaber for at opnå skattemæssige fordele. De danske CFC-regler finder dog også anvendelse på danske datterselskaber.

Beskatning efter CFC-reglerne sker, når CFC-indkomsten i datterselskabet udgør mindst 1/3 af datterselskabets samlede indkomst, idet der til CFC-indkomsten medregnes mobile indtægter i form af summen af bl.a. finansielle indtægter og udgifter, jf. selskabsskattelovens § 32, stk. 5. Datterselskaber, der er finansielle selskaber som nævnt i artikel 2, nr. 5, i Rådets direktiv (EU) 2016/1164 af 12. juli 2016 om regler til bekæmpelse af metoder til skatteundgåelse, der direkte indvirker på det indre markeds funktion, vil som udgangspunkt ikke være omfattet af CFC-reglerne, jf. selskabsskattelovens § 32, stk. 2.

Når der sker CFC-beskatning, vil moderselskabet som udgangspunkt skulle medregne hele den positive indkomst i sine CFC-datterselskaber ved sin egen indkomstopgørelse. Der er dog mulighed for at vælge, at kun datterselskabernes CFC-indkomst skal medregnes, jf. selskabsskattelovens § 32, stk. 15. Moderselskabet gives ved opgørelsen af selskabsskatten nedslag for

danske og udenlandske skatter af den indkomst i datterselskabet, som er medregnet i moderselskabet efter CFC-reglerne, jf. selskabsskattelovens § 32, stk. 11.

Ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst skal der for transaktioner mellem selskaber, hvor der foreligger bestemmende indflydelse, og for transaktioner mellem koncernforbundne selskaber m.v. (kontrollerede transaktioner), anvendes de priser og vilkår, som ville kunne være opnået, hvis transaktionerne var sket mellem uafhængige parter (armslængdeprincippet), jf. ligningslovens § 2, stk. 1. Ved bestemmende indflydelse forstås ejerskab eller rådighed over stemmerettigheder, således at der direkte eller indirekte ejes mere end 50 pct. af aktiekapitalen eller rådes over mere end 50 pct. af stemmerne, jf. ligningslovens § 2, stk. 2. Ved koncernforbundne selskaber forstås selskaber, hvor samme ejerkreds af selskabsdeltagere har bestemmende indflydelse, eller hvor der er fælles ledelse, jf. ligningslovens § 2, stk. 3.

For fonde og visse foreninger gælder, at skattepligten og reglerne for opgørelse af den skattepligtige indkomst følger af fondsbeskatningsloven. Fondsbeskatningsloven omfatter bl.a. fonde og foreninger, der er omfattet af fondslovgivningen. Det gælder erhvervsdrivende fonde og ikke-erhvervsdrivende fonde, jf. fondsbeskatningslovens § 1, stk. 1, nr. 1, arbejdsmarkedssammenslutninger, jf. fondsbeskatningslovens § 1, stk. 1, nr. 3, og brancheforeninger, der ikke er omfattet af fondsbeskatningslovens § 1, stk. 1, nr. 3, jf. fondsbeskatningslovens § 1, stk. 1, nr. 2.

Fonde og foreninger omfattet af fondsbeskatningsloven skal opgøre den skattepligtige indkomst efter de regler, der gælder for aktieselskaber, dog med de undtagelser der fremgår af fondsbeskatningsloven, jf. fondsbeskatningslovens § 3, stk. 1. De erhvervsdrivende og ikke-erhvervsdrivende fonde har et særligt bundfradrag på 25.000 kr. ved opgørelsen af den ikke erhvervsmæssige indkomst, jf. fondsbeskatningslovens § 3, stk. 2. Branche-foreninger og arbejdsmarkedssammenslutninger har et bundfradrag på 200.000 kr. ved opgørelsen af ikke erhvervsmæssig indkomst, jf. fondsbeskatningslovens § 3, stk. 2, og § 8, stk. 3. Derudover kan de pågældende fonde og foreninger ved indkomstopgørelsen fradrage uddelinger og hensættelser til almenvelgørende eller på anden måde almennyttige formål, jf. fondsbeskatningslovens § 4, stk. 1 og 3, og § 9, stk. 1. Endelig kan de pågældende fonde og foreninger foretage fradrag for hensættelser til konsoli-

dering af fondskapitalen henholdsvis foreningsformuen, jf. fondsbeskatningslovens § 5, stk. 1 og 2, og § 9, stk. 1. Adgangen til fradrag for uddelinger og hensættelser efter fondsbeskatningslovens §§ 4 og 5 er dog undergivet visse begrænsninger. Fradrag kan således kun foretages, i det omfang de overstiger summen af fondens/foreningens bundfradrag og skattefrie udbytteindtægter.

Selskaber m.v., der driver rederivirksomhed, kan vælge at opgøre deres skattepligtige indkomst af rederivirksomheden efter reglerne i tonnageskatteloven. Ved valg af tonnageskatteordningen erstattes den almindelige selskabsbeskatning af en særlig tonnageskat. Den tonnageskattepligtige indkomst er en skematisk opgjort indkomst, der beregnes med udgangspunkt i den nettotonnage, som rederiet disponerer over. Der betales en skat på 22 pct. af den opgjorte tonnageskattepligtige indkomst.

Den indkomst, der kan vælges beskattet efter tonnageskatteloven, er indkomst ved aktivitet med erhvervsmæssig transport af passagerer eller gods (redervirksomhed) mellem forskellige destinationer, hvor transporten foregår med skibe, som enten er ejet eller lejet af rederiet. Derudover omfatter tonnageskatteloven indkomst vedrørende visse former for virksomhed, der foregår i nær tilknytning til levering af de nævnte transportydelser. Endvidere omfatter tonnageskatteordningen en række aktiviteter udført af såkaldte specialskibe. Der drejer sig om aktiviteter i form af vagttjeneste, visse supplyopgaver, bygning, reparation og nedtagning af vindmølleparker eller andre havanlæg til søs eller nedlægning, inspektion og reparation af rørledninger eller kabler på havbunden, ishåndtering og husning af medarbejdere, reservedele eller værkstedsfaciliteter i forbindelse med offshore-arbejder. Der er herudover givet mulighed for under visse betingelser at anvende tonnageskatteordningen på indkomst fra bugseringsaktivitet m.v.

Hvor et selskab m.v. ikke er enig i en afgørelse fra Skatteforvaltningen vedrørende dets beskatning, kan afgørelsen påklages til Landsskatteretten, jf. skatteforvaltningslovens § 11. En afgørelse fra Landsskatteretten kan indbringes for domstolene. Derudover er der adgang til at bede Skatteforvaltningen om bindende svar om den skattemæssige virkning af en given disposition, jf. skatteforvaltningslovens § 21.

Skattekontrolloven finder anvendelse for de direkte skatter og indeholder regler om kontrol samt straffebestemmelser. Hertil kommer de enkelte afgiftslove, der selvstændigt indeholder kontrol- og straffebestemmelser. Skattekontrollovens registerbestemmelser og bestemmelser om samarbejde

med udenlandske skattemyndigheder gælder dog både direkte og indirekte skatter.

I skattekontrolloven findes bl.a. regler om oplysningspligt efter anmodning fra Skatteforvaltningen og den skattepligtiges egen oplysningspligt.

Multinationale koncerner med en konsolideret omsætning på mindst 5,6 mia. kr. skal indgive en land for land-rapport til Skatteforvaltningen for hvert indkomstår, jf. skattekontrollovens § 48. Land for land-rapporten indeholder bl.a. information om koncernens økonomiske aktiviteter i hvert enkelt land i verden, oplysning om hver koncernenhed i koncernen, de primære forretningsaktiviteter samt hvor den er skattemæssigt hjemmehørende.

Det følger af skattekontrollovens straffebestemmelser, jf. § 82, stk. 1, og § 83, stk. 4, at der kan straffes med bøde eller fængsel indtil 1 år og 6 måneder, medmindre højere straf er forskyldt efter straffelovens § 289, der har en strafferamme på indtil 8 år. § 82, stk. 1, omhandler aktiv skattesvig, dvs. hvor der med forsæt til at unddrage det offentlige skat er afgivet urigtige, vildledende eller ufuldstændige oplysninger til Skatteforvaltningen til brug for afgørelse af skattepligt eller skatteansættelse. § 83, stk. 4, omhandler passiv skattesvig, f.eks. hvor en skattepligtig med forsæt til at unddrage det offentlige skat ikke har underrettet Skatteforvaltningen om en for lav ansættelse, der er blevet skønsmæssigt ansat, jf. § 83, stk. 2.

Skatteforvaltningen kan i sager om overtrædelse af skattekontrollovens kapitel 9, der ikke skønnes at ville medføre højere straf end bøde, afslutte sagerne administrativt med et bødeforelæg, når betingelserne herfor er opfyldt, jf. reglerne i skattekontrollovens kapitel 10 om straffeprocessuelle regler. Til eksempel vil en sag om forsætlig unddragelse af skat, når det undtagne beløb ikke er 250.000 kr., kunne afsluttes administrativt med et bødeforelæg.

Skatteforvaltningens anvendelse af regler om bl.a. oplysningspligter skal ske under iagttagelse af anden lovgivning samt principper, der gælder for den offentlige forvaltnings myndighedsudøvelse.

Det gælder bl.a. lov om retssikkerhed ved forvaltningens anvendelse af tvangsindgreb og oplysningspligter (herefter retssikkerhedsloven), der fastsætter generelle regler for den fremgangsmåde, forvaltningsmyndighederne skal følge ved gennemførelsen af en række former for tvangsindgreb uden for strafferetsplejen. Retssikkerhedslovens § 10, stk. 1, fastslår, at hvis der

er konkret mistanke om, at en enkelt person eller en juridisk person har begået en lovovertrædelse, der kan medføre straf, gælder bestemmelser i lovgivningen m.v. om pligt til at meddele oplysninger til myndighederne ikke i forhold til den mistænkte, medmindre det kan udelukkes, at de oplysninger, som søges tilvejebragt, kan have betydning for bedømmelsen af den formodede lovovertrædelse. Bestemmelsen indeholder således en beskyttelse mod selvinkriminering. Hvis der er en konkret mistanke mod en person for et strafbart forhold, bortfalder en eksisterende oplysningspligt, således at personen ikke skal medvirke til at opklare det påståede strafbare forhold. Det fremgår imidlertid af retssikkerhedslovens § 10, stk. 2, at tredjemand stadig har oplysningspligt om den mistænkte persons forhold, hvis oplysningerne søges tilvejebragt til brug for behandlingen af andre spørgsmål end fastsættelse af straf.

Blandt principperne for den offentlige forvaltnings myndighedsudøvelse er proportionalitetsprincippet, der indebærer, at der ikke må anvendes mere indgribende foranstaltninger, hvis mindre indgribende foranstaltninger er tilstrækkelige, og indgrebet skal som middel stå i rimeligt forhold til målet.

3.1.2. Skatteministeriets overvejelser

EU-direktivet om minimumsbeskatning er udformet således, at skattegrundlaget efter minimumsbeskatningsloven som udgangspunkt følger de regnskabsmæssige opgørelser og justeringer hertil, hvilket ikke er tilfældet for den gældende skattelovgivning.

På den baggrund er det vurderingen, at implementeringen af EU-direktivet mest hensigtsmæssigt kan ske ved udarbejdelse af en ny selvstændig lov – minimumsbeskatningsloven – der skal fungere uafhængigt af de gældende regler for beskatning af selskaber m.v. Der vil ikke være nogen form for interaktion mellem minimumsbeskatningsloven og skattelovgivningen i øvrigt, medmindre dette udtrykkeligt er angivet. Begrundelsen for denne adskillelse er, at opgørelsen af skattegrundlaget er grundlæggende forskelligt i de to regelsæt.

EU-direktivet indeholder en adgang for medlemslandene til at kunne beslutte at indføre en indenlandsk ekstraskat (QD TT – Qualified Domestic Top-up Tax). I OECD-regi er den indenlandske ekstraskat benævnt ”Qualified Domestic Minimum Top-Up-Tax” (QDM TT).

En regel om en dansk indenlandsk ekstraskat vil ikke øge beskatningen af de omfattede koncerner. Den vil blot sikre, at den eventuelle ekstraskat, som

en eller flere koncernenheder, der er hjemmehørende i Danmark, måtte blive pålagt som følge af et andet lands regler om indkomstmedregning (IIR) eller underbeskattet overskud (UTPR), i stedet tilfalder Danmark. Det vil sige, at med en indenlandsk ekstraskat vil ekstraskatten skulle betales til Danmark og ikke det land, som ellers ville kunne opkræve ekstraskatten efter dette lands regel om indkomstmedregning (IIR) eller underbeskattet overskud (UTPR).

I en situation, hvor en eller flere danske koncernenheder, der indgår i en udenlandsk koncern, måtte have en lavt beskattet indkomst, vil indførelse af en regel om dansk indenlandsk ekstraskat medføre, at disse koncernenheder vil skulle betale en ekstraskat til Danmark, der sikrer, at koncernenhederne minimumsbeskattes.

Det er på den baggrund opfattelsen, at der bør indføres en dansk indenlandsk ekstraskat.

Det bemærkes, at med OECD-aftalens spor 2 om en global effektiv minimumsbeskatning på 15 pct. vil også andre lande have en interesse i at indføre den indenlandske ekstraskat, således at landet ikke afgiver beskatningsretten til en anden jurisdiktion. I det omfang landene generelt indfører reglen om en indenlandsk ekstraskat, vil konsekvensen være, at reglerne om indkomstmedregning og underbeskattet overskud i praksis vil miste deres betydning.

Efter EU-direktivet har medlemslandene en valgmulighed i forhold til implementeringen af reglen om underbeskattet overskud. Reglen om underbeskattet overskud vedrører primært den situation, hvor moderselskabet er hjemmehørende i et land, som ikke anvender reglen om indkomstmedregning. Reglen sikrer, at eventuelle lavt beskattede koncernenheder i koncernen, der er hjemmehørende i et land, der har indført en regel om underbeskattede overskud, undergives ekstraskat i dette land.

Ved implementering af reglen om underbeskattede overskud kan der vælges mellem at nægte fradrag i den danske skattepligtige indkomst for koncernheden(erne) eller at pålægge en ekstraskat, således at beskatningen af en lavt beskattet koncern i jurisdiktionen bringes op på niveau med kravet til en minimumsbeskatning.

Udformningen af reglen som en ekstraskat vil være mest enkel at administrere. Det gælder både for myndighederne og erhvervslivet. En ekstraskat

vil medføre, at reglerne i minimumsbeskatningsloven fungerer adskilt fra det øvrige selskabsskattesystem, hvorimod en regel om nægtelse af et fradrag, ville indebære en kobling til koncernenhedens indkomstopgørelse. Denne kobling ville bl.a. have som konsekvens, at senere ændringer i opgørelsen af den selskabsskattepligtige indkomst ville kunne få en betydning.

På den baggrund er det vurderingen, at reglen om underbeskattet overskud bør udformes, således at der pålægges koncernerne en ekstraskat i stedet for at nægte fradrag for visse betalinger.

I og med at reglerne om en ekstraskat vil blive udformet som et regelsæt, der er adskilt fra det øvrige selskabsskattesystem, vil ekstraskatten også være en særskilt skat og ikke en yderligere selskabsskat.

Efter gældende regler tilfalder 14,24 pct. af selskabsskatten kommunerne, idet fordelingen som udgangspunkt sker på grundlag af koncernselskabets lønsum i de forskellige kommuner.

Den ekstraskat, der vil skulle betales i Danmark, vil primært blive pålagt koncerner med aktiviteter i andre lande, hvor disse aktiviteter ikke er blevet undergivet en minimumsbeskatning. Et eventuelt merprovenu, som måtte tilfalde Danmark i kraft af ekstraskatten, vil således være en konsekvens af koncernernes udenlandske aktiviteter i lavskattelande. Det betyder, at anvendelse af de gældende kriterier ved fordeling af ekstraskatten vil kunne føre til et helt arbitrært resultat.

På den baggrund er det opfattelsen, at en eventuel ekstraskat bør tilfalde staten fuldt ud. Det bemærkes dog, at størstedelen af merprovenuet ved indførelse af en ekstraskat skønnes at bestå i øget selskabsskat som følge af, at det bliver relativt mere attraktivt for selskaber at placere indkomst i Danmark. Kommunerne vil som følge af de gældende regler modtage 14,24 pct. af denne øgede selskabsskat.

3.1.3. Den foreslåede ordning

Det foreslås, at EU-direktivet om minimumsbeskatning implementeres i form af en særskilt lov, minimumsbeskatningsloven, om en ekstraskat for visse koncernenheder.

Med forslaget om en særskilt lov vil der blive tale om en lov, som vil skulle fungere uafhængigt af skattelovgivningen i øvrigt. Det foreslås i forlængelse heraf, at der i minimumsbeskatningsloven tillige medtages særskilte be-

stemmelser om indberetning, kontrol klage og straf m.v., uagtet at disse bestemmelser i et vist omfang afspejler den tilsvarende regulering heraf i skattelovgivningen i øvrigt.

Det er af afgørende betydning, at den danske implementering af EU-direktivet gennemføres på en sådan måde, at det danske regelsæt både i forhold til EU og i forhold til OECD-aftalens spor 2 kan anerkendes som værende kvalificeret og dermed skal anerkendes af dels de andre EU-medlemslande, dels øvrige lande, som har tilsluttet sig OECD-aftalens spor 2. Hvis ikke regelsættet anerkendes som kvalificeret, vil andre lande ikke være forpligtede til at respektere reglerne i minimumsbeskatningsloven, hvilket kan betyde, at et andet land pålægger en ekstraskat efter deres tilsvarende regelsæt. Dette vil medføre en dobbeltbeskatning af de omfattede koncerner.

Det foreslås på den baggrund, at EU-direktivet implementeres så tekstnært som muligt. Heri ligger bl.a., at der i den foreslåede minimumsbeskatningslov anvendes de begreber og definitioner m.v., som indgår i EU-direktivet. Dette gælder også, selv om dette kan få som konsekvens, at det samme begreb m.v. kan have en anderledes betydning ved anvendelse af minimumsbeskatningsloven end i skattelovgivningen i øvrigt.

Det forhold, at der vil blive tale om en særskilt lov, der skal fungere uafhængigt af skattelovgivningen i øvrigt, indebærer, at gældende praksis og fortolkningsbidrag i øvrigt vedrørende skattereglerne vil have en begrænset betydning.

Direktivet om minimumsbeskatning er baseret på det sæt af modelregler om minimumsbeskatning, som er udarbejdet som en del af OECD-aftalens spor 2. Der er i OECD-regi tillige udarbejdet omfattende kommentarer til hver af de artikler, der indgår i modelreglerne. Endvidere er der udarbejdet en eksempelsamling samt yderligere administrativ vejledning. Det er i direktivet eksplicit angivet, at direktivet bør fortolkes i lyset af de retningslinjer, der kommer fra OECD.

Dermed vil både de eksisterende kommentarer og den eksisterende eksempelsamling udgøre et fortolkningsbidrag i forhold til minimumsbeskatningsloven. Tilsvarende vil gælde efterfølgende yderligere administrative retningslinjer fra OECD, herunder udbygninger og justeringer af de eksisterende kommentarer og eksempelsamlingen.

Efter gældende praksis fungerer kommentarerne til OECD's modeloverenskomst og OECD's transfer pricing guidelines som fortolkningsbidrag til henholdsvis indgåede dobbeltbeskatningsoverenskomster og armslængdeprincippet i dansk ret. Efterfølgende opdateringer af kommentarerne til modeloverenskomsten og OECD's transfer pricing guidelines udgør således et fortolkningsbidrag, på samme måde som det vil gælde for minimumsbeskatningsloven.

Bilag 2 i lovforslaget indeholder en paragrafnøgle, der angiver sammenhængen mellem bestemmelserne i lovforslaget, direktivet og OECD's modelregler.

3.1.3.1. Anvendelsesområde

Det foreslås, at minimumsbeskatningsloven skal finde anvendelse på koncernenheder, der er hjemmehørende i Danmark, og som indgår i en multinational koncern eller en stor national koncern, hvor koncernen i mindst to af de fire regnskabsår, der går umiddelbart forud for kontrolregnskabsåret, ifølge det konsoliderede regnskab for koncernens ultimative moderselskab har en årlig omsætning på mindst 750 mio. euro.

Begrebet koncernenhed er defineret i den foreslåede minimumsbeskatningslov, idet der herved skal forstås enhver enhed, der indgår i en multinational koncern eller en stor national koncern, og faste driftssteder, der tilhører en hovedenhed, der indgår i en multinational koncern. Ved enhed skal efter forslaget forstås juridiske personer og derudover enhver retlig ordning, der udarbejder et separat regnskab.

Ved opgørelsen af grænsen på de 750 mio. euro medregnes omsætningen fra koncernenheder, der er undtaget. Det vil sige, at selv om en koncernenhed er en undtagen enhed, skal denne enheds omsætning medregnes ved opgørelsen af, om andre enheder i koncernen måtte være omfattet af minimumsbeskatningen.

En række enheder er efter forslaget undtaget fra de foreslåede regler om minimumsbeskatning. Det gælder bl.a. offentlige enheder, internationale organisationer, nonprofitorganisationer og pensionsinstitutter.

Der vil således på koncernniveau skulle foretages en identifikation af alle koncernens enheder og en opgørelse af omsætningens størrelse. Endvidere vil det skulle fastlægges, hvor koncernenhederne er hjemmehørende, og om der er enheder, som opfylder kriterierne for at være en undtagen enhed.

3.1.3.2. Reglen om indkomstmedregning

Det foreslås, at der med minimumsbeskatningsloven indføres en regel om indkomstmedregning. Overordnet betyder reglen, at moderselskabet i en koncern vil skulle betale en ekstraskat, i det omfang den effektive skattesats for kvalificeret indkomst optjent i enhver udenlandsk jurisdiktion er mindre end 15 pct.

Konkret foreslås reglen udformet således, at et dansk ultimativt moderselskab, der direkte eller indirekte besidder en ejerandel i en udenlandsk lavt beskattet koncernenhed, skal beregne og betale en ekstraskat vedrørende den pågældende lavt beskattede udenlandske koncernenhed, der kan henføres til selskabet.

Det vil også påhvile det danske ultimative moderselskab at beregne og betale den ekstraskat, der kan henføres til selskabet selv og andre enheder i koncernen, som er hjemmehørende i Danmark, og som er lavt beskattede. Denne regel gælder både, hvor der er tale om rent nationale koncerner, og hvor det danske ultimative moderselskab og andre lavt beskattede danske enheder indgår i en multinational koncern.

Hvor det danske moderselskab ikke er det ultimative moderselskab, men et mellemliggende moderselskab eller delvist ejet moderselskab, vil der efter forslaget under visse betingelser være en pligt for det danske moderselskab til at beregne og betale ekstraskat. Det vil være tilfælde, hvor det ultimative moderselskab er hjemmehørende i et land, der ikke har en regel om indkomstmedregning, eller hvor det ultimative moderselskab er en undtagen enhed.

Den ekstraskat, som et (dansk) moderselskab skal betale for en lavt beskattet koncernenhed, vil være den ekstraskat, som beregnes for den lavt beskattede koncernenhed efter de foreslåede regler herom – se afsnit 3.1.3.5-3.1.3.7 – multipliceret med den andel af denne ekstraskat, som for regnskabsåret skal allokere til moderselskabet.

Den andel af en lavt beskattet koncernenheds ekstraskat, som skal allokere til moderselskabet, udgør størrelsen af moderselskabets ejerandel af den lavt beskattede koncernenheds kvalificerede indkomst. Størrelsen af den lavt beskattede koncernenheds kvalificerede indkomst opgøres som den lavt beskattede koncernenheds kvalificerede indkomst for regnskabsåret, nedsat med den del af denne indkomst, der kan henføres til andre ejeres ejerandele, divideret med den lavt beskattede koncernenheds kvalificerede indkomst for

regnskabsåret. Der henvises til eksemplet i bemærkningerne til lovforslagets § 9.

Har et (dansk) moderselskab gennem et mellemliggende moderselskab eller et delvist ejet moderselskab (indirekte ejerskab) en ejerandel i en lavt beskattet koncernenhed, og er de pågældende moderselskaber for det relevante regnskabsår omfattet af en kvalificeret regel om indkomstmedregning, nedsættes den ekstraskat, som det danske moderselskab skal betale. Ekstraskatten nedsættes med et beløb svarende til den del af ekstraskatten for det mellemliggende moderselskab eller det delvist ejede moderselskab, som er allokert til det danske moderselskab.

Reglen om indkomstmedregning vil efter forslaget ikke finde anvendelse, hvor koncernens ultimative moderselskab er hjemmehørende i en anden jurisdiktion end Danmark og for det pågældende regnskabsår er omfattet af en kvalificeret regel om indkomstmedregning.

Endvidere vil reglen om indkomstmedregning ikke finde anvendelse i den situation, hvor et andet mellemliggende moderselskab i koncernen, der direkte eller indirekte har bestemmende indflydelse over det danske mellemliggende moderselskab, er hjemmehørende i en jurisdiktion, hvor det for det pågældende regnskabsår er omfattet af en kvalificeret regel om indkomstmedregning.

Endelig vil reglen om indkomstmedregning ikke finde anvendelse, hvis den jurisdiktion, hvor den lavt beskattede koncernenhed er hjemmehørende, beskatter den lavt beskattede koncernenhed efter en kvalificeret regel om indenlandsk ekstraskat.

Forslaget til minimumsbeskatningsloven indeholder i forslaget til § 3 en definition af, hvad der skal forstås ved henholdsvis en kvalificeret regel om indkomstmedregning og en kvalificeret regel om indenlandsk ekstraskat. Det følger heraf, at der skal være tale om regler, der svarer til reglerne i EU-direktivet og OECD's modelregler, og som administreres i overensstemmelse med disse regler.

3.1.3.3. Reglen om indenlandsk ekstraskat

Det foreslås, at der med minimumsbeskatningsloven indføres en såkaldt kvalificeret indenlandsk ekstraskat i Danmark. Forslaget vil betyde, at en dansk lavt beskattet koncernenhed, der indgår i en multinational koncern, vil have pligt til at betale indenlandsk ekstraskat.

Efter forslaget vil rent nationale koncerner ikke være omfattet af reglen om en indenlandsk ekstraskat. I forhold til nationale koncerner og de enheder, der indgår heri, vil alene hovedreglen, dvs. reglen om indkomstmedregning, være relevant.

Den lavt beskattede koncernenheds overskud, der ikke minimumsbeskattes med 15 pct., vil skulle beregnes med udgangspunkt i den regnskabsstandard, der anvendes i de konsoliderede regnskaber for det ultimative moderselskab. Den lavt beskattede koncernenhed kan dog vælge at foretage beregningen med udgangspunkt i et regnskab udarbejdet efter årsregnskabsloven.

Beregningen af den indenlandske ekstraskat vil i øvrigt som udgangspunkt skulle ske efter de regler, der gælder for ekstraskat beregnet efter reglen om indkomstmedregning, og som beskrives nærmere i afsnit 3.1.3.5-7.

For at sikre, at andre lande faktisk også opkræver en indenlandsk ekstraskat og ikke blot giver henstand med betalingen eller lignende, foreslås det, at der skal ske en regulering, hvis den pågældende indenlandske ekstraskat ikke er betalt inden for fire regnskabsår efter udgangen af det regnskabsår, hvor den forfalder til betaling. Det foreslås således, at hvis den pågældende indenlandske ekstraskat ikke er betalt inden for den angivne tidsramme, skal den tillægges den juridiktionsbaserede ekstraskat, der beregnes for Danmark for det pågældende år, således at den tidligere nedsættelse bliver nulstillet.

Den foreslåede regel om en dansk indenlandsk ekstraskat er udformet i overensstemmelse med de foreliggende retningslinjer herom fra EU og OECD. Dette skal ses i lys af, at det er af afgørende betydning, at der er denne overensstemmelse, idet risikoen ellers er, at Danmarks regel om en indenlandsk ekstraskat ikke anses som kvalificeret, med den konsekvens at den ikke vil blive anerkendt af andre lande. En manglende anerkendelse vil kunne medføre en dobbeltbeskatning, da Danmark i så fald vil pålægge en dansk lavt beskattet enhed, der indgår i en multinational koncern, en indenlandsk ekstraskat, samtidig med at andre lande vil kunne pålægge en ekstraskat som følge af deres regel om indkomstmedregning eller deres regel om underbeskattet overskud.

3.1.3.4. Reglen om underbeskattet overskud

Det foreslås, at der med minimumsbeskatningsloven indføres en regel om underbeskattet overskud. Reglen er sekundær i forhold til reglen om indkomstmedregning.

Reglen vil omfatte den situation, hvor der i en multinational koncern indgår en lavt beskattet koncernenhed, som ikke er genstand for beskatning efter en regel om indkomstmedregning. En enhed er lavt beskattet, hvis enheden har indkomst, som effektivt beskattes under 15 pct. Hensigten med reglen er at imødegå, at lande giver hjemmehørende koncernenheder en konkurrencemæssig fordel ved at afstå fra at indføre en regel om indkomstmedregning.

Reglen om underbeskattet overskud vil f.eks. omfatte den situation, hvor det ultimative moderselskab er hjemmehørende i et land, som ikke har implementeret OECD-aftalens spor 2. Et datterselskab i Danmark vil i den situation kunne blive pålagt at betale ekstraskat til Danmark efter reglen om underbeskattet overskud af indkomst i det udenlandske moderselskab eller andre udenlandske selskaber i koncernen, hvis de pågældende selskabers kvalificerede indkomst effektivt beskattes under minimumsniveauet på 15 pct.

Dette vil konkret skulle ske ved at pålægge det danske datterselskab en ekstra skattebetaling svarende til den opgjorte ekstraskat med henblik på at tilvejebringe en beskatning, der modsvarer en effektiv beskatning på 15 pct. af indkomsten i det eller de udenlandske selskaber. Reglen kan dermed have den virkning, at den nulstiller særlige skattebegunstigelsesordninger.

Det foreslås, at ekstraskatten opgøres efter de regler, der er beskrevet i afsnit 3.1.3.5-3.1.3.7.

3.1.3.5. Opgørelse af kvalificeret indkomst eller tab

Det foreslås, at der med minimumsbeskatningsloven indføres regler om opgørelse af det indkomstgrundlag, som vil skulle danne grundlag for beregningen af, hvorvidt kravet til en effektiv minimumsbeskatning på 15 pct. er opfyldt.

Til brug for vurderingen af, om der skal betales en ekstraskat, vil hver koncernenhed først skulle opgøre en såkaldt kvalificeret indkomst eller et kvalificeret tab. Den kvalificerede indkomst eller det kvalificerede tab vil skulle beregnes med udgangspunkt i den regnskabsmæssige nettoindkomst eller -tab, som koncernenheden skal opgøre i overensstemmelse med den regnskabsstandard, der anvendes ved udarbejdelsen af det konsoliderede regnskab for det ultimative moderselskab.

Det er et krav, at den anvendte regnskabsstandard til udarbejdelsen af det konsoliderede regnskab eller koncernenhedens regnskab er almindeligt anerkendt eller godkendt. En almindeligt anerkendt regnskabsstandard er efter de foreslåede regler regnskaber, der er udarbejdet i henhold til årsregnskabsloven. Derudover er alle EU-medlemslandenes regnskabsstandarde også almindeligt anerkendt. I overensstemmelse med EU-direktivet indgår der i den foreslåede minimumsbeskatningslov en definition af begrebet almindeligt anerkendt regnskabsstandard, som nærmere redegør for, hvilke andre landes regnskabsstandarde der er positivt anerkendt, herunder f.eks. de amerikanske standarde. Et regnskab, der er udarbejdet efter den internationale regnskabsstandard IFRS (International Financial Reporting Standards), udgør også en almindeligt anerkendt regnskabsstandard.

En koncernenhed skal opgøre kvalificeret indkomst eller tab, som om koncernenheden udgør en selvstændig enhed, der er uafhængig af den resterende del af koncernen. Heri ligger, at opgørelsen af den kvalificerede indkomst skal foretages før en eliminering for koncernenhedens transaktioner med andre koncernforbundne koncernenheder.

Når en koncernenhed skal opgøre den kvalificerede indkomst eller det kvalificerede tab, tages der udgangspunkt i enhedens regnskabsmæssige nettoindkomst eller -tab. Der skal dog hertil foretages en række reguleringer, som skal sikre, at det regnskabsmæssige resultat i et vist omfang reflekterer de opgørelser af den skattepligtige indkomst, som skal foretages af selskaber m.v. i lande med et velfungerende selskabsskattesystem.

Der skal således f.eks. justeres for nettoskatteudgifter, udbytter der ikke kan medregnes, egenkapitalgevinster eller -tab, der ikke kan medregnes, og asymmetriske valutagevinster eller -tab. Der indgår både reguleringer, som det er obligatorisk at foretage, og reguleringer, som koncernen kan vælge, om den vil foretage. Et valg, der eksempelvis kan foretages, er at regulere for udgiften til en aktiebaseret kompensationsordning, som f.eks. købe- og tegningsretter til medarbejdere, hvor denne er indregnet i regnskabet, med et beløb svarende til det beløb, der er fradrag for ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst.

En koncernenhed, der anses for et fast driftssted, vil også skulle opgøre en kvalificeret indkomst, idet dette vil skulle ske med udgangspunkt i det separate regnskab, som det faste driftssted måtte udarbejde. Hvis det faste driftssted ikke i forvejen udarbejder et separat regnskab, vil der som følge

af den foreslåede minimumsbeskatningslov skulle udarbejdes et sådant separat regnskab til brug for de beregninger, der skal foretages som følge af minimumsbeskatningsloven.

3.1.3.5.1. Særlige opgørelser for visse koncernenheder

3.1.3.5.1.1. Gennemløbsenheder

Det foreslås, at der for såkaldte gennemløbsenheder indføres en særlig regel om opgørelse af det indkomstgrundlag, som vil skulle danne grundlag for beregningen af, hvorvidt kravet til en effektiv minimumsbeskatning på mindst 15 pct. er opfyldt.

Efter forslaget vil udgangspunktet være, at den regnskabsmæssige nettoindkomst eller det regnskabsmæssige nettotab for gennemløbsenheden skal nedsættes med beløb, der kan allokere til enhedens direkte ejere, andre koncernenheder eller f.eks. et fast driftssted.

Der foreslås i tilknytning hertil, at der indføres særlige regler for, hvordan den kvalificerede indkomst skal reguleres i tilfælde, hvor gennemløbsenheden er et ultimativt moderselskab.

Den foreslåede minimumsbeskatningslov indeholder en særlig definition af begrebet gennemløbsenhed. Der skal herved forstås enheder, der anses som skattemæssigt transparente enheder i den jurisdiktion, hvor enheden er oprettet, og som heller ikke er hjemmehørende i en anden jurisdiktion, hvor enheden anses for et selvstændigt skattesubjekt.

I det omfang en gennemløbsenhed anses for transparent i den jurisdiktion, hvor en ejer er hjemmehørende, anses gennemløbsenheden for en skattemæssigt transparent enhed. I det omfang gennemløbsenheden derimod anses for et selvstændigt skattesubjekt i den jurisdiktion, hvor en ejer er hjemmehørende, således at de to jurisdiktioner kvalificerer enheden forskelligt, anses enheden for en såkaldt omvendt hybrid enhed.

3.1.3.5.1.2. Skibsfart m.v.

Det foreslås – i overensstemmelse med direktivet – at der i minimumsbeskatningsloven indføres en bestemmelse om, at visse former for indkomst fra international skibsfart og anerkendt accessorisk indkomst fra international skibsfart ikke medtages ved beregningen af koncernenhedens kvalificerede indkomst eller tab.

Direktivets undtagelse af indkomst fra international skibsfart og anerkendt accessorisk indkomst fra international skibsfart skal bl.a. ses i sammenhæng

med reglen om den substansbaserede indkomstudelukkelse, jf. også afsnit 3.1.3.7.1. nedenfor. Reglen om den substansbaserede indkomstudelukkelse er en generel lempelsesregel for de omfattede koncerner. Reglen indebærer, at en opgjort kvalificeret nettoindkomst til brug for beregning af ekstraskatten kan nedsættes med et beløb bestående af summen af 5 pct. af lønomkostningerne og 5 pct. af den bogførte værdi af aktiver, som det efter reglerne er berettiget at basere indkomstudelukkelsen på baggrund af. Der gives således mulighed for en nedsættelse i den situation, hvor der må anses for at foreligge en reel aktivitet, og hvor risikoen for skatteundgåelse derfor må anses for mindre.

I og med at skibsfart opererer med materielle aktiver af høj værdi, ville skibsfart uden undtagelsen for indkomst fra international skibsfart m.v. principielt kunne reducere en koncerns risiko for at skulle betale en ekstraskat. De høje værdier af de materielle aktiver ved anvendelse af den substansbaserede indkomstudelukkelsesregel ville således kunne føre til en nedsættelse af den kvalificerede nettoindkomst opgjort for den del af en rederikoncerns forretning, der ikke vedrører international skibsfart m.v.

Det skal bemærkes, at der ikke er identitet mellem den indkomst, der omfattes af undtagelsen vedrørende international skibsfart og den indkomst, der er omfattet af tonnageskatteloven. Tonnageskatteloven har således et bredere anvendelsesområde jf. bemærkningerne til lovforslagets til § 24.

3.1.3.5.1.3. Andelsselskaber m.v.

Der foreslås i minimumsbeskatningsloven at et ultimativt moderselskab, der er omfattet af en ordning, hvorefter der er fradrag for udbytter, kan nedsætte sin kvalificerede indkomst med det beløb, der udloddes som fradragsberettigede udbytter, idet den kvalificerede indkomst dog maksimalt kan nedsættes til nul. Den foreslåede regel omfatter kun udbytter, der udloddes senest 12 måneder efter regnskabsårets udløb.

Ved fradragsberettiget udbytte forstås bl.a. dividende til medlemmer af et kooperativ, hvorved bl.a. forstås en enhed, der erhverver varer fra dets medlemmer, og som er omfattet af en skatteordning, der sikrer skatteneutralitet i forbindelse med varer, der sælges gennem kooperativet.

Den foreslåede regel vil umiddelbart kunne være relevant for enheder, der er omfattet af de danske regler om andelsbeskatning.

Da andelsbeskatningen indebærer en beskatning baseret på formuen, vil det indebære, at de andelsbeskattede selskaber m.v. vil skulle udarbejde en særlig opgørelse af den kvalificerede indkomst for at leve op til reglerne i minimumsbeskatningsloven. Dette beror på, at selv om opgørelsen vil skulle ske på baggrund af den regnskabsmæssige nettoindkomst, så tager de reguleringer, der skal foretages i forhold hertil, bl.a. udgangspunkt i en almindelig skattepligtig indkomstopgørelse.

Den foreslåede regel vil overordnet set medføre, at indkomst, der udloddes som overskud til andelshavere inden for 12 måneder efter udløbet af regnskabsåret, vil kunne fratrækkes ved opgørelsen af den kvalificerede indkomst.

3.1.3.6. Beregning af omfattede skatter

Det foreslås, at der med minimumsbeskatningsloven indføres regler om opgørelse af de omfattede skatter, som skal indgå ved beregningen af, hvorvidt kravet til en effektiv minimumsbeskatning på 15 pct. er opfyldt.

Når den kvalificerede indkomst er opgjort, skal en koncernenheds regulerede omfattede skatter opgøres og allokeres til de korrekte koncernenheder, således at der på den baggrund kan foretages en udregning af den effektive skattesats og en eventuel ekstraskat.

I de omfattede skatter indgår bl.a. de skatter, der indgår i koncernenhedens regnskaber, og som vedrører enhedens indkomst, dens overskud eller dens andel af en anden koncernenheds indkomst eller overskud, hvori den har en ejerandel. Den selskabsskat, der betales efter skattelovgivningens almindelige regler, vil således være en omfattet skat. I de omfattede skatter indgår også indkomstskatter, der er pålignet i stedet for en generelt gældende selskabsskat.

Omvendt omfatter en koncernenheds omfattede skatter ikke en eventuel ekstraskat, som pålægges i medfør af en regel om indkomstmedregning, underbeskattet overskud eller en indenlandsk ekstraskat.

En koncernenheds regulerede omfattede skatter opgøres ved at foretage visse reguleringer af summen af omfattede skatter. Summen af de omfattede skatter dækker over de løbende skatteudgifter, der indgår i koncernenhedens regnskabsmæssige nettoindkomst eller -tab. Der kan f.eks. foretages regulering af den opgjorte sum af omfattede skatter med udskudt skat, beløb, der

relaterer sig til et kvalificeret tabsbetinget skatteaktiv (underskud), og beløb, der relaterer sig til en usikker skattemæssig position (hensættelser).

Der kan opstå tilfælde, hvor en omfattet skat er medregnet i en koncernenheds regnskabsmæssige nettoindkomst, men skal allokere til en anden koncernenhed. Dette dækker f.eks. over omfattede skatter, der relaterer sig til et fast driftssted, en skattemæssigt transparent enhed eller de såkaldte CFC-skatter. Forslaget til minimumsbeskatningsloven indeholder derfor også regler for, hvordan disse omfattede skatter skal allokere mellem koncernenheder, for at sikre at de omfattede skatter ikke medregnes i to koncernenheder eller slet ikke medregnes.

Hvis en koncernenhed i sit regnskab foretager en regulering af sine omfattede skatter for et tidligere regnskabsår, kan der opstå historiske unøjagtigheder i opgørelsen af den effektive skat, hvorfor der også foreslås regler til at håndtere sådanne situationer. F.eks. skal en sådan regulering som udgangspunkt behandles som en regulering af omfattede skatter i det regnskabsår, hvor reguleringen foretages, medmindre reguleringen vedrører et regnskabsår, hvor der sker en nedsættelse af omfattede skatter i jurisdiktionen. Hvis der sker en nedsættelse af de omfattede skatter, som var medregnet i koncernenhedens regulerede omfattede skatter for et tidligere regnskabsår, skal den effektive skattesats og ekstraskatten for dette regnskabsår omberegnes ved at nedsætte de regulerede omfattede skatter med det nedsatte beløb. Derudover foreslås der også regler, der håndterer landenes ændring af f.eks. selskabsskattesatsen og påvirkningen heraf på indregningen af udskudte skatteaktiver.

Nogle lande beskatter ikke selve indkomsten i et selskab m.v., men lader først overskuddet beskatte, når der sker en udlodning fra selskabet m.v. På den baggrund er der foreslået en regel, hvorefter en indberettende koncernenhed for denne eller på vegne af en anden koncernenhed, der er omfattet af et anerkendt beskatningssystem baseret på overskudsudlodning, kan beslutte at medregne det ansatte beløb som en skønnet udbytteskat i koncernenhedens regulerede omfattede skatter for regnskabsåret. Det vil sige, at et dansk moderselskab, der er den indberettende koncernenhed, som ejer et udenlandsk datterselskab, der er omfattet af et anerkendt beskatningssystem baseret på overskudsudlodning, kan vælge at opgøre datterselskabets omfattede skatter efter disse særregler. Hvad der forstås ved en indberettende koncernenhed, fremgår af afsnit 3.1.3.9.

3.1.3.7. Beregning af den effektive skattesats og ekstraskat

Det foreslås, at der med minimumsbeskatningsloven indføres regler om beregning af den effektive skattesats og beregning af en eventuel ekstraskat.

Når den kvalificerede indkomst og de omfattede skatter er opgjort, vil der skulle foretages en udregning af den effektive skattesats for at vurdere, om en jurisdiktion er en lavskattejurisdiktion. Den effektive skattesats beregnes som de opgjorte regulerede omfattede skatter for koncernenhederne i jurisdiktionen, delt med den opgjorte kvalificerede nettoindkomst for koncernenhederne i jurisdiktionen. Er en eller flere koncernenheders kvalificerede indkomst negativ, vil denne negative indkomst inden beregningen af skattesatsen skulle modregnes i en eventuel positiv kvalificeret indkomst i en anden koncernenhed i samme jurisdiktion.

Hvis den effektive skattesats for en jurisdiktion, hvor der er hjemmehørende koncernenheder, er under minimumsskattesatsen for et regnskabsår, beregner koncernen ekstraskatten for hver af sine koncernenheder, som har kvalificeret indkomst, der er medtaget i beregningen af kvalificeret nettoindkomst for den nævnte jurisdiktion. Ekstraskatten beregnes på jurisdiktionsniveau. Det vil sige, at hvis et moderselskab, der er hjemmehørende i Danmark, har flere datterselskaber i en lavskattejurisdiktion, så skal ekstraskatten allokere til hver af de koncernenheder i jurisdiktionen, der har en positiv kvalificeret indkomst.

Ekstraskatten på jurisdiktionsniveau for et regnskabsår er et eventuelt positivt beløb, beregnet som procenten for ekstraskat multipliceret med det overskydende overskud, som er nærmere defineret i lovforslagets § 39, stk. 1, tillagt en eventuel yderligere ekstraskat eksklusiv en eventuel indenlandsk ekstraskat. Ved en indenlandsk ekstraskat skal forstås en ekstraskat i den lavskattejurisdiktionen, som er pålagt efter en kvalificeret regel om indenlandsk ekstraskat.

Den yderligere ekstraskat er en regnskabsteknisk ekstraskat, som kan opstå som følge af omberegninger i den effektive skattesats for tidligere regnskabsår. Den overskydende fortjeneste for jurisdiktionen for regnskabsåret er et eventuelt positivt beløb beregnet som den kvalificerede nettoindkomst eksklusiv den substansbaserede indkomstudelukkelse.

I de følgende afsnit beskrives en række af de elementer, der indgår ved opgørelsen af den kvalificerede indkomst eller det kvalificerede tab.

3.1.3.7.1. Substansbaseret indkomstudelukkelse

Det foreslås, at der med minimumsbeskatningsloven indføres en adgang for de omfattede koncerner til at vælge at anvende en regel om såkaldt substansbaseret indkomstudelukkelse.

Der er tale om en lempelsesregel, som er rettet mod koncerner, der har lave profitmargin, men som har mange materielle aktiver eller ansatte i jurisdiktionen og dermed må anses for at have en reel aktivitet i jurisdiktionen.

Reglen indebærer, at en opgjort kvalificeret nettoindkomst til brug for beregning af ekstraskatten kan nedsættes med et beløb bestående af summen af 5 pct. af berettigede lønomkostninger og 5 pct. af den bogførte værdi af berettigede materielle aktiver. De berettigede lønomkostninger er lønomkostninger, der vedrører ansatte, der udøver funktioner i en jurisdiktion. Berettigede materielle aktiver er aktiver, der er hjemmehørende i jurisdiktionen. Til materielle aktiver henregnes som udgangspunkt ikke fast ejendom, grunde m.v.

Der foreslås indført overgangsregler, hvorefter procentsatsen til brug for beregning af nedsættelsesbeløbet er højere i perioden fra og med 2023 til og med 2032. Fra 2033 udgør satsen 5 pct.

Der skal ved opgørelsen af den substansbaserede indkomstudelukkelse bortses fra aktiver og lønomkostninger, der relaterer sig til indkomst, der er undtaget eller indgår i en undtagen koncernenhed. Det vil eksempelvis sige, at materielle aktiver og lønomkostninger, der relaterer sig til indkomst fra international skibsfart, der er undtaget efter bestemmelsen i § 24, ikke kan indgå. Hermed sikres, at der ikke vil kunne opnås et fradrag for aktiver og lønomkostninger vedrørende undtagne aktiviteter ved opgørelsen af den kvalificerede nettoindkomst for en koncernenheds andre aktiviteter.

3.1.3.7.2. De minimis-regel

Det foreslås, at der i minimumsbeskatningsloven indføres en de minimis-regel, hvorefter de omfattede koncerner kan vælge, at ekstraskatten skal sættes til nul, hvis de gennemsnitlige kvalificerede indtægter i alle de koncernenheder, der er hjemmehørende i en jurisdiktion, er mindre end 10 mio. euro for det pågældende regnskabsår, og den gennemsnitlige kvalificerede indkomst eller det gennemsnitlige kvalificerede tab for alle koncernenheder i samme jurisdiktion er mindre end 1 mio. euro for det pågældende regnskabsår.

Den foreslåede regel indebærer, at der indføres et minimumsniveau i forhold til indtjening opnået af en jurisdiktions koncernenheder, således at der først er krav om beregning af en ekstraskat, når dette niveau overskrides. Administrativt medfører det, at de mere omfattende beregninger kun skal laves for koncernenheder i jurisdiktioner, hvor der er en betydelig omsætning og indkomst.

3.1.3.7.3. "Safe-harbour"

Det fremgår af EU-direktivets artikel 32, at medlemslandene skal kunne indføre såkaldte "safe-harbour" regler, når der er opnået enighed herom i OECD.

Det er på globalt niveau i form af et tillæg til OECD's modelregler og kommentarer aftalt, at der bør indføres midlertidige "safe-harbour" regler. Det følger af tillægget, at reglerne bør udformes således, at de kommer til at gælde for regnskabsår, der er påbegyndt senest den 31. december 2026 og som slutter senest den 30. juni 2028.

Hensigten med de midlertidige "safe-harbour"-regler er at give de omfattede koncerner lempelser fra reglerne i en overgangsperiode, således at koncernerne gives en passende indfasningsperiode, herunder nødvendig tid til at få indrettet IT og rapporteringssystemer til brug for de administrative forpligtelser, som reglerne medfører.

De midlertidige "safe-harbour" regler er baseret på mere lettilgængelige og verificerbare data i koncernerne, end det der er påkrævet efter de foreslåede regler om opgørelse af kvalificeret indkomst m.v. Opgørelsen efter "safe-harbour"-reglerne er således baseret på de regler, som allerede findes i mange lande, herunder Danmark, om land for land rapportering ("Country-by-Country-Reporting").

Endvidere er det hensigten at indføre en permanent "safe-harbour"-regel, hvorefter ekstraskatten kan fastsættes til nul, hvis den testede jurisdiktion lever op til en række test, der er baseret på simplificerede beregninger af indkomst, indtægt og skatter. "Safe-harbour" reglen er således en beregningstest, der handler om, hvorvidt en koncern skal lave de mere omfattende beregninger, som ellers er udgangspunktet, eller om koncernen kan nøjes med at lave mere simplificerede beregninger. Beregningstesten består i en "rutine profit" test, en de-minimis test og den effektive skattesatstest.

Drøftelserne i OECD på dette punkt er endnu ikke afsluttede, og udmøntningen af denne del af direktivet afventer derfor den endelige udformning af reglerne.

3.1.3.8. Særregler ved omstruktureringer m.v. og for investeringsenheder

Det foreslås, at der i minimumsbeskatningsloven indføres regler for opgørelsen af omsætningsgrænsen på 750 mio. euro ved fusion og spaltning.

Grænsen på 750 mio. euro har den betydning, at de foreslåede regler om en ekstraskat for visse koncernselskaber alene finder anvendelse for koncernenheder, der indgår i en koncern, som i mindst to af fire regnskabsår forud for kontrolregnskabsåret har en omsætning på mindst 750 mio. euro.

I forhold til fusion foreslås det bl.a., at ved fusion af to eller flere koncerner anses omsætningsgrænsen for at være opfyldt for den nye samlede koncern i ethvert regnskabsår forud for fusionen, hvis summen af de indtægter, der indgår i hver af de fusionerende koncerners konsoliderede regnskaber for det pågældende regnskabsår, udgør 750 mio. euro eller derover.

Det foreslås endvidere, at der i minimumsbeskatningsloven indføres regler for beregning af den kvalificerede indkomst, hvor der sker tilførsel af aktiver og passiver. Udgangspunktet er, at den afhændende koncernenhed skal medregne gevinster og tab som følge af afhændelsen, mens den overtagende koncernenhed skal medtage de overtagne aktiver og passiver til den bogførte værdi.

Derudover foreslås bl.a. også regler for håndtering af joint ventures og regler for behandlingen af enheder og koncernenheder i to eller flere koncerner, der indgår i en multinational koncern eller en stor national koncern med flere moderselskaber.

Endelig foreslås der i minimumsbeskatningsloven indført regler for beregningen af den effektive skattesats og opgørelsen af omfattede skatter m.v. for investeringsenheder, der ikke anses for skattemæssigt transparente. Reglerne har sin baggrund i, at disse enheder ofte vil være undergivet en særlig skattemæssig behandling i den jurisdiktion, hvor investeringsenheden er hjemmehørende.

De særlige regler har sammenhæng med, at når en investeringsenhed ikke er en undtagen enhed, vil dens indkomst indgå i det konsoliderede regnskab

for koncernen, og indkomsten vil dermed indgå i de opgørelser, der skal foretages efter de foreslåede regler.

Forslaget til minimumsbeskatningsloven indeholder en definition af begrebet investeringsenhed. Begrebet omfatter primært investeringsfonde. Det vil sige enheder, som hovedsageligt driver virksomhed med henblik på besiddelse af aktiver eller investering af midler til fordel for de deltagende investorer.

Efter forslaget skal minimumsbeskatningsloven ikke finde anvendelse på investeringsfonde, der er det ultimative moderselskab. Også for andre investeringsenheder gælder, at de som udgangspunkt vil være undtagne enheder og dermed ikke omfattet af minimumsbeskatningsloven, forudsat de opfylder en række nærmere angivne krav. For denne kategori af investeringsenheder har den indberettende koncernenhed dog mulighed for at vælge, at enhederne alligevel skal være omfattet af reglerne i minimumsbeskatningsloven.

3.1.3.9. Oplysningspligter, administration og straf m.v.

Det foreslås, at der med minimumsbeskatningsloven fastsættes regler om, at der i et standardskema vil skulle indgives oplysninger om ekstraskat til Skatteforvaltningen.

Det foreslås, at det i udgangspunktet vil være den enkelte koncernenhed, der vil skulle være den indberettende koncernenhed. Med indberettende koncernenhed forstås en enhed, der indgiver et skema med oplysninger om ekstraskat, jf. definitionen i lovforslagets § 3, nr. 8.

Dette udgangspunkt vil for det første kunne blive fraveget, hvis koncernen beslutter at lade en lokal udpeget enhed varetage indgivelsen af skemaet med oplysninger om ekstraskat på vegne af andre koncernenheder. For det andet vil koncernen under nærmere betingelser kunne beslutte at indgive skemaet med oplysninger om ekstraskat i en anden jurisdiktion til den der-værende kompetente myndighed, hvorefter denne udenlandske myndighed ifølge en aftale eller ordning med Skatteforvaltningen vil skulle videregive skemaet med oplysninger om ekstraskat til Skatteforvaltningen.

Skemaet med oplysninger om ekstraskat vil skulle indeholde sådanne oplysninger om den multinationale koncern eller store nationale koncern, der er nødvendige for, at Skatteforvaltningen vil kunne vurdere og kontrollere,

om der vil være grundlag for at opkræve ekstraskat i medfør af reglerne i denne lov.

Det foreslås, at der fastsættes sanktioner, der følger systematikken i den øvrige skattelovgivning. Der vil således for overtrædelser af denne lov kunne straffes med bøde eller fængsel indtil 1 år og 6 måneder, medmindre højere straf er forskyldt efter straffelovens § 289.

De forudsatte sanktionsniveauer for overtrædelser af loven vil afspejle aftalen *Hårdere straf. Hurtigere konsekvens – Seks tiltag til at styrke indsatsen mod skatteøkonomisk kriminalitet*, som blev indgået den 13. juni 2023 mellem regeringen (Socialdemokratiet, Venstre og Moderaterne) samt Socialistisk Folkeparti, Danmarksdemokraterne, Liberal Alliance, Enhedslisten, Radikale Venstre, Dansk Folkeparti, Alternativet og Nye Borgerlige. Aftalen indebærer bl.a. et skærpet bødeniveau ved svindel med skatter og afgifter.

Det er på globalt niveau aftalt, at der i en overgangsperiode ikke bør gives bøder for manglende overholdelse af indberetningsforpligtelserne. Det foreslås på den baggrund, at de foreslåede straffebestemmelser har virkning for regnskabsår, der begynder efter den 31. december 2026, og regnskabsår der begynder den 31. december 2026 eller tidligere, og som slutter efter den 30. juni 2028. Med denne overgangsregel sikres det, at de omfattede koncerner ikke risikerer at kunne blive pålagt en for hård straf i indfasningsperioden.

3.1.3.10. Overgangsbestemmelser

Det foreslås, at ekstraskatten i en jurisdiktion i visse tilfælde i overgangsperioden (de regnskabsår, der begynder den 31. december 2026 eller før, og som slutter senest den 30. juni 2028) skal kunne sættes til nul.

Ekstraskatten kan sættes til nul, hvis den multinationale koncern har en samlet omsætning på mindre end 10 mio. euro og et resultat før skat på mindre end 1 mio. euro i jurisdiktionen baseret på dens kvalificerede land for land-rapport for regnskabsåret.

Endvidere kan ekstraskatten sættes til nul, hvis den multinationale koncern i jurisdiktionen for regnskabsåret har en simplificeret effektiv skattesats, der er lig med eller større end de satser, man er blevet enige om i OECD, jf. lovforslagets § 71.

Endelig kan ekstraskatten sættes til nul, hvis den multinationale koncern i henhold til land for land-rapporten har et resultat før skat i jurisdiktionen, der er lig med eller mindre end det substansbaserede indkomstudelukkelsesbeløb for koncernenheder, der er hjemmehørende i jurisdiktionen.

3.1.3.11. Ændringer i anden lovgivning

Der indgår i lovforslaget en ændring af opkrævningsloven, som har til formål at sikre, at en eventuelt beregnet ekstraskat skal opkræves via skattekontoen. Skattekontoen er en konto hos skattemyndighederne, der giver et samlet overblik over koncernens indberetninger, opkrævninger samt ind- og udbetalinger af skatter m.v.

Det foreslås også, at der foretages ændringer i selskabsskattelovens CFC-regler om nedslag i en eventuel CFC-beskatning. I tilfælde, hvor et dansk moderselskab CFC-beskattes af indkomsten i et datterselskab, der efter forslaget til minimumsbeskatningsloven er en lavt beskattet koncernenhed, foreslås det, at den danske CFC-beskatning skal nedsættes med en eventuel ekstraskat, som er betalt i medfør af en kvalificeret regel om en indenlandsk ekstraskat i datterselskabsjurisdiktionen. Forslaget skal sikre, at der ikke sker dobbeltbeskatning af datterselskabets indkomst.

Det foreslås endeligt, at der foretages en mindre ændring i skatteforvaltningslovens regler om bindende svar. Efter den foreslåede ændring vil et bindende svar om fortolkningen af minimumsskatteloven ikke være bindende for skattemyndighederne, hvis skattemyndigheder i et andet land måtte lægge en anden fortolkning af problemstillingen til grund. En lignende bestemmelse er gældende i forhold til fortolkningen af dobbeltbeskatningsoverenskomster og bindende svar herom.

Det bemærkes, at der pågår drøftelser i OECD-regi om løsning af dobbeltbeskatningskonflikter og muligheden for indgåelse af bindende aftaler mellem flere skattemyndigheder om en fremtidig fortolkning af reglerne. Der kan således blive behov for ændringer, når der er opnået enighed på området eller der foreligger en anden løsning.

4. Økonomiske konsekvenser og implementeringskonsekvenser for det offentlige

Lovforslaget forventes at medføre et merprovenu for staten i form af den ekstra beskatning, som Danmark kan pålægge danske virksomheder med aktiviteter i udenlandske lavskattejurisdiktioner. Det foreslås, at ekstraskatten tilfalder staten

Merprovenuet består ydermere i den adfærdsændring, som lovforslaget skønnes at medføre. Merprovenuet ved adfærdsændringerne indebærer, at selskabsskattebasen i Danmark bliver større. Det afledte merprovenu herfra vil tilfalde både staten og kommunerne.

Det umiddelbare merprovenu fra ekstraskatten opnås gennem den ekstra beskatning, som Danmark kan foretage, som følge af at visse selskaber i koncernen betaler mindre end 15 pct. i effektiv skat. Det må dog forventes, at lavskattejurisdiktioner selv hæver den effektive skattesats helt op til 15 pct., hvorfor det umiddelbare merprovenu vil være beskedent. Det beskedne merprovenu vil bestå i, at udlandet ikke hæver den effektive skattesats helt op til 15 pct., idet det kan være vanskeligt f.eks. grundet særlige skattemæssige fradrag. Størrelsesordenen af det umiddelbare merprovenu er behæftet med usikkerhed, da det er svært at forudsige, hvordan andre lande agerer.

Indførelsen af minimumsbeskatningsloven forventes at have en række adfærdseffekter, som har (positive) konsekvenser for det danske provenu. Når der ses på adfærdsvirkninger, antages minimumsbeskatningen at have fundet sted. Uagtet om Danmark eller den relevante lavskattejurisdiktion opkræver ekstraskat, vil det alt andet lige indsnævre skattedifferentialet mellem Danmark og udlandet. Det vil mindske incitamentet til overskudsflytning og samtidig gøre det mere attraktivt at investere i Danmark.

Virksomhederne kan lave overskudsflytning gennem transfer pricing og såkaldt tynd kapitalisering. Det antages, at de to metoder anvendes i lige stor grad, men at transfer pricing har en længere indfasningsperiode ved en indsnævring i skattedifferentialet. Det skønnes med betydelig usikkerhed at indførelsen af minimumsbeskatningsloven medfører et merprovenu på ca. 1.880 mio. kr. efter adfærd. Det umiddelbare merprovenu skønnes til ca. 0,3 mia. kr. varigt. Merprovenuet af øgede investeringer i Danmark skønnes til ca. 0,3 mia. kr. varigt, og merprovenuet fra overskudsflytning skønnes til ca. 1,3 mia. kr. varigt med en indfasningsperiode på 10 år.

Tabel 1. Indfasning af provenuvirkning fra søjle 2

Mio. kr. (2023-niveau)	2024	2025	2026	2027	2028	2029	Varigt	Finansår 2023
Umiddelbar virkning	300	300	300	300	300	300	300	-
Adfærd	325	910	1380	1380	1380	1380	1580	-
Virkning efter adfærd	625	1210	1680	1680	1780	1780	1880	-

Kommunerne får en andel af selskabsskatten på 14,24 pct. med afregning tre år efter indkomståret. Idet adfærdseffekten øger selskabsskattebasen, skønnes indførelsen af minimumsbeskatningen at medføre et umiddelbart merprovenu for kommunerne på ca. 45 mio. kr. for 2024 med afregning i 2027. Merprovenuet forventes at stige til et varigt merprovenu på ca. 225 mio. kr. med en indfasningsperiode på 10 år.

Lovforslaget vurderes isoleret set at medføre administrative omkostninger for Skatteforvaltningen vedrørende registrering på 0,8 mio. kr. i 2024, 21,1 mio. kr. i 2025, 20,7 mio. kr. i 2026, 11,9 mio. kr. årligt i 2027 og 2028 og 7,5 mio. kr. varigt fra og med 2029. Hertil vurderes der at være omkostninger til it-understøttelse på 1,9 mio. kr. i 2024, 3,0 mio. kr. i 2025, 6,0 mio. kr. i 2026, 5,8 mio. kr. i 2027, 5,6 mio. kr. i 2028, 5,4 mio. kr. i 2029, 5,1 mio. kr. i 2030, 4,9 mio. kr. i 2031, 4,7 mio. kr. i 2032, 4,5 mio. kr. i 2033 og 3,8 mio. kr. varigt. Omkostningsskønnet til it-understøttelse er inklusive renter, afskrivninger og et usikkerhedstillæg på 100 pct.

Skatteforvaltningen gennemfører i øjeblikket en række store, komplekse it-udviklingsprojekter, som de kommende år lægger beslag på Skatteforvaltningens it-udviklingskapacitet. It-understøttelsen skal derfor prioriteres sammen med andre højt prioriterede it-udviklingsopgaver i Skatteforvaltningen. De enkelte it-opgaver vil skulle prioriteres inden for Skatteministeriets rammer og it-udviklingskapacitet. Disse rammer forventes fastsat i forbindelse med en forventet kommende flerårsaftale for skattevæsenet.

Det er vurderingen, at lovforslaget er udformet i overensstemmelse med de syv principper for digitaliseringsklar lovgivning.

5. Økonomiske og administrative konsekvenser for erhvervslivet m.v.

OBR vurderer, at lovforslaget samlet vil medføre administrative omkostninger for erhvervslivet på over 4 mio. kr. OBR har gennemført en måling af de administrative konsekvenser (AMVAB). Målingen er baseret på Rådets direktiv (EU) 2022/2523 af 15. december 2022 om sikring af en global minimumsskattesats for multinationale koncerner og store nationale koncerner i Unionen. Den nærmere konsolidering af vurderingen foretages ved endelig implementering i dansk ret. Målingen viser, at forslaget medfører 462 mio. kr. i løbende administrative byrder årligt og ca. 185 mio. kr. i administrative omstillingsomkostninger.

Vurderingen af de administrative konsekvenser for dansk erhvervsliv er udarbejdet af Erhvervsstyrelsen på baggrund af informationer fra Skatteministeriet og data tilvejebragt af et udsnit af de omfattede danske koncerner. Vurderingen er udarbejdet inden for rammerne af AMVAB-metoden (aktivitetsbaseret måling af virksomhedernes administrative byrde). Reglerne om en global minimumsbeskatning udgør imidlertid et meget komplekst regelsæt, hvorfor de adspurgte koncerner selv – i forbindelse med dataindsamlingen – har oplyst, at deres vurdering af omfanget af de administrative byrder er behæftet med nogen usikkerhed. Nedenstående vurdering skal ses i lyset af dette.

Det vurderes, at ca. 75 ultimative danske moderselskaber vil være forpligtet til at indsende oplysninger og udarbejde en udvidet selvangivelse benævnt ”GloBE information return” (GIR) på vegne af koncernen. For disse koncerner medfører direktivet administrative byrder i form af brug af interne skattemedarbejdere, ekstern anskaffelse af revisortimer samt IT-omstilling som følge af rapporteringen til og udarbejdelsen af GIR.

På baggrund af informationer fra virksomhederne fastsættes de administrative byrder pr. moderselskab til brug af intern skattemedarbejder til ca. 270.000 kr., mens udgifter til eksterne revisorer fastsættes til ca. 210.000 kr. Tilsammen udgør det 480.000 kr. årligt i løbende administrative byrder for efterlevelsen af reglerne for moderselskabet selv. På samfunds niveau – for alle 75 virksomheder – fastsættes dette derfor til ca. 36 mio. kr.

Det forventes, at moderselskabet ligeledes vil skulle udarbejde GIR på vegne af moderselskabets datterselskaber. Skatteforvaltningen vurderer, at der er tale om ca. 7.000 datterselskaber - danske såvel som udenlandske - med dansk ultimativt moderselskab.

På baggrund af informationer fra virksomhederne vurderes de interne byrder for udarbejdelse og indberetning af GIR af danske moderselskaber på vegne af ét datterselskab at være ca. 22.000 kr. Udgifter til de eksterne revisorer fastsættes til ca. 39.000 kr. Sammenlagt udgør dette ca. 61.000 kr. årligt i løbende administrative byrder for udarbejdelse og indberetning af GIR for ét datterselskab. På samfundsplan – for alle 7.000 datterselskaber – fastsættes dette til 426 mio. kr. pr. år.

Ydermere har de danske moderselskaber oplyst, at der vil være behov for nye IT-systemtilpasninger, der kan understøtte korrekt dataudtræk og data-

behandling. De administrative omstillingsomkostninger til IT-systemtilpasning er fastsat til ca. 1.700.000 kr. pr. moderselskab på baggrund af tilbagemelding fra erhvervet. På samfundsniveau – for alle 75 moderselskaber – fastsættes dette til 127,5 mio. kr. Hertil har de danske moderselskaber oplyst, at de vil have meromkostninger til ekstern rådgivning det første år. De administrative omstillingsomkostninger til ekstern rådgivning er fastsat til ca. 750.000 kr. pr. moderselskab på baggrund af information tilvejebragt af erhvervet. På samfundsniveau – for alle 75 moderselskaber – fastsættes dette til 56 mio. kr.

Hertil forventes det, at ca. 7.400 danske datterselskaber vil skulle bruge ca. 10 minutter på at notificere skattemyndighederne om, at et ultimativt moderselskab udarbejder og indberetter GIR på deres vegne. De årlige administrative omkostninger på samfundsniveau er fastsat til ca. 680.000 kr. Antallet af danske datterselskaber, som er en del af en koncern med et udenlandsk ultimativt moderselskab, er imidlertid behæftet med betydelig usikkerhed.

OBR bemærker derudover, at lovforslaget giver hjemmel til udstedelse af bekendtgørelser, som indebærer administrative konsekvenser for erhvervslivet, jf. lovforslagets § 53, stk. 4. De administrative konsekvenser består i, at Skatteforvaltningen vil kunne fastsætte regler for indholdet af skemaet med oplysninger om ekstraskat. I den forbindelse bemærker OBR, at vurderingen og kvantificeringen af ovenstående administrative konsekvenser skal konsolideres, når bemyndigelsesbestemmelsen udmøntes på bekendtgørelsesniveau, herunder hvis skemaet "GloBE Information Return" mod forventning ikke bliver anvendt.

6. Administrative konsekvenser for borgerne

Lovforslaget har ingen administrative konsekvenser for borgerne.

7. Klimamæssige konsekvenser

Lovforslaget har ingen klimamæssige konsekvenser

8. Miljø- og naturmæssige konsekvenser

Lovforslaget har ingen miljø- og naturmæssige konsekvenser.

9. Forholdet til EU-retten

Lovforslaget implementerer Rådets direktiv (EU) 2022/2523 af 15. december 2022 om sikring af en global minimumsskattesats for multinationale koncerner og store nationale koncerner i Unionen.

Det fremgår af direktivet, at medlemslandene skal sætte de nødvendige love og administrative bestemmelser i kraft for at efterkomme direktivet senest den 31. december 2023. Reglerne skal finde anvendelse for regnskabsår, der begynder den 31. december 2023 eller senere.

10. Hørte myndigheder og organisationer m.v.

Et udkast til lovforslag har i perioden fra den 23. juni 2023 til den 18. august 2023 været sendt i høring hos følgende myndigheder og organisationer m.v.: Advokatsamfundet, Arbejderbevægelsens Erhvervsråd, Borger- og retssikkerhedschefen i Skatteforvaltningen, CEPOS, Cevea, Dansk Erhverv, Dansk Offshore, Danske Advokater, Danske Rederier, DI, Digitaliseringsstyrelsen, Erhvervsstyrelsen – Område for Bedre Regulering (OBR), Finans Danmark, Foreningen Danske Revisorer, Forsikring & Pension, FSR - danske revisorer, Justitia, KL, Kraka, Landbrug & Fødevarer, Landsskatteretten, Mellemfolkeligt Samvirke, Oxfam IBIS, SEGES, Skatteankeforvaltningen og SRF Skattefaglig Forening.

11. Sammenfattende skema

	Positive konsekvenser/mindreudgifter (hvis ja, angiv omfang/Hvis nej, anfør »Ingen«)	Negative konsekvenser/merudgifter (hvis ja, angiv omfang/Hvis nej, anfør »Ingen«)
Økonomiske konsekvenser for stat, kommuner og regioner	<p>Det skønnes med betydelig usikkerhed at indførelsen af minimumsskatningsloven udgør et provenu på ca. 1.880 mio. kr. efter adfærd. Det umiddelbare provenu skønnes til ca. 0,3 mia. kr. varigt. Provenuvirkningen af øgede investeringer i Danmark skønnes til ca. 0,3 mia. kr. varigt og provenuet fra overskudsflytning skønnes til ca. 1,3 mia. kr. varigt med en indfasningsperiode på 10 år.</p> <p>Det skønnes, at ca. 45 mio. kr. af merprovenuet i 2024 vil tilfalde kommunerne. Kommunernes andel af merprovenuet skønnes at sige</p>	Ingen

	gradvist over en 10 års periode til ca. 225 mio. kr. årligt.	
Implementeringskonsekvenser for stat, kommuner og regioner	Ingen	Lovforslaget vurderes isoleret set at medføre administrative omkostninger for Skatteforvaltningen på 0,8 mio. kr. i 2024, 21,1 mio. kr. i 2025, 20,7 mio. kr. i 2026, 11,9 mio. kr. årligt i 2027 og 2028 og 7,5 mio. kr. varigt fra og med 2029 vedrørende registrering. Hertil vurderes der at være omkostninger til it-understøttelse på 1,9 mio. kr. i 2024, 3,0 mio. kr. i 2025, 6,0 mio. kr. i 2026, 5,8 mio. kr. i 2027, 5,6 mio. kr. i 2028, 5,4 mio. kr. i 2029, 5,1 mio. kr. i 2030, 4,9 mio. kr. i 2031, 4,7 mio. kr. i 2032, 4,5 mio. kr. i 2033 og 3,8 mio. kr. varigt. Omkostningsskønnet til it-understøttelse er inklusive renter, afskrivninger og et usikkerhedstillæg på 100 pct
Økonomiske konsekvenser for erhvervslivet	Ingen	Lovforslaget om en global minimumsbeskatning vil medføre en øget beskatning som en konsekvens af, at det bliver mindre attraktivt at flytte overskud til lavskattelande.
Administrative konsekvenser for erhvervslivet	Ingen	Lovforslaget vil medføre administrative byrder for ca. 75 danske moderselskaber. De løbende administrative byrder består i udarbejdelse og indberetning af en udvidet selvangivelse, ”GloBE Information Return” og er blevet skønnet til samlet ca. 462 mio. kr. pr. år. Det svarer til ca. 480.000 kr. årligt pr. moderselskab og ca. 61.000 kr. år-

		ligt pr. datterselskab. De administrative omstillingsomkostninger består bl.a. af it-systemtilpasninger og udgør en engangsudgift på ca. 185 mio. kr.
Administrative konsekvenser for borgerne	Ingen	Ingen
Klimamæssige konsekvenser	Ingen	Ingen
Miljø- og naturmæssige konsekvenser	Ingen	Ingen
Forholdet til EU-retten	Lovforslaget implementerer Rådets direktiv (EU) 2022/2523 af 15. december 2022 om sikring af en global minimumsskattesats for multinationale koncerner og store nationale koncerner i Unionen.	
Er i strid med de principper for implementering af erhvervsrettet EU-regulering/ Går videre end minimumskrav i EU-regulering (sæt X)	<div style="display: flex; justify-content: space-around; align-items: center;"> Ja Nej </div> <div style="display: flex; justify-content: space-around; align-items: center;"> X </div>	

Bemærkninger til lovforslagets enkelte bestemmelser

Til § 1

Den foreslåede bestemmelse omhandler afgrænsningen af de danske selskaber og foreninger m.v., som vil skulle omfattes af lovens regelsæt om minimumsbeskatning af visse koncerner.

Det foreslås i *stk. 1*, at loven finder anvendelse på koncernenheder, der er hjemmehørende i Danmark, og som indgår i en multinational koncern eller en stor national koncern, hvor koncernen i mindst to af de fire regnskabsår, der går umiddelbart forud for kontrolregnskabsåret, ifølge det konsoliderede regnskab for koncernens ultimative moderselskab har en årlig omsætning på mindst 750 mio. euro, inklusive omsætningen fra undtagne enheder, jf. § 2.

Begrebet enhed er defineret i lovforslagets § 3, nr. 1, og omfatter dels enhver retlig ordning, der skal udarbejde et separat regnskab, dels juridiske personer. Ved koncernenheder skal der efter lovforslagets § 3, nr. 2, forstås enhver enhed, der indgår i en multinational koncern eller en stor national koncern, og faste driftssteder, som tilhører en enhed, der indgår i en multinational koncern. Definitionsbestemmelsen i lovforslagets § 3 indeholder også en definition af begreberne koncern, multinational koncern og stor national koncern, jf. lovforslagets § 3, nr. 3-5.

De koncernenheder, der foreslås omfattet, er defineret som koncernenheder, der er hjemmehørende i Danmark. Lovforslagets § 4 indeholder de nærmere regler for, hvor en enhed skal anses for hjemmehørende. Udgangspunktet er, at en enhed skal anses for hjemmehørende i den jurisdiktion, hvor enheden betragtes som skattemæssigt hjemmehørende på baggrund af ledelsens sæde, etableringssted eller lignende. I tilknytning hertil er der i lovforslagets § 3, nr. 46, indsat en definition af begrebet dansk koncernenhed, hvorefter en dansk koncernenhed er defineret som en koncernenhed, der anses for hjemmehørende i Danmark efter de regler, der er indeholdt i lovforslagets § 4, stk. 1-6.

Hvad der skal forstås ved et konsolideret regnskab, fremgår af definitionsbestemmelsen i lovforslagets § 3, nr. 6, og dækker som udgangspunkt det regnskab, som udarbejdes af det ultimative moderselskab i overensstemmelse med en almindeligt anerkendt regnskabsstandard. I lovforslagets § 3,

nr. 25, defineres, hvad der forstås som en almindeligt anerkendt regnskabsstandard, hvilket f.eks. er regnskaber udarbejdet i overensstemmelse med årsregnskabsloven. Begrebet ultimativt moderselskab er defineret i lovforslagets § 3, nr. 14.

Afgrænsningen, hvorefter lovens regler alene finder anvendelse på enheder, der indgår i en koncern med en årlig omsætning på mindst 750 mio. euro, er udtryk for en afvejning mellem på den ene side et hensyn til, at reglerne om en global minimumsskattesats får den tilsigtede virkning, og på den anden side et hensyn til, at de administrative omkostninger, som er knyttet til reglerne om en global minimumsskattesats, så vidt muligt holdes på et forholdsvis lavt niveau. Grænsen på de 750 mio. euro er identisk med den grænse, der gælder i forhold til, hvornår der er krav om koncerners indgivelse af en land for land-rapport, dvs. en rapport om koncernens økonomiske aktiviteter i hvert enkelt land i hele verden. De danske regler om land for land-rapport fremgår af skattekontrollovens §§ 47-51.

Det er efter forslaget en betingelse for, at lovens regler finder anvendelse, at koncernen i mindst to ud af de sidste fire år, der går umiddelbart forud for kontrolregnskabsåret, har haft en omsætning på mindst 750 mio. euro. Med denne tærskel nedsættes risikoen for, at der opstår for store udsving i forhold til, hvornår en koncern er inde og ude af reglerne om en ekstraskat.

Omsætning for det løbende år (kontrolregnskabsåret) indgår ikke i beregningen af de fire år. Herved sikres, at en koncern ved begyndelsen af kontrolregnskabsåret er bekendt med, hvorvidt koncernen for det pågældende år (kontrolregnskabsåret) er omfattet af reglerne om en ekstraskat eller ej.

Det foreslås i *stk. 2*, at hvis et regnskabsår som nævnt i *stk. 1* er enten længere eller kortere end 12 måneder, reguleres den i *stk. 1* nævnte omsætningsgrænse på 750 mio. euro forholdsmæssigt for det pågældende regnskabsår.

Det følger af lovforslagets § 3, nr. 7, at der ved regnskabsår skal forstås den regnskabsperiode, som det ultimative moderselskab i en multinational koncern eller i en stor national koncern udarbejder konsoliderede regnskaber for. Hvis det ultimative moderselskab ikke udarbejder konsoliderede regnskaber, er regnskabsåret kalenderåret.

Den foreslåede bestemmelse finder anvendelse, hvis et eller flere af de umiddelbart fire foregående regnskabsår anvender en anden periode end 12

måneder. Hvor det er tilfældet, skal der for det pågældende år ske en omberegning af omsætningsgrænsen på et forholdsmæssigt grundlag. Indgår der i perioden på de fire år f.eks. et regnskabsår for koncernen på 9 måneder, vil omberegningen enten kunne ske ved at nedjustere omsætningsgrænsen på de 750 mio. euro til et beløb svarende til 3/4 (9/12) af 750 mio. euro eller ved at forhøje den faktiske omsætning med et beløb svarende til 1/3 (de manglende 3 måneder op til et fuldt regnskabsår på 12 måneder) af den faktiske omsætning.

Forslaget til § 1 implementerer direktivets artikel 2, stk. 1 og 2, som er baseret på OECD's modelregler artikel 1.1.1 og 1.1.2.

Til § 2

Den foreslåede bestemmelse omhandler afgrænsning af danske selskaber og foreninger m.v., som ikke omfattes af lovens regelsæt om minimumsbeskatning af visse koncerner. Bestemmelsen indeholder således en opregning af enheder, der er undtagne enheder.

Det foreslås i *stk. 1*, at uanset § 1 finder loven ikke anvendelse på følgende enheder (undtagne enheder):

- 1) En offentlig enhed.
- 2) En international organisation.
- 3) En nonprofitorganisation.
- 4) Et pensionsinstitut.
- 5) En investeringsfond, der er et ultimativt moderselskab.
- 6) Et ejendomsinvesteringsselskab, der er et ultimativt moderselskab.
- 7) En enhed, hvor mindst 95 pct. af enhedens værdi er ejet af en eller flere enheder af de enheder, som er nævnt i nr. 1-6, enten direkte eller gennem en eller flere undtagne enheder, dog ikke enheder der er pensions-serviceenheder, og som:
 - a) Udelukkende eller næsten udelukkende driver virksomhed med henblik på besiddelse af aktiver eller investering af midler til fordel for den eller de enheder, som indgår i ejerkredsen, eller
 - b) udelukkende udfører aktiviteter i tilknytning til de aktiviteter, der udføres af den eller de enheder, som indgår i ejerkredsen.
- 8) En enhed, hvor mindst 85 pct. af enhedens værdi er ejet af en eller flere af de enheder, som er nævnt i nr. 1-6, enten direkte eller gennem en eller flere undtagne enheder, dog ikke enheder, der er pensionsserviceenheder, forudsat at praktisk taget hele enhedens indkomst hidrører fra

udbytte eller egenkapitalgevinster eller -tab, som er udeladt ved beregningen af kvalificeret indkomst eller tab efter § 25, stk. 1, nr. 2 og 3.

De i *nr. 1-6* nævnte enheder er defineret i lovforslagets § 3, nærmere bestemt i § 3, nr. 9 (offentlig enhed), § 3, nr. 10 (international organisation), § 3, nr. 11 (nonprofitorganisation), § 3, nr. 31 (investeringsfond), § 3, nr. 32 (ejendomsinvesteringselskab), og § 3, nr. 33 (pensionsinstitut),

Det er kun de investeringsfonde og ejendomsinvesteringselskaber, som er et ultimativt moderselskab, der betragtes som undtagne enheder. Et ultimativt moderselskab er defineret som en enhed, der direkte eller indirekte har bestemmende indflydelse over en eller flere andre enheder, og som ikke direkte eller indirekte ejes af en anden enhed med bestemmende indflydelse over den, jf. lovforslagets § 3, nr. 14.

Når disse investeringsfonde og investeringselskaber er undtaget fra lovens regler om minimumsbeskatning, er det for at beskytte de pågældende enheders status som skattemæssigt neutrale.

De undtagne enheder, der er omfattet af *nr. 7 og 8*, er enheder, som er ejet af en eller flere undtagne enheder.

Baggrunden for reglerne i *nr. 7 og 8* er en anerkendelse af, at det af regulatoriske eller forretningsmæssige grunde kan være nødvendigt at udskille aktiver eller aktiviteter i særskilte enheder.

Med reglerne i *nr. 7 og 8* tillades det, at enheder, der på denne måde kommer til at stå som ejer af aktiverne og for investeringsaktiviteterne m.v., kan anerkendes som undtagne enheder.

Reglerne i *nr. 7 og 8* finder ikke anvendelse på enheder, hvor der i ejerkredsen indgår en undtagen pensionsserviceenhed. Pensionsserviceenheder er enheder, der udelukkende eller næsten udelukkende er etableret og driver virksomhed med henblik på at investere midler til fordel for pensionsinstitutter, eller som udfører aktiviteter, der er accessoriske i forhold til pensionsinstitutters aktiviteter, jf. lovforslagets § 3, nr. 34.

Begrundelsen for, at enheder med en pensionsserviceenhed i ejerkredsen ikke kan anerkendes som en undtagen enhed, er, at en anerkendelse heraf vil kunne udvande hensigten med de pågældende regler, i og med at der vil

være et sammenfald mellem de aktiviteter, der ligger i den pågældende enhed, og de aktiviteter, der ligger i pensionsserviceenheden (ejerer).

For at en enhed kan være en undtagen enhed efter nr. 7, skal den opfylde to betingelser, dels en betingelse i forhold til ejerskab, dels en betingelse i forhold til aktivitet.

I forhold til ejerskab er det en betingelse, at mindst 95 pct. af enhedens værdi er ejet af en eller flere af de undtagne enheder som nævnt i nr. 1-6, idet betingelsen også vil være opfyldt, hvor mindst 95 pct. af enhedens værdi er ejet gennem en kæde af undtagne enheder. Hvor f.eks. den undtagne enhed A ejer 100 pct. af den undtagne enhed B, som igen ejer 95 pct. af C, vil C opfylde ejerskabsbetingelsen for at være en undtagen enhed efter nr. 7. Hvis A derimod kun ejer 95 pct. af B, som igen ejer 95 pct. af C, vil A's indirekte ejerskab af C kun udgøre ca. 90 pct. I denne situation vil C derfor ikke opfylde ejerskabsbetingelsen for at være en undtagen enhed efter nr. 7.

I forhold til aktiviteten er betingelsen todelt. For det første vil betingelsen være opfyldt, hvis enheden enten udelukkende eller næsten udelukkende driver virksomhed med henblik på besiddelse af aktiver eller investering af midler til fordel for en eller flere undtagne enheder som nævnt i nr. 1-6. Enheden må således ikke aktivt udføre andre former for aktiviteter. For det andet vil betingelsen være opfyldt, hvis enheden udelukkende udfører aktiviteter, der har en supplerende karakter i forhold til de aktiviteter, der udføres af en undtagen enhed som nævnt i nr. 1-6. Aktivitetsbetingelsen vil også være opfyldt, hvor enhedens samlede aktivitet opfylder reglerne i lovforslagets § 2, stk. 1, litra a og b, dvs. hvor enheden f.eks. udfører aktiviteter af supplerende karakter, og hvor resten af enhedens aktiviteter udelukkende eller næsten udelukkende består i besiddelse af aktiver eller investering af midler.

For at en enhed kan være en undtagen enhed efter nr. 8, skal mindst 85 pct. af enhedens værdi være ejet af en eller flere af de undtagne enheder som nævnt i nr. 1-6, idet betingelsen også vil være opfyldt, hvor mindst 85 pct. af enhedens værdi er ejet gennem en kæde af undtagne enheder. Endvidere er det en betingelse, at praktisk taget hele enhedens indkomst kan henføres til modtagne udbytter eller realiserede gevinster og tab, som har en sådan karakter, at der ved beregningen af den kvalificerede indkomst eller tab skal foretages en regulering herfor efter reglerne i lovforslagets § 25, jf. § 25, stk. 1, nr. 2 og 3.

Det foreslås i *stk. 2*, at uanset *stk. 1* kan den indberettende koncernenhed i overensstemmelse med § 54, *stk. 1*, beslutte ikke at behandle en enhed som omhandlet i *stk. 1*, nr. 7 og 8, som en undtaget enhed.

Ved den indberettende koncernenhed forstås den enhed, der skal indgive det skema med oplysninger om ekstraskat, som skal indgives efter reglerne i lovforslagets § 53, jf. lovforslagets § 3, nr. 8.

Hvor den indberettende koncernenhed i overensstemmelsen med reglerne i lovforslagets § 54, *stk. 1*, har truffet en beslutning om, at enheder, som omhandlet i *stk. 1*, nr. 7 og/eller nr. 8, ikke skal behandles som undtagne enheder, gælder denne beslutning for beslutningsåret og de næste 4 år, dvs. for en periode på i alt 5 år. Beslutningen forlænges automatisk, medmindre den indberettende koncernenhed tilbagekalder beslutningen inden udløbet af femårsperioden.

Forslaget til § 2 implementerer direktivets artikel 2, *stk. 3*, som er baseret på OECD's modelregler artikel 1.5 og 1.1.3.

Til § 3

Den foreslåede bestemmelse omhandler definitionen af en lang række af de begreber, som anvendes i lovforslaget. Hermed sikres en ensartet begrebsanvendelse til gavn for de berørte koncerner.

Det foreslås i *nr. 1*, at enhed defineres som enhver retlig ordning, der udarbejder separate regnskaber, eller enhver juridisk person.

Bestemmelsen definerer begrebet enhed bredt. Herved sikres det, at det ikke vil være afgørende for, om en given enhed er omfattet, hvordan enheden betegnes, ligesom heller ikke enhedens retlige form vil kunne tillægges afgørende vægt.

Som eksempel på enheder, der vil være omfattet af definitionen, kan nævnes aktieselskaber, anpartsselskaber, partnerselskaber, interessentskaber og trusts.

Det foreslås i *nr. 2*, at koncernenhed defineres som enhver enhed, der indgår i en multinational koncern eller en stor national koncern, og alle faste driftssteder, der tilhører en hovedenhed, som indgår i en multinational koncern.

Bestemmelsen indeholder en definition af de enheder, som kan blive omfattet af reglerne om indkomstmedregning og underbeskattet overskud og reglen om en indenlandsk ekstraskat.

Definitionen skal ses i forlængelse af definitionen af begrebet enhed, jf. lovforslagets § 3, nr. 1, og angiver, at en enhed vil være at anse for en koncernenhed, når den indgår i en multinational koncern, som defineret i lovforslagets § 3, nr. 4, eller en stor national koncern som defineret i lovforslagets § 3, nr. 5.

For så vidt angår et fast driftssted, jf. definitionen i lovforslagets § 3, nr. 13, følger det af den foreslåede definition af begrebet koncernenhed, at et fast driftssted vil være omfattet heraf, hvis hovedenheden indgår i en multinational koncern. Begrebet hovedenhed svarer til den del af en virksomhed, som typisk betegnes som hovedkontor, jf. bemærkningerne til lovforslagets § 3, nr. 40.

Det foreslås i *nr. 3, litra a*, at en koncern defineres som en gruppe af enheder, der er forbundet med hinanden gennem ejerskab eller kontrol som defineret i den almindeligt anerkendte regnskabsstandard for det ultimative moderselskabs udarbejdelse af konsoliderede regnskaber, herunder enhver enhed, der alene på grund af sin lille størrelse, væsentlighed eller med den begrundelse, at den besiddes med henblik på salg, er udeladt af det ultimative moderselskabs konsoliderede regnskaber.

Bestemmelsen indeholder en definition af begrebet koncern baseret på standarden for udarbejdelse af konsoliderede regnskaber.

En koncern udgøres af enheder, der indgår i det ultimative moderselskabs konsoliderede regnskab. Heri ligger, at enhedens aktiver, passiver, indkomst og udgifter m.v., dvs. enhedens finansielle resultat, skal være konsolideret post for post i det konsoliderede regnskab, som det ultimative moderselskab udarbejder for koncernen.

En gruppe af enheder vil kunne anses for at udgøre en koncern, selv om der ikke foreligger et konsolideret regnskab. Dette vil være tilfældet, hvis de pågældende enheder vil blive undergivet en konsolidering, hvor der foreligger en pligt for en enhed til at udarbejde et konsolideret regnskab omfattende

enheder, som den pågældende enhed har bestemmende indflydelse over. Dette i og med at definitionen af konsoliderede regnskaber også omfatter regnskaber, som ville være blevet udarbejdet, hvis det ultimative moderselskab skulle udarbejde sådanne regnskaber efter en given regnskabsstandard, jf. lovforslagets § 3, nr. 6, litra d.

Det foreslås i *nr. 3, litra b*, at definitionen af en koncern tillige omfatter en enhed, der har et eller flere faste driftssteder, forudsat at den ikke indgår i en anden koncern som defineret i litra a.

Bestemmelsen har til formål at sikre, at multinationale koncerner med en årlig omsætning på mindst 750 mio. euro, der udøver grænseoverskridende virksomhed gennem faste driftssteder i stedet for gennem datterselskaber, også omfattes af de foreslåede regler om en minimumsbeskatning.

Definitionen indebærer, at en enhed, der ikke i øvrigt udgør en del af en koncern, men som har et eller flere faste driftssteder i andre jurisdiktioner, vil kunne blive anset for en koncern i forhold til de foreslåede regler om en minimumsbeskatning.

Definitionen omfatter ikke den situation, hvor en enhed kun har faste driftssteder, som efter reglen i lovforslagets § 4, stk. 3, betragtes som statsløse.

Det foreslås i *nr. 4*, at en multinational koncern defineres som en koncern, som omfatter mindst en enhed eller et fast driftssted, som er hjemmehørende i en anden jurisdiktion end den jurisdiktion, hvor det ultimative moderselskab er hjemmehørende.

En koncern anses dermed for at være multinational, hvis det ultimative moderselskab direkte eller indirekte har mindst et udenlandsk datterselskab eller fast driftssted. Blot et enkelt datterselskab eller fast driftssted, der er beliggende i en anden jurisdiktion end den jurisdiktion, hvor det ultimative moderselskab er hjemmehørende, er således tilstrækkeligt til at bringe koncernen ind under definitionen af en multinational koncern.

Det foreslås i *nr. 5*, at en stor national koncern defineres som en koncern, hvis koncernenheder alle er hjemmehørende i det samme EU-medlemsland.

I en dansk kontekst vil der ved en national koncern skulle forstås en koncern, hvor alle koncernenheder er hjemmehørende i Danmark.

Det følger af lovforslagets § 4, at en enhed skal anses for hjemmehørende i den jurisdiktion, hvor den betragtes som skattemæssigt hjemmehørende.

Aktieselskaber og anpartsselskaber, der er indregistreret i Danmark, anses for hjemmehørende i Danmark, mens andre selskaber m.v. efter selskabsskattelovens § 1, stk. 6, anses for hjemmehørende i Danmark, hvis de er registreret i Danmark eller har ledelsens sæde i Danmark.

Et fast driftssted skal efter lovforslagets § 4 som hovedregel anses for hjemmehørende i den jurisdiktion, hvor det behandles som et fast driftssted og er underlagt en beskatning.

Efter selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra a, er udenlandske selskabers faste driftssteder undergivet dansk skattepligt, idet selskabsskattelovens § 2, stk. 2-5, indeholder regler for, hvornår der skal anses for at foreligge et fast driftssted i Danmark.

Begreberne koncernenhed og koncern er defineret i lovforslagets § 3, nr. 2 og 3.

Der foreslås i *nr. 6*, en definition af begrebet konsoliderede regnskaber.

Det foreslås i *nr. 6, litra a*, at konsoliderede regnskaber omfatter regnskaber, der er udarbejdet af en enhed efter en almindeligt anerkendt regnskabsstandard, som viser aktiver, passiver, indtægter, udgifter og pengestrømme i enheden og i alle enheder, hvor der er bestemmende indflydelse, som om der var tale om en enkelt økonomisk enhed.

De foreslåede regler i minimumsbeskatningsloven baserer sig blandt andet på de oplysninger, der fremgår af de konsoliderede regnskaber f.eks. i forbindelse med vurderingen af, om en koncern er omfattet af reglerne i loven ved at overskride omsætningsgrænsen på 750 mio. euro. Derfor er det nødvendigt med en fælles global standard for, hvad der forstås som et konsolideret regnskab. Det er efter forslaget til *nr. 6, litra a*, et krav, at det konsoliderede regnskab er udarbejdet efter en almindeligt anerkendt regnskabsstandard, som defineres nærmere i lovforslagets § 3, nr. 25.

Det foreslås i *nr. 6, litra b*, at konsoliderede regnskaber for koncerner som defineret i *nr. 3, litra b*, omfatter regnskaber, der er udarbejdet af en enhed efter en almindeligt anerkendt regnskabsstandard.

Dette medfører, at definitionen af konsoliderede regnskaber tillige omfatter regnskaber udarbejdet efter en almindeligt anerkendt regnskabsstandard for en koncern, der består af en enhed, der har et eller flere faste driftssteder, og hvor enheden ikke indgår i en anden koncern.

Det foreslås i *nr. 6, litra c*, at definitionen af konsoliderede regnskaber tillige omfatter regnskaber for det ultimative moderselskab, der ikke er udarbejdet efter en almindeligt anerkendt regnskabsstandard, og som efterfølgende er reguleret for at forhindre væsentlige konkurrencefordrejninger.

Den foreslåede bestemmelse vedrører tilfælde, hvor de konsoliderede regnskaber efter et andet lands regler ikke er udarbejdet efter en almindeligt anerkendt regnskabsstandard. Efter forslaget skal begrebet konsolideret regnskab også omfatte regnskaber for det ultimative moderselskab, der ikke er udarbejdet efter en almindeligt anerkendt regnskabsstandard, men som efterfølgende er reguleret for at forhindre væsentlige konkurrencefordrejninger. Hvad der forstås som en væsentlig konkurrencefordrejning er nærmere defineret i lovforslagets § 3, nr. 27.

Det foreslås i *nr. 6, litra d*, at i den situation, hvor det ultimative moderselskab ikke udarbejder regnskaber som beskrevet i litra a-c, omfatter begrebet konsoliderede regnskaber de regnskaber, der ville være blevet udarbejdet, hvis det ultimative moderselskab enten skulle udarbejde sådanne regnskaber efter en almindeligt anerkendt regnskabsstandard eller efter en anden regnskabsstandard, forudsat at sådanne regnskaber er reguleret for at forhindre væsentlige konkurrencefordrejninger.

Den foreslåede bestemmelse vedrører den situation, hvor der ikke er udarbejdet et konsolideret regnskab som defineret i litra a-c, men hvor der ville være blevet udarbejdet regnskaber, hvis det ultimative moderselskab enten skulle udarbejde sådanne regnskaber efter en almindeligt anerkendt regnskabsstandard eller efter en anden regnskabsstandard. Dette vil dog forudsætte, at sådanne regnskaber er reguleret for at forhindre væsentlige konkurrencefordrejninger, idet begrebet væsentlige konkurrencefordrejninger skal forstås i overensstemmelse med definitionen i lovforslagets § 3, nr. 27.

De foreslås i *nr. 7*, at regnskabsår defineres som den regnskabsperiode, som det ultimative moderselskab i en multinational koncern eller i en stor national koncern udarbejder konsoliderede regnskaber for, eller, hvis det ultimative moderselskab ikke udarbejder konsoliderede regnskaber, kalenderåret.

Regnskabsperioden vil i en normalsituation udgøre en periode på 12 måneder. I udgangspunktet kan skæringsdatoen vælges frit, men det kan være lovfæstet, at der skal anvendes en bestemt 12 måneders periode. For den finansielle sektor gælder f.eks. inden for EU, at regnskabsperioden skal følge kalenderåret.

Det foreslås i *nr. 8*, at en indberettende koncernenhed defineres som en enhed, der indgiver et skema med oplysninger om ekstraskat, jf. § 53.

Efter lovforslagets § 53 skal den indberettende koncernenhed indsende et skema med oplysninger om ekstraskat til Skatteforvaltningen. Skemaet danner grundlag for kontrollen af, om der skal betales en ekstraskat, og i givet fald hvorvidt denne er fastsat korrekt.

Det foreslås i *nr. 9*, at en offentlig enhed defineres som en enhed, der opfylder følgende kriterier:

- a) Den er en del af eller 100 pct. ejet af staten, herunder alle dens politiske underafdelinger eller lokale myndigheder.
- b) Den udøver ikke erhvervsmæssig virksomhed, og dens hovedformål er,
 - i) at varetage en statslig funktion, eller
 - ii) at forvalte eller investere aktiver tilhørende denne stat eller jurisdiktion ved at foretage og besidde investeringer, forvalte aktiver og varetage dertil knyttede investeringsaktiviteter til fordel for denne stats eller jurisdiktions aktiver.
- c) Den er ansvarlig over for en stat for sine samlede resultater og aflægger årlige informationsrapporter til denne stat.
- d) Dens aktiver tilfalder en stat ved opløsning, og i det omfang den udlodder nettofortjeneste, udloddes denne udelukkende til denne stat, idet ingen andel af dens nettofortjeneste kommer privatpersoner til gode.

Offentlige enheder indgår i kredsen af undtagne enheder og vil dermed ikke være omfattet af reglerne om en minimumsbeskatning, jf. lovforslagets § 2. Begrundelsen er, at offentlige enheder er såkaldt suveræne enheder, der typisk ikke er undergivet skattepligt i deres egen jurisdiktion, og som ofte er undtaget fra beskatning efter andre jurisdiktioners regelgrundlag eller indgåede dobbeltbeskatningsoverenskomster.

Definitionen indeholder en række krav, der alle skal være opfyldt, for at en enhed kan anses for en offentlig enhed.

Enheden skal være en del af eller 100 pct. ejet af staten herunder alle dens politiske underafdelinger eller lokale myndigheder. Regioner og kommuner vil falde ind under betegnelsen politiske underafdelinger eller lokale myndigheder. Henvisningen til ”en del af” betyder, at der skal være tale om en enhed, der er oprettet, således at den udgør en integreret del af staten. Henvisningen til enheder, der er fuldt ud ejet af staten, betyder, at der også kan være tale om en enhed organiseret som et selskab m.v., der er oprettet på et civilretligt grundlag, forudsat at der er tale om et 100 pct. statsligt ejerskab.

Enhedens hovedformål skal være udøvelse af statslige funktioner eller varetagelse af forvaltning og investering af statens aktiver. Statslige funktioner skal forstås bredt og omfatter f.eks. aktiviteter i form af opretholdelse af et offentligt sundhedsvæsen, et offentligt uddannelsessystem, forsvar, retssystem og gennemførelse af infrastrukturprojekter. Den anden del er bl.a. rettet mod såkaldt sovereign wealth funds, dvs. statslige investeringsfonde. Midlerne i sådanne fonde hidrører som regel fra forskellige former for statslige indtægter, og fondenes funktion er at forvalte disse midler med henblik på dækning af fremtidige finansieringsbehov.

Enheden må ikke udøve erhvervsmæssig virksomhed. Dette krav er indsat af hensyn til sikring af en nødvendig skelnen mellem kommercielle virksomheder ejet af staten og de enheder, hvis aktivitet er begrænset til udøvelse af statslige funktioner eller varetagelse af forvaltning og investering af statens aktiver.

Enheden skal være rapporteringsansvarlig og i øvrigt stå til ansvar for sine resultater over for staten.

Endelig er det et krav, at udlodninger fra enheden udelukkende kan tilfalde staten, og tilsvarende at enhedens aktiver ved en opløsning alle skal tilfalde staten, idet ingen andel af dens nettofortjeneste må komme privatpersoner til gode.

Det foreslås i *nr. 10*, at en international organisation defineres som enhver mellemstatslig organisation, herunder en overstatslig organisation, eller en myndighed eller en institution, der er 100 pct ejet af organisationen, og som opfylder følgende kriterier:

a) Den består primært af statslige instanser.

- b) Den har en hjemstedsaftale eller en i alt væsentligt tilsvarende aftale med den jurisdiktion, hvor den er etableret, f.eks. ordninger der giver organisationens kontorer eller driftssteder i denne jurisdiktion privilegier og immuniteter.
- c) Lovregler eller dens vedtægter forhindrer, at dens indkomst kommer privatpersoner til gode.

Internationale organisationer indgår i kredsen af undtagne enheder og vil dermed ikke være omfattet af de foreslåede regler om en minimumsbeskatning, jf. lovforslagets § 2. Begrundelsen er den samme som for offentlige enheder, nemlig at de typisk er skattefrie.

Der er tale om samme definition som den definition af internationale organisationer, der indgår i OECD's standard for automatisk udveksling af oplysninger om finansielle konti i skatteforhold. Se i den forbindelse § 13 i bekendtgørelse nr. 334 af 26. marts 2020 om identifikation og indberetning af finansielle konti med tilknytning til udlandet.

Det foreslås i *nr. 11*, at en nonprofitorganisation defineres som en enhed, der opfylder følgende kriterier:

- a) Den er etableret og drives i den jurisdiktion, hvor den er hjemmehørende, enten udelukkende til opfyldelse af religiøse, velgørende, videnskabelige, kunstneriske, kulturelle, sportslige, uddannelsesmæssige eller andre lignende formål, eller som en faglig organisation, et erhvervsforbund, et handelskammer, en arbejdsgiver- eller arbejdstagerorganisation, en landbrugs- eller gartneriorganisation, en borgerforening eller en organisation, der udelukkende drives til fremme af social velfærd.
- b) Praktisk taget hele indkomsten fra de i litra a omhandlede aktiviteter er fritaget for indkomstskat i den jurisdiktion, hvor den er hjemmehørende.
- c) Den har ingen aktionærer eller medlemmer, der har ejerskab eller retmæssig andel i dens indkomst eller aktiver.
- d) Enhedens indkomst eller aktiver må ikke udloddes til eller anvendes til fordel for en privatperson eller en ikkevelgørende enhed, bortset fra hvad der følger af udøvelsen af enhedens velgørende aktiviteter som betaling af et rimeligt vederlag for leverede tjenesteydelser eller for anvendelse af ejendom eller kapital eller som betaling, der repræsenterer den rimelige markedsværdi af fast ejendom erhvervet af enheden.
- e) Ved ophør, likvidation eller opløsning af enheden skal alle dens aktiver udloddes eller tilbageføres til en nonprofitorganisation eller til staten,

herunder enhver offentlig enhed, i den jurisdiktion, hvor enheden er hjemmehørende, eller enhver politisk underafdeling heraf.

- f) Den udøver ikke erhvervsmæssig virksomhed, som ikke direkte vedrører de formål, som den blev oprettet til.

En nonprofitorganisation er en af de enheder, der er undtaget fra de foreslåede regler, jf. lovforslagets § 2, stk. 1, nr. 3. For at kunne blive undtaget som en nonprofitorganisation skal enheden således leve op til alle betingelserne i lovforslagets § 3, nr. 11.

Litra a medfører, at der vil være et krav om, at enheden udelukkende drives for at opfylde de i bestemmelsen oplistede formål. Det vil således bero på en konkret vurdering, hvorvidt en enhed lever op til litra a, baseret på enhedens formål. For f.eks. en almenvelgørende fond vil det kunne ske ved en vurdering af fondens fundats, vedtægter eller lignende dokumenter, hvor formålet med fonden er angivet.

Et kendetegn for de danske almenvelgørende erhvervsdrivende fonde er, at de er beskattet efter fondsbeskatningsloven og typisk ejer større danske koncerner via datterselskaber. Dette udelukker ikke, at en almenvelgørende erhvervsdrivende fond, eller en anden form for enhed, kan kvalificeres som en nonprofitorganisation.

Beskatningen efter fondsbeskatningsloven medfører som udgangspunkt, at de danske almenvelgørende erhvervsdrivende fonde beskattes som almindelige kapitalselskaber. Fondsbeskatningsloven indeholder dog regler, som i praksis medfører, at fondene kan undgå eller nedsætte beskatningen, hvis de opfylder deres respektive almenvelgørende og almennyttige formål.

Dette beror hovedsageligt på, at almenvelgørende og almennyttige uddelinger kan fradrages ved opgørelsen af fondenes skattepligtige indkomst, ligesom der kan foretages fradrag for skattemæssige hensættelser til almenvelgørende og almennyttige uddelinger i senere år, jf. fondsbeskatningslovens § 4.

Den indkomst, som danner grundlag for den udbytteindkomst, som fondene modtager gennem ejerandele i datterselskaberne, er som hovedregel beskattet efter de almindelige regler for kapitalselskaber, inden den udloddes til fondene.

Datterselskaberne kan dog anvende reglerne om udlodningsfradrag efter selskabsskattelovens § 3, stk. 4. Herigennem kan der opnås fradrag i selskabsskattegrundlaget for uddelinger til almenvelgørende formål og hensættelser hertil.

Efter litra b er det et krav, at praktisk taget hele indkomsten fra de i litra a omhandlede aktiviteter er fritaget for indkomstskat i den jurisdiktion, hvor enheden er hjemmehørende. Hvorvidt praktisk taget hele indkomsten er fritaget for indkomstskat beror på en konkret vurdering og kan vurderes over flere regnskabsår. Sker der en beskatning af indkomst ét regnskabsår ud af fem regnskabsår, som procentuelt udgør en lille del af den samlede indkomst hen over de fem regnskabsår, vil det således kunne være tale om, at enheden kan kvalificeres som nonprofitorganisation, selvom der er tale om en situation, hvor det meste af indkomsten i det enkelte regnskabsår ikke er skattefritaget.

En almenvelgørende erhvervsdrivende fond vil efter reglerne i fondsbeskatningslovens § 4, sammenholdt med vurderingen af fondens formål efter litra a, ikke have et incitament til at lade sig beskatte af indkomst fra den underliggende koncern, såfremt den er forpligtet i henhold til f.eks. fondens fundats til at foretage fradragsberettigede almenvelgørende og almennyttige uddelinger. Dermed vil en dansk almenvelgørende erhvervsdrivende fond kunne anses som en nonprofitorganisation, såfremt den foretager uddelinger, der medfører, at den de facto ikke betaler indkomstskat.

Efter litra c kræves det, at enheden ikke har nogen aktionærer eller medlemmer, der har ejerskab eller retmæssig andel i enhedens indkomst eller aktiver.

Danske fonde vil således leve op til denne bestemmelse, i og med at fonde er kendetegnet ved ikke at have nogle ejere. Det er et krav efter erhvervsfondsloven § 1, stk. 2, at fondens formue er uigenkaldeligt udskilt fra stifterens formue til varetagelse af et eller flere i vedtægten bestemte formål, som skal kunne efterleves over en længere årrække, hvor rådighedsbeføjelserne over fonden tilkommer en i forhold til stifter selvstændig ledelse, hvor der udøves erhvervsaktivitet, jf. § 2, stk. 1 og 2, og hvor ingen fysisk eller juridisk person uden for fonden har ejendomsret til fondens formue.

Dermed har ingen fysisk eller juridisk person uden for fonden ejendomsret til fondens formue, dvs. at ejendomsretten til fondens formue tilkommer fonden som sådan.

Efter litra d kræves det, at enhedens indkomst eller aktiver ikke må udloddes til eller anvendes til fordel for en privatperson eller en ikkevelgørende enhed, bortset fra hvad der følger af udøvelsen af enhedens velgørende aktiviteter som betaling af et rimeligt vederlag for leverede tjenesteydelser eller for anvendelse af ejendom eller kapital eller som betaling, der repræsenterer den rimelige markedsværdi af fast ejendom erhvervet af enheden.

Bestemmelsen skal ses som en værnsregel, der skal sikre, at f.eks. en husleje betalt af en enhed, der kan kvalificeres som en nonprofitorganisation, ikke fastsættes for lavt, eller at fast ejendom sælges til under markedsværdien til fordel for f.eks. en privatperson. Kan det konstateres, at det er tilfældet, så vil enheden ikke længere leve op til betingelserne i loven for at kunne kategoriseres som en nonprofitorganisation for det eller de regnskabsår, hvor f.eks. huslejen er fastsat for lavt, eller det regnskabsår hvor den faste ejendom er solgt til under markedsværdien.

Efter litra e er det et krav, at enheden ved ophør, likvidation eller opløsning skal udlodde eller tilbageføre alle dens aktiver til en nonprofitorganisation eller til staten, herunder enhver offentlig enhed, i den jurisdiktion, hvor enheden er hjemmehørende, eller enhver politisk underafdeling heraf.

Vedtægterne og lokal lovgivning, hvor enheden er hjemmehørende, vil udgøre udgangspunktet for vurderingen af, hvordan enhedens aktiver behandles i tilfælde af ophør, likvidation eller opløsning. Fremgår det f.eks. af vedtægterne, at alle aktiver skal uddeles i overensstemmelse med enhedens almenvelgørende formål inden ophør, likvidation eller opløsning, er litra e opfyldt.

Endeligt er det et krav efter litra f, at enheden ikke udøver erhvervmæssig virksomhed, som ikke direkte vedrører de formål, som den blev oprettet til. F.eks. vil det, at en enhed sælger t-shirts eller andre produkter med dens logo som en del af dens aktiviteter til at samle midler ind til organisationen, ikke medføre, at enheden bliver diskvalificeret som en nonprofitorganisation. På den anden side vil en enhed, der kun sælger produkter, ikke kunne blive kvalificeret som en nonprofitorganisation, selv om indkomsten herfra gives til almenvelgørende formål.

Det må derfor bero på en konkret vurdering, hvorvidt enheden udøver erhvervmæssig virksomhed, som ikke direkte vedrører de formål, som den blev oprettet til.

En nonprofitorganisation, der har et datterselskab, der udelukkende eller næsten udelukkende driver virksomhed med henblik på besiddelse af aktiver eller investering af midler til fordel for nonprofitorganisationen, vil også udgøre en undtaget enhed, jf. lovforslagets § 2, stk. 1, nr. 7, litra a. Derfor vil lignende aktiviteter, der foretages af selve nonprofitorganisationen, og som lever op til aktivitetstesten efter lovforslagets § 2, stk. 1, nr. 7, litra a, ikke medføre, at enheden ikke anses som en nonprofitorganisation, selv om det ikke nødvendigvis fremgår direkte af formålet med nonprofitorganisationen, eller, for så vidt angår de danske almenvelgørende erhvervsdrivende fonde, i fundatsen. Aktivitetstesten er nærmere beskrevet i bemærkningerne til lovforslagets § 2.

Formueforvaltning, der udgør investeringer i f.eks. porteføljeaktier, obligationer m.v. eller passiv deltagelse i transparente enheder, der investerer i f.eks. ejendomme, infrastrukturprojekter, vindmøller eller lignende, er således tilladte supplerende aktiviteter for en nonprofitorganisation. Det er en betingelse, at aktiviteterne ikke er aktive investeringer, hvor nonprofitorganisationen f.eks. deltager i ledelsesbeslutninger eller den løbende drift af investeringssubjektet, men at organisationens rolle og afkast i investeringen er at sammenligne med investeringer i porteføljeaktier eller obligationer.

Der foreslås i *nr. 12* en definition af, hvad der forstås ved en gennemløbsenhed.

Det foreslås i *nr. 12, 1. pkt.*, at der ved en gennemløbsenhed forstås en enhed, i det omfang den er skattemæssigt transparent med hensyn til sin indkomst, sine udgifter, sit overskud eller tab i den jurisdiktion, hvor den er oprettet, medmindre den er skattemæssigt hjemmehørende og underlagt en omfattende skat af sin indkomst eller sit overskud i en anden jurisdiktion.

Efter den foreslåede bestemmelse vil det afgørende kendetegn for en gennemløbsenhed være, at den er en skattemæssigt transparent, således at enheden hverken i den jurisdiktion, hvor den er oprettet, eller i nogen anden jurisdiktion anses for en hjemmehørende, selvstændigt skattepligtig enhed, der er undergivet en omfattende skat af sin indkomst m.v. Det bemærkes herved, at lovforslagets § 31 indeholder en angivelse af, hvilke skatter der vil skulle anses for omfattede skatter.

Det følger af forslaget brug af udtrykket ”i det omfang”, at det ikke vil være et krav, at enheden fuldt ud anses for en skattemæssigt transparent enhed.

Det vil således skulle være tilstrækkeligt for karakteriseringen af en enhed som en gennemløbsenhed, at den i forhold til enkelte indtægter eller udgifter anses for skattemæssigt transparent. I givet fald vil enheden kun skulle anses for at være en gennemløbsenhed i forhold til de pågældende indtægter eller udgifter.

Det forslås i nr. 12, 2. og 3. pkt., at en gennemløbsenhed anses for at være en skattemæssigt transparent enhed, i det omfang enheden er skattemæssigt transparent i den jurisdiktion, hvor dens ejer er hjemmehørende, og at en gennemløbsenhed anses for at være en omvendt hybrid enhed, i det omfang enheden ikke er skattemæssigt transparent i den jurisdiktion, hvor dens ejer er hjemmehørende.

De foreslåede bestemmelser indebærer, at en gennemløbsenhed enten kan være en skattemæssigt transparent enhed eller en omvendt hybrid enhed. Forskellen vil bero på, hvorledes de direkte ejere behandles skattemæssigt i den jurisdiktion, hvor ejerne er hjemmehørende.

Enheden vil skulle anses for skattemæssigt transparent, hvis ejerne efter reglerne i den jurisdiktion, hvor de er hjemmehørende, skal medregne enhedens indtægter, udgifter m.v., som om de havde oppebåret eller pådraget sig dem direkte. Enheden vil skulle anses for en omvendt hybrid, hvis ejerne efter reglerne i den jurisdiktion, hvor de er hjemmehørende, først skal medregne enhedens resultat, når der f.eks. foretages en udlodning heraf til ejerne.

Det vil være den enkelte ejers forhold, der vil være afgørende for, om gennemløbsenheden anses for en skattemæssigt transparent enhed eller en omvendt hybrid. Gennemløbsenheden vil således på samme tid kunne anses for en skattemæssigt transparent enhed og en omvendt hybrid, hvis enheden i ejernes jurisdiktion behandles forskelligt.

En ejerandel i en enhed eller et fast driftssted, som er en koncernenhed, vil skulle behandles som besiddet gennem en skattemæssigt transparent struktur, hvis ejerandelen besiddes indirekte gennem en kæde af skattemæssigt transparente enheder.

Det forslås i nr. 12, 4. pkt., at en koncernenhed, der ikke er skattemæssigt hjemmehørende i noget land, og som ikke er underlagt en omfattet skat eller en kvalificeret indenlandsk ekstraskat, der er baseret på enhedens ledelses

sæde, etableringssted eller lignende kriterier, behandles som en gennemløbsenhed og en skattemæssigt transparent enhed med hensyn til dens indkomst, udgifter, overskud eller tab, i det omfang enhedens ejere er hjemmehørende i en jurisdiktion, der behandler enheden som skattemæssigt transparent, den ikke har forretningssted i den jurisdiktion, hvor den er oprettet, og indkomst, udgifter, overskud eller tab ikke kan henføres til et fast driftssted.

Den foreslåede bestemmelse vil indebære, at en enhed oprettet i en jurisdiktion, hvor der ikke pålægges selskabsskat, vil skulle anses for en gennemløbsenhed, der er en skattemæssigt transparent enhed, i det omfang enheden i den jurisdiktion, hvor ejerne er hjemmehørende, anser enheden for skattemæssigt transparent, og enhedens indkomst m.v. ikke kan henføres til et forretningssted eller et fast driftssted i den jurisdiktion, hvor den er oprettet. Sådanne tilfælde vil ikke være omfattet af forslaget til bestemmelsens 1. pkt., fordi enheden i det land, hvor den er oprettet, ikke anses for at være skattemæssigt transparent, når der slet ikke gælder selskabsskatteregler i jurisdiktionen.

Den pågældende enhed vil kun være omfattet af forslaget til 4. pkt., i det omfang enheden betragtes som skattemæssigt transparent i den jurisdiktion, hvor ejeren er hjemmehørende. Er en ejer hjemmehørende i et land, der ikke anser enheden for transparent, vil den del af enhedens indkomst m.v., der vedrører den pågældende ejers andel af enheden, ikke skulle anses for oppebåret af en gennemløbsenhed.

Den foreslåede bestemmelse i nr. 12 implementerer direktivets artikel 3, nr. 12, idet direktivet dog benytter begrebet ”gennemstrømningsenhed”. Direktivets begrebsanvendelse adskiller sig fra gængs dansk skatteretlig terminologi, hvor udtrykket gennemstrømningsenhed dækker over en enhed, der ikke er skattemæssigt transparent i det land, hvor enheden er hjemmehørende, men f.eks. ikke kan påberåbe sig fritagelse for kildeskat efter EU-retten eller en dobbeltbeskatningsoverenskomst, fordi enheden ikke er den retmæssige ejer af et udloddet udbytte. Af hensyn til at undgå en sammenblanding af begreber er direktivets udtryk derfor erstattet af udtrykket gennemløbsenhed.

Det foreslås i *nr. 13, litra a*, at et fast driftssted defineres som et forretningssted eller et antaget forretningssted, der er hjemmehørende i en jurisdiktion,

hvor det betragtes som et fast driftssted i overensstemmelse med en gældende dobbeltbeskatningsoverenskomst, forudsat at denne jurisdiktion beskatter den indkomst, der kan henføres til et sådant forretningssted, i overensstemmelse med en bestemmelse svarende til den til enhver tid gældende udformning af artikel 7 i OECD's modeloverenskomst vedrørende indkomst og formue.

Den foreslåede bestemmelse har til formål at sikre, at der globalt er en fælles definition af et fast driftssted. Efter forslaget vil et fast driftssted skulle forstås som et fast driftssted, som er omfattet af en dobbeltbeskatningsoverenskomst, der indeholder en bestemmelse, der svarer til artikel 7 i OECD's modeloverenskomst.

Modeloverenskomsten er en skabelon for OECD's medlemslande til at udarbejde dobbeltbeskatningsoverenskomster landene imellem. OECD's modeloverenskomst revideres jævnlgt. Den aktuelle udgave udkom i december 2017.

Af artikel 7 i den aktuelle udgave fremgår det af stk. 1, at fortjeneste, som er optjent af et foretagende i en kontraherende stat, kun kan beskattes i denne stat, medmindre foretagendet driver forretningsmæssig virksomhed i den anden kontraherende stat gennem et der beliggende fast driftssted. Såfremt foretagendet driver sådan forretningsmæssig virksomhed, kan den fortjeneste, der kan henføres til det faste driftssted i overensstemmelse med bestemmelserne i stk. 2, beskattes i denne anden stat.

Af artikel 7, stk. 2, fremgår det, at den fortjeneste, der i hver kontraherende stat skal henføres til det i stk. 1 omhandlede faste driftssted, den fortjeneste, som det faste driftssted forventes at ville have opnået, især i forbindelse med dets transaktioner med andre dele af foretagendet, hvis det havde været et separat og uafhængigt foretagende, der udøvede den samme eller lignende virksomhed på samme eller lignende betingelser. Der skal herved tages hensyn til de af foretagendet fra det faste driftssted og fra de andre dele af foretagendet udførte funktioner anvendte aktiver og påtagne risici.

Af artikel 7, stk. 3, fremgår det, at når en kontraherende stat i overensstemmelse med stk. 2 regulerer den fortjeneste, der kan henføres til et fast driftssted, som tilhører et foretagende i en kontraherende stat, og følgelig beskatter fortjeneste, der også beskattes i den anden stat, skal den anden stat, i det omfang det er nødvendigt for at undgå dobbeltbeskatning af denne fortjeneste, foretage en tilsvarende regulering af det beløb, der er opkrævet i skat af

denne fortjeneste. Ved fastlæggelsen af denne regulering skal de kontraherende staters kompetente myndigheder om nødvendigt rådføre sig med hinanden.

Det foreslås i *nr. 13, litra b*, at et fast driftssted, hvis der ikke findes en gældende dobbeltbeskatningsoverenskomst, defineres som et forretningssted eller et antaget forretningssted, der er hjemmehørende i en jurisdiktion, som beskatter den indkomst, der kan henføres til et sådant forretningssted, på nettobasis på en måde, der svarer til den, hvorpå denne jurisdiktion beskatter egne skattemæssigt hjemmehørende enheder.

Det foreslåede litra b vedrører de tilfælde, hvor der ikke er en gældende dobbeltbeskatningsoverenskomst, men et fast forretningssted som beskattes af dets indkomst på nettobasisniveau på en måde, der svarer til den, hvorpå jurisdiktionen beskatter egne skattemæssigt hjemmehørende enheder. Det vil ikke være et krav, at de egne skattemæssigt hjemmehørende enheder beskattes på præcis samme måde som forretningsstedet, så længe det sker på en sammenlignelig måde.

Det foreslås i *nr. 13, litra c*, at et fast driftssted, hvis en jurisdiktion ikke har et selskabsbeskatningssystem, defineres som et forretningssted eller et antaget forretningssted, der er hjemmehørende i denne jurisdiktion, og som ville blive betragtet som et fast driftssted i overensstemmelse med den til enhver tid gældende udformning af OECD's modeloverenskomst vedrørende indkomst og formue, forudsat at en sådan jurisdiktion ville have haft ret til at beskatte den indkomst, der ville have været knyttet til forretningsstedet i overensstemmelse med nævnte overenskomsts artikel 7.

Den foreslåede bestemmelse vedrører de tilfælde, hvor det faste driftssted er hjemmehørende i en jurisdiktion uden et selskabsbeskatningssystem. Vurderingen af, hvorvidt der foreligger et fast driftssted, skal i sådan et tilfælde ske i overensstemmelse med artikel 7 i OECD's modeloverenskomst og er således baseret på en hypotetisk analyse af det faste driftssted, såfremt det havde været omfattet af sådanne regler om faste driftssteder.

Det foreslås i *nr. 13, litra d*, at definitionen af et fast driftssted omfatter et forretningssted eller antaget forretningssted, som ikke er beskrevet i litra a-c, hvorigennem aktiviteter udføres uden for den jurisdiktion, hvor enheden er hjemmehørende, forudsat at denne jurisdiktion fritager indkomst, der kan henføres til sådanne aktiviteter.

Den foreslåede bestemmelse udgør en opsamlingsbestemmelse, således at et fast driftssted, der ikke er omfattet af litra a-c, vil kunne omfattes af litra d. Dette skal sikre, at der ikke opstår tilfælde, hvor indkomsten i et fast driftssted burde medregnes i henhold til reglerne i denne lov, men hvor ingen af de i litra a-c nævnte definitioner er tilstrækkelige. Litra d udgør således en særlig definition af et fast driftssted efter reglerne om en global minimumsbeskatning.

Det foreslås i *nr. 14, litra a*, at et ultimativt moderselskab defineres som en enhed, der direkte eller indirekte har bestemmende indflydelse over en eller flere andre enheder, og som ikke direkte eller indirekte ejes af en anden enhed med bestemmende indflydelse over den.

Hvad der forstås som bestemmende indflydelse, følger af definitionen i nr. 21, hvilket dækker over en ejerandel i en enhed, hvor indehaveren deraf er forpligtet til, eller ville have været forpligtet til, at konsolidere enhedens aktiver, passiver, indkomst, udgifter og pengestrømme post for post efter en almindeligt anerkendt regnskabsstandard. En hovedenhed vil skulle anses for at have bestemmende indflydelse over sine faste driftssteder.

Dernæst vil det være et krav, at en enhed ikke direkte eller indirekte ejes af en anden enhed med bestemmende indflydelse over den. En enhed vil således ikke være et ultimativt moderselskab i en koncern, hvis der er en enhed højere i ejerskabsstrukturen, som er forpligtet til eller ville være forpligtet til at udarbejde et konsolideret regnskab.

Det foreslås i *nr. 14, litra b*, at et ultimativt moderselskab tillige defineres som hovedenheden i en koncern som defineret i nr. 3, litra b.

Den foreslåede bestemmelse dækker over de særtilfælde, hvor koncernenheden kun består af én juridisk person med faste driftssteder. I et sådan tilfælde vil det ultimative moderselskab være hovedenheden, som defineret i nr. 3, litra b, som fastslår, at en koncern kan være en enhed, der har et eller flere faste driftssteder, forudsat at denne enhed ikke indgår i en anden koncern som defineret i nr. 3, litra a.

Det foreslås i *nr. 15*, at minimumsskattesatsen defineres som femten procent (15 pct).

Minimumsskattesatsen er forhandlet i OECD og blev fastlagt med aftalen om international beskatning, der blev indgået den 8. oktober 2021 i

OECD/G20 Inclusive Framework, vedrørende Base Erosion and Profit Shifting (BEPS).

Det foreslås i *nr. 16*, at ekstraskat defineres som den ekstraskat, der beregnes for en jurisdiktion eller en koncernenhed efter § 39.

Efter lovforslagets § 39 skal der beregnes en ekstraskat, hvis den effektive skattesats er under minimumsskattesatsen på 15 pct.

Grundlæggende vil beregningen af en eventuel ekstraskat skulle foretages ud fra en særligt opgjort procentsats for ekstraskat multipliceret med den opgjorte kvalificerede nettoindkomst. Procentsatsen for ekstraskatten er forskellen mellem minimumsskattesatsen på 15 pct. og en opgjort effektiv skattesats, hvor sidstnævnte beregnes som forholdet mellem de omfattede skatter og den kvalificerede nettoindkomst. Reglerne for fastsættelse af den effektive skattesats fremgår af lovforslagets § 38.

De foreslås i *nr. 17*, at en skatteordning for kontrollerede udenlandske selskaber defineres som et sæt af skatteregler, bortset fra en kvalificeret regel om indkomstmedregning, hvorefter en direkte eller indirekte aktionær i en udenlandsk enhed eller et fast driftssteds hovedenhed beskattes af sin andel af en del af eller hele den indkomst, som er optjent af nævnte udenlandske koncernenhed, uanset om denne indkomst udloddes til aktionæren.

Den foreslåede bestemmelse definerer de tilfælde, hvor der sker beskatning af koncernenheder beliggende i en anden jurisdiktion efter regler om såkaldt CFC-beskatning (Controlled Foreign Companies). Ved en CFC-beskatning vil en koncernenhed (moderselskabet) ved opgørelsen af sin skattepligtige indkomst også skulle medregne indkomst, der er optjent af en anden koncernenhed (datterselskabet) beliggende i en anden jurisdiktion. Skattepligten udløses på det tidspunkt, hvor indkomsten oppebæres af den udenlandske koncernenhed, og ikke først på det tidspunkt, hvor indkomsten udloddes. Selskabsskattelovens § 32 indeholder regler om CFC-beskatning af moderselskaber hjemmehørende i Danmark, se afsnit 3.1.1, idet de danske CFC-regler dog også omfatter danske datterselskaber, der kontrolleres af moderselskabet.

Definitionen af et regelsæt om CFC-beskatning omfatter ikke en regel om indkomstmedregning. Dette skal ses i lyset af, at selv om skatten under en CFC-beskatning pålægges ejere af koncernenheder i andre jurisdiktioner, er der dog den afvigelse, at der ikke som for ekstraskatten under reglen om

indkomstmedregning er tale om en skat, der fra start er beregnet på jurisdiktionsbasis for at bringe skatten på overskydende indtægter i den pågældende jurisdiktion op til en minimumsskattesats.

Det foreslås i *nr. 18*, at en kvalificeret regel om indkomstmedregning defineres som et sæt regler, der gennemføres i national ret i en jurisdiktion, såfremt en sådan jurisdiktion ikke udbyder nogen fordele i forbindelse med disse regler, og som opfylder følgende betingelser:

- a) Reglerne svarer til de regler, der er fastsat i Rådets direktiv (EU) 2022/2523 af 15. december 2022 om sikring af en global minimumsskattesats for multinationale koncerner og store nationale koncerner i Unionen, eller, for så vidt angår tredjelandjurisdiktioner, OECD's modelregler, i henhold til hvilke moderselskabet i en multinational koncern eller en stor national koncern beregner og betaler sin allokerbare andel af ekstraskatten for denne koncerns lavt beskattede koncernenheder.
- b) Reglerne administreres på en måde, der er i overensstemmelse med de regler, som er fastsat i Rådets direktiv (EU) 2022/2523 af 15. december 2022 om sikring af en global minimumsskattesats for multinationale koncerner og store nationale koncerner i Unionen, eller, for så vidt angår tredjelandjurisdiktioner, med OECD's modelregler.

Den foreslåede bestemmelsen angiver, hvilke kriterier der skal være opfyldt for, at en regel om indkomstmedregning vil kunne anses for at være kvalificeret.

Der skal være tale om et regelsæt, som er udformet og anvendes på en sådan måde, at det udmønter sig i et resultat, der er i overensstemmelse med direktivet (EU-medlemslande) og OECD's modelregler (tredjelandjurisdiktioner). Sammenligningsgrundlaget er således ikke en land-for-land sammenligning, men en sammenligning i forhold til den internationale standard i form af EU-direktivet og OECD's modelregler.

Hvor det er valgt, at reglen om indkomstmedregning også skal anvendes i forhold til indenlandske koncernenheder, vil en anden jurisdiktions regel om indkomstmedregning skulle anerkendes som værende kvalificeret (hvis kriterierne herfor i øvrigt er opfyldt), selv om den anden jurisdiktions regel om indkomstmedregning kun finder anvendelse for udenlandske koncernenheder.

For at kunne anses for at være kvalificeret, vil det være en betingelse, at jurisdiktionen ikke tilbyder nogen form for fordele i tilknytning til den indførte regel om indkomstmedregning. Formålet med denne betingelse er at sikre lige vilkår i alle de jurisdiktioner, som vælger at indføre en regel om indkomstmedregning.

Fordele skal forstås bredt og vil f.eks. omfatte skattemæssige incitament, bevillinger og tilskud. En regel om indkomstmedregning vil ikke kunne anses for kvalificeret, hvis fordele er tildelt "i forbindelse med" reglen. Herved tages der højde for, at fordele kan tilvejebringes på forskellige måder.

Hvis en jurisdiktion eksempelvis har indført en regel om indkomstmedregning, der er i overensstemmelse med OECD's modelregler, men samtidig giver lempelse i andre skatter for en del af den skat, der skal betales efter reglen om indkomstmedregning, vil den pågældende jurisdiktion ikke kunne anses for at have en kvalificeret regel om indkomstmedregning.

Det vil bero på en vurdering af de konkrete kendsgerninger og omstændigheder, hvorvidt en fordel i situationen skal anses for at være tildelt i forbindelse med en regel om indkomstmedregning eller ej.

En generel skattefordel vil ikke kunne anses for tildelt i forbindelse med en regel om indkomstmedregning.

Det foreslås i *nr. 19, litra a*, at en lavt beskattet koncernenhed defineres som en koncernenhed i en multinational koncern eller i en stor national koncern, som er hjemmehørende i en lavskattejurisdiktion.

Det vil efter lovforslaget være en betingelse for, at der kan blive udløst en ekstraskat, at der i en omfattet koncern, jf. lovforslagets § 1, indgår mindst en lavt beskattet enhed i koncernen.

Begrebet lavskattejurisdiktion er defineret i lovforslagets § 3, nr. 35, og refererer til jurisdiktioner, hvor den opgjorte effektive skattesats for en koncern er under 15 pct.

Lovforslagets § 4 indeholder de nærmere kriterier for vurderingen af, hvor en koncernenhed og dermed også en koncern skal anses for hjemmehørende.

Det foreslås i *nr. 19, litra b*, at definitionen af en lavt beskattet koncernenhed omfatter en statsløs koncernenhed, der for et regnskabsår har en kvalificeret

indkomst og en effektiv skattesats, som er lavere end minimumsskattesatsen.

Det vil efter lovforslaget være en betingelse for, at der kan blive udløst en ekstraskat, at der i en omfattet koncern, jf. lovforslagets § 1, indgår mindst en lavt beskattet enhed i koncernen.

En statsløs enhed er en enhed, som ikke anses for hjemmehørende i en jurisdiktion. Der kan f.eks. være tale om en gennemløbsenhed i form af en skattemæssigt transparent enhed.

Reglerne for opgørelse af en kvalificeret indkomst følger af lovforslagets kapitel 7. Den kvalificerede indkomst beregnes som den regnskabsmæssige nettoindkomst med visse nærmere angivne justeringer, jf. lovforslagets § 22, mens den effektive skattesats beregnes som forholdet mellem de omfattede skatter og den kvalificerede nettoindkomst, jf. lovforslagets § 38, idet minimumsskattesatsen er 15 pct., jf. lovforslagets § 3, nr. 15.

Det foreslås i *nr. 20*, at et mellemliggende moderselskab defineres som en koncernenhed, der direkte eller indirekte besidder en ejerandel i en anden koncernenhed i den samme multinationale koncern eller store nationale koncern, og som ikke betragtes som et ultimativt moderselskab, et delvist ejet moderselskab, et fast driftssted eller en investeringsenhed.

Definitionen har betydning i forhold til den foreslåede regel om indkomstmedregning. Det følger således af lovforslagets §§ 6 og 7, at pligten til at beregne og betale ekstraskat under visse betingelser vil påhvile et mellemliggende moderselskab i stedet for det ultimative moderselskab, sådan som det ellers er udgangspunktet.

Det foreslås i *nr. 21*, at bestemmende indflydelse defineres som en ejerandel i en enhed, hvor indehaveren heraf er forpligtet til eller ville have været forpligtet til at konsolidere enhedens aktiver, passiver, indkomst, udgifter og pengestrømme post for post efter en almindeligt anerkendt regnskabsstandard. En hovedenhed anses for at have bestemmende indflydelse over sine faste driftssteder.

Den foreslåede definition vil således indebære, at der vil skulle foretages en konsolideringstest, idet det vil skulle være afgørende for, om der foreligger bestemmende indflydelse over en enhed, om indehaveren er forpligtet til eller ville have været forpligtet til at konsolidere enhedens aktiver,

passiver, indkomst, udgifter og pengestrømme post for post efter en almindeligt anerkendt regnskabsstandard. Hvad der forstås som en almindeligt anerkendt regnskabsstandard fremgår af definitionen i lovforslagets § 3, nr. 25.

Det foreslås i *nr. 22*, at et delvist ejet moderselskab defineres som en koncernenhed, der ikke betragtes som et ultimativt moderselskab, et fast driftssted eller en investeringsenhed, og som direkte eller indirekte besidder en ejerandel i en anden koncernenhed i den samme multinationale koncern eller store nationale koncern, og hvor en eller flere fysiske personer eller juridiske personer, der ikke er koncernenheder i den multinationale koncern eller den store nationale koncern, direkte eller indirekte besidder mere end 20 pct. af ejerandelen i enhedens overskud.

Den foreslåede definition vil have betydning i forhold til reglen om indkomstmedregning. Det følger således af lovforslagets § 8, at pligten til at beregne og betale ekstraskat under visse betingelser vil påhvile et delvist ejet moderselskab i stedet for det ultimative moderselskab, sådan som det ellers er udgangspunktet.

Det foreslås i *nr. 23*, at en ejerandel defineres som en egenkapitalandel, som indebærer rettigheder i forhold til en enheds eller et fast driftsstedes overskud, kapital eller reserver.

Begrebet anvendes mange steder i lovforslaget og vil f.eks. være relevant for vurderingen af, om en koncernenhed tilhører en koncern, og hvad et ultimativt moderselskabs andel af en eventuel ekstraskat skal være.

Begrebet vil dække alle ejerandele, herunder ejerandele i en gennemløbsenhed.

Det er i henhold til definitionen kun et krav, at der indehaves en rettighed til enten en enheds (eller et fast driftsstedes) overskud, kapital eller reserver. Dermed tager bestemmelsen også højde for tilfælde, hvor en ejerandel giver rettigheder til f.eks. 20 pct. af overskuddet, men kun 10 pct. af kapitalen.

Hvis en regel i lovforslaget ikke specifikt angiver, hvilken rettighed der har forrang i forhold til ejerandelsvurderingen, vil en rettighed til overskud, kapital eller en reserve skulle tælle lige meget ved vurderingen af, hvilken koncernenhed der har en ejerandel i en anden koncernenhed. Det vil bero på en konkret vurdering, hvordan en specifik rettighed skal kvalificeres i forhold til, om det er en ret til overskud, kapital eller en reserve.

Det foreslås i *nr. 24*, at et moderselskab defineres som et ultimativt moderselskab, som ikke er en undtaget enhed, et mellemliggende moderselskab eller et delvist ejet moderselskab.

Den foreslåede bestemmelsen vil indebære, at et moderselskab, der er et ultimativt moderselskab, ikke vil kunne være en undtaget enhed, et mellemliggende moderselskab eller et delvist ejet moderselskab.

Det foreslås i *nr. 25*, at en almindeligt anerkendt regnskabsstandard defineres som internationale regnskabsstandarde (IFRS eller IFRS som vedtaget af EU i henhold til forordning (EF) nr. 1606/2002) og de almindeligt anerkendte regnskabsprincipper i Australien, Brasilien, Canada, Den Europæiske Unions medlemslande, medlemsstaterne i Det Europæiske Økonomiske Samarbejdsområde, Hongkong (Kina), Japan, Mexico, New Zealand, Folkerepublikken Kina, Republikken Indien, Republikken Korea, Rusland, Singapore, Schweiz, Det Forenede Kongerige og Amerikas Forenede Stater.

For at sikre et ensartet udgangspunkt for reglerne i dette lovforslag, som baseres på de regnskabsmæssige resultater og opgørelser, er det nødvendigt at sikre, at alle lande anvender nogenlunde samme regnskabsstandarde, således at ekstraskatten opgøres og fastsættes ensartet i alle de lande, som implementerer reglerne om en global minimumsbeskatning. Det er i den forbindelse blevet fastlagt, at de internationale regnskabsstandarde i IFRS (International Financial Reporting Standards) udgør en almindeligt anerkendt regnskabsstandard. IFRS er nogle internationale regnskabsstandarde udgivet af standardorganet IASB (International Accounting Standards Board) siden 2001. Derudover fastlægges det også, at hvad der vil skulle forstås som en almindeligt anerkendt regnskabsstandard også dækker over almindeligt anerkendte regnskabsprincipper i en lang række lande, herunder EU-medlemslandene. Et regnskab udarbejdet efter årsregnskabsloven vil derfor skulle anses for udarbejdet efter en almindeligt anerkendt regnskabsstandard.

Det foreslås i *nr. 26*, at en godkendt regnskabsstandard, med hensyn til en enhed defineres som et sæt af almindeligt anerkendte regnskabsprincipper, som er tilladt af et godkendt regnskabsorgan i den jurisdiktion, hvor den pågældende enhed er hjemmehørende. Ved et godkendt regnskabsorgan forstås det organ, der i en jurisdiktion har beføjelse til at foreskrive, fastlægge eller acceptere regnskabsstandarde med henblik på regnskabsaflæggelse.

Den foreslåede bestemmelsen omhandler den situation, hvor en regnskabsstandard ikke er omfattet af lovforslagets § 3, nr. 25, men hvor et regnskab alligevel er udarbejdet efter nogle almindeligt anerkendte regnskabsprincipper, der følger af lokal lovgivning om regnskabsaflæggelse. Hvorvidt regnskabsstandarden følger almindeligt anerkendte regnskabsprincipper vil skulle vurderes ud fra en sammenligning med IFRS og en vurdering af, om et eventuelt misforhold udgør en væsentlig konkurrencefordrejning, som defineret i lovforslagets § 3, nr. 27.

Det foreslås i *nr. 27*, at væsentlig konkurrencefordrejning, med hensyn til anvendelse af et specifikt princip eller en bestemt procedure i henhold til et sæt almindeligt anerkendte regnskabsprincipper defineres som en anvendelse, der medfører et samlet udsving i indkomst eller udgifter på mere end 75 mio. euro i et regnskabsår i forhold til det beløb, der ville være blevet ansat ved anvendelse af det tilsvarende princip eller den tilsvarende procedure i overensstemmelse med de internationale regnskabsstandarde (IFRS eller IFRS som vedtaget af EU i henhold til forordning (EF) nr. 1606/2002).

Den foreslåede bestemmelsen har til formål at sikre en ensartet global fortolkning af, hvad der skal forstås ved en væsentlig konkurrencefordrejning. Det samlede udsving i indkomst eller udgifter på mere end 75 mio. euro skal opgøres samlet for hele koncernen og tager dermed højde for alle de eventuelt påvirkede transaktioner af alle koncernens koncernenheder. Hvis et princip eller en procedure medfører en væsentlig konkurrencefordrejning, vil der således skulle foretages en justering af den regnskabsmæssige behandling af den eller de posteringer eller transaktioner, som har været underlagt det konkurrencefordrejende princip eller den konkurrencefordrejende procedure, så posteringerne/transaktionerne kommer i overensstemmelse med, hvordan de burde have været behandlet regnskabsmæssigt efter IFRS.

Det foreslås i *nr. 28*, at en kvalificeret indenlandsk ekstraskat defineres som en ekstraskat, der gennemføres i national ret i en jurisdiktion, såfremt en sådan jurisdiktion ikke udbyder nogen fordele i forbindelse med disse regler, og som opfylder følgende betingelser:

- a) Den indebærer i overensstemmelse med reglerne i Rådets direktiv (EU) 2022/2523 af 15. december 2022 om sikring af en global minimumsskattesats for multinationale koncerner og store nationale koncerner i Unionen eller, for så vidt angår tredjelandsjurisdiktioner, OECD's modelregler en fastlæggelse af det overskydende overskud for de koncernenheder, der

er hjemmehørende i nævnte jurisdiktion, og en anvendelse af minimumsskattesatsen på det overskydende overskud for jurisdiktionen og koncernhederne.

- b) Den administreres på en måde, der er i overensstemmelse med de regler, som er fastsat i Rådets direktiv (EU) 2022/2523 af 15. december 2022 om sikring af en global minimumsskattesats for multinationale koncerner og store nationale koncerner i Unionen eller, for så vidt angår tredjelandsjurisdiktioner, OECD's modelregler.

Den foreslåede bestemmelse angiver, hvilke kriterier der vil skulle være opfyldt for, at en regel om indenlandsk ekstraskat kan anses for at være kvalificeret.

Der vil skulle være tale om et regelsæt, som er udformet og anvendes på en sådan måde, at det medfører et resultat, der er i overensstemmelse med direktivet (EU-medlemslande) og OECD's modelregler (tredjelandsjurisdiktioner).

For at en regel om indenlandsk ekstraskat skal kunne anses for at være kvalificeret, vil det være en betingelse, at jurisdiktionen ikke tilbyder nogen form for fordele knyttet til den indførte regel.

Det forhold, at en indenlandsk ekstraskat måtte blive beregnet på basis af et overskydende overskud, der er beregnet på grundlag af en anden regnskabsstandard end den regnskabsstandard, der er anvendt i det konsoliderede regnskab, vil ikke forhindre, at de pågældende regler om en indenlandsk ekstraskat kan anses for et kvalificeret regelsæt. Dette vil dog forudsætte, at den anvendte regnskabsstandard er en almindeligt anerkendt regnskabsstandard eller en godkendt lokal regnskabsstandard.

Vurderingen af, hvorvidt der foreligger en fordel, og hvorvidt denne vil være at anse for knyttet til reglen om en indenlandsk ekstraskat, vil skulle svare til den vurdering, der skal foretages i forhold til reglen om indkomstmedregning, jf. lovforslagets § 3, nr. 18.

Det foreslås i *nr. 29*, at bogført nettoværdi af materielle aktiver defineres som gennemsnittet af de materielle aktivers primo- og ultimoværdier efter indregning af akkumulerede afskrivninger, nedskrivninger og værdiforringelser som opført i regnskaberne.

Begrebet vil skulle anvendes ved opgørelsen efter reglen om underbeskattet overskud, jf. lovforslagets § 20. Nettoværdien af materielle aktiver vil i den

forbindelse skulle opgøres på jurisdiktionsniveau for alle koncernenheder hjemmehørende i jurisdiktionen. Når nettoværdien af materielle aktiver efter den foreslåede definition skal opgøres ved anvendelse af en gennemsnitsberegning, vil det indebære en udligning af eventuelle større udsving i værdien af de materielle aktiver, som i løbet af et regnskabsår ejes på jurisdiktionsniveau.

Det foreslås i *nr. 30, litra a*, at en investeringsenhed defineres som en investeringsfond eller et ejendomsinvesteringsselskab. Investeringsenheder omfattes af de særlige regler i lovforslagets kapitel 11.

Begreberne investeringsfond og ejendomsinvesteringsselskab er defineret i lovforslagets § 3, nr. 31 og 32.

Det foreslås i *nr. 30, litra b*, at begrebet en investeringsenhed tillige omfatter en enhed, der som minimum er 95 pct. direkte ejet gennem en af de i litra a omhandlede enheder eller gennem en kæde af sådanne enheder, og som udelukkende eller næsten udelukkende driver virksomhed med henblik på besiddelse af aktiver eller investering af midler til fordel for dem.

For at en enhed vil kunne være omfattet af nr. 30, litra b, vil den skulle opfylde to betingelser. Dels en betingelse i forhold til ejerskab dels en betingelse i forhold til enhedens aktivitet.

I forhold til ejerskab vil det være en betingelse, at mindst 95 pct. af enheden er direkte ejet af en investeringsfond eller et ejendomsinvesteringsselskab, idet betingelsen dog også vil skulle anses for opfyldt, hvor mindst 95 pct. af enheden er ejet gennem en kæde af investeringsfonde/ejendomsinvesteringsselskaber.

I forhold til aktiviteten vil det være en betingelse, at enheden enten udelukkende eller næsten udelukkende driver virksomhed med henblik på besiddelse af aktiver eller investering af midler til fordel for ejerkredsen. Enheden må således ikke aktivt udføre andre former for aktiviteter.

Det foreslås i *nr. 30, litra c*, at begrebet investeringsenhed tillige omfatter en enhed, hvor mindst 85 pct. af enhedens værdi er ejet af en af de i litra a omhandlede enheder, forudsat at praktisk taget hele enhedens indkomst hidrører fra udbytte eller egenkapitalgevinster eller -tab, som er udelukket fra beregningen af kvalificeret indkomst eller tab i henhold til denne lov.

For at en enhed vil kunne være en investeringsenhed omfattet af den foreslåede bestemmelse i nr. 30, litra c, vil mindst 85 pct. af enhedens værdi skulle være ejet af enten en investeringsfond eller et ejendomsinvesteringselskab.

Endvidere vil det være en betingelse, at praktisk taget hele enhedens indkomst kan henføres til modtagne udbytter eller realiserede gevinster og tab, som har en sådan karakter, at der ved beregningen af den kvalificerede indkomst eller tab vil skulle foretages en regulering herfor efter reglerne i lovforslagets § 25, jf. § 25, stk. 1, nr. 2 og 3.

Det foreslås i *nr. 31*, at en investeringsfond defineres som en enhed eller en ordning, som opfylder følgende betingelser:

- a) Den har til formål at samle finansielle eller ikkefinansielle aktiver fra en række investorer, hvoraf nogle er ikkeforbundne.
- b) Den investerer i henhold til en defineret investeringspolitik.
- c) Den gør det muligt for investorer at reducere transaktions-, undersøgelses- og analyseudgifter eller at sprede risikoen i fællesskab.
- d) Den har primært til formål at generere investeringsafkast, herunder kapitalgevinster eller at give beskyttelse mod en bestemt eller generel begivenhed eller et bestemt eller generelt udfald.
- e) Dens investorer har ret til afkast af fondens aktiver eller indkomst, som er optjent af disse aktiver, på baggrund af de indskud, de har foretaget.
- f) Den, eller dens ledelse, er underlagt en reguleringsordning, herunder relevant regulering vedrørende bekæmpelse af hvidvask og investorbeskyttelse, for investeringsfonde i den jurisdiktion, hvor den er etableret eller forvaltes.
- g) Den forvaltes af professionelle forvaltere af investeringsfonde på vegne af investorerne.

Den foreslåede definition af investeringsfonde bygger på den definition af investeringsenheder, der indgår i den internationale regnskabsstandard IFRS (IFRS 10) og i Rådets direktiv (EU) 2011/61 af 8. juni 2011 om forvaltere af alternative investeringsfonde. Der indgår i definitionen syv betingelser, som alle vil skulle være opfyldt.

I den første betingelse, jf. litra a, indgår, at enheden/ordningen skal samle finansielle eller ikkefinansielle aktiver fra en række investorer. En investor vil således kunne have indskudt kontanter og andre former for likvide mid-

ler, men også ikkelikvide aktiver som f.eks. fast ejendom. Det skal dog bemærkes, at investeringsfonde, der investerer i fast ejendom, hvis betingelserne herfor er opfyldt, i stedet vil kunne være kvalificeret som et ejendomsinvesteringsselskab, jf. lovforslagets § 3, nr. 32.

Det vil være et krav, at nogle af investorerne er ikkeforbundne. Det vil bero på en vurdering af de konkrete kendsgerninger og omstændigheder, hvorvidt dette krav kan anses for opfyldt. Dog bør to investorer anses for at være forbundet, hvis de opfylder den definition af nært forbundne, som indgår i artikel 5, stk. 8, i OECD's modeloverenskomst. Det følger heraf, at dette vil være tilfældet, hvis f.eks. investor 1 direkte eller indirekte besidder mere end 50 pct. af ejerandelene eller stemmerne i investor 2, eller hvis f.eks. investor 3 direkte eller indirekte besidder mere end 50 pct. af ejerandelene eller stemmerne i både investor 1 og investor 2. I forhold til fysiske personer vil disse være at anse for forbundne, hvis de er en del af den samme familie, f.eks. ægtefæller, søskende, forældre/børn eller bedsteforældre/børnebørn.

Det forhold, at en fond i f.eks. en opstartsfasen måske kun har en investor, vil ikke forhindre, at fonden kan anses for en investeringsfond, dog forudsat at fonden har til formål at samle aktiver fra en række investorer.

Efter den anden betingelse, jf. litra b, vil investeringsfonden skulle have en defineret investeringspolitik. Forhold, der kan indikere, at dette er tilfældet, kan f.eks. være eksistensen af et dokument med fondens investeringspolitik, som indgår i vedtægterne, eller som der henvises til i vedtægterne.

I den tredje betingelse, jf. litra c, indgår, at enheden vil skulle gøre det muligt for investorer at opnå en nedsættelse af transaktionsomkostninger eller at opnå en kollektiv risikospredning.

Efter den fjerde betingelse, jf. litra d, vil den indkomst, som optjenes i investeringsfonden, som udgangspunkt skulle hidrøre fra besiddelsen af de aktiver, som fonden har investeret i. Der vil således kunne være tale om indkomst som udbytter, renter, lejeindtægter eller afkast fra investering i andre investeringsfonde og kapitalgevinster. Royalties vil derimod ikke indgå som en relevant indkomstkategori.

Det fremgår dog også af den foreslåede fjerde betingelse, at enheden vil kunne have til formål at opnå beskyttelse mod en bestemt eller generel be-

givenhed m.m. Hensigten hermed er at dække situationer, hvor investeringsfonde måtte blive anvendt af forsikringssektoren til dækning af forsikrede hændelser og lignende.

Efter den femte betingelse, jf. litra e, vil det være en betingelse, at investorernes opnår afkast af investeringsfondens aktiver m.v. på grundlag af investorernes indskud. Denne betingelse vil skulle anses for opfyldt, hvis investorerne f.eks. kan få del i afkastet ved at realisere en kapitalgevinst ved salg af en ejerandel i investeringsfonden.

Efter den sjette betingelse, jf. litra f, vil fonden skulle være underlagt en reguleringsordning vedrørende bekæmpelse af hvidvask og investorbeskyttelser. Det vil efter betingelsen være tilstrækkeligt, at investeringsfonden opfylder den regulering, der gælder i den jurisdiktion, hvor fonden er oprettet, hvilket bl.a. tager højde for, at der kan være forskellige tilgange til regulering af investeringsfonde i forhold til det forsigtighedsprincip, de skal efterleve.

Efter den syvende betingelse, jf. litra g, vil investeringsfonden skulle være forvaltet af professionelle forvaltere. Forhold, der kan indikere, at dette er tilfældet, vil f.eks. kunne være, at forvalteren opererer selvstændigt og ikke er ansat af investorerne, at forvalteren er undergivet en national regulering vedrørende krav til viden og kompetence, og at betalingen for forvaltningsydelserne er afhængigt af resultatet i fonden.

Det foreslås i *nr. 32*, at et ejendomsinvesteringsselskab defineres som en enhed med en bred ejerkreds, som overvejende ejer fast ejendom, og som er underlagt beskatning på ét enkelt niveau, idet beskatningen finder sted hos enheden selv eller dens investorer med højst et års udskydelse.

Den foreslåede bestemmelsen definerer, hvad der skal forstås ved et ejendomsinvesteringsselskab. Et ejendomsinvesteringsselskab vil kunne være en del af en omfattende koncern, men er ejendomsinvesteringsselskabet det ultimative moderselskab i koncernen, vil ejendomsinvesteringsselskabet dog skulle anses for en undtagen enhed, jf. § 2, stk. 1, nr. 6. Det vil betyde, at ejendomsinvesteringsselskabet ikke i sig selv vil være omfattet af minimumsbeskatningsloven, men selskabets omsætning vil dog skulle medregnes ved vurderingen af, om koncernens omsætning opfylder grænsen i lovforslagets § 1.

Som følge af definitionen i lovforslagets § 3, nr. 30, litra a, vil et ejendomsinvesteringsselskab skulle anses for en investeringsenhed. Investeringsenheder vil skulle behandles efter særeglerne i lovforslagets kapitel 11.

Det vil være et krav, at ejendomsinvesteringsselskabet har en bred ejerkreds. Et ejendomsinvesteringsselskab, der ejes af et lille antal andre investeringsenheder eller et pensionsinstitut, som har et flertal af begunstigede, vil skulle anses for at have en bred ejerkreds.

Et selskab, der er omfattet af selskabsskattelovens § 3 A, vil f.eks. være omfattet af bestemmelsen, hvis ikke selskabet kan anses som værende en undtaget enhed efter lovforslagets § 2, stk. 1, nr. 7, litra a og b, som følge af, at det er ejet af en undtaget enhed som f.eks. en pensionskasse.

Det bemærkes, at det følger af selskabsskattelovens § 3 A, at ejendomsselskaber, der er ejet 100 pct. af et livsforsikringsselskab, en pensionskasse, en pensionsfond eller en flerhed af disse, behandles som skattemæssigt transparente, således at beskatningen af selskabets indkomst sker på ejerniveau.

Det foreslås i *nr. 33, litra a*, at et pensionsinstitut defineres som en enhed, der er etableret og driver virksomhed i en jurisdiktion udelukkende eller næsten udelukkende med henblik på at forvalte eller udbyde pensionsydelser og accessoriske eller supplerende ydelser til fysiske personer, og hvor

- i) enheden er reguleret som sådan af den pågældende jurisdiktion eller en af dens politiske underafdelinger eller lokale myndigheder, eller
- ii) ydelserne er sikret eller på anden vis beskyttet af nationale bestemmelser og finansieres ved hjælp af en pulje af aktiver, der tilvejebringes gennem en forvaltningsordning eller en truststifter, for at sikre opfyldelsen af de tilsvarende pensionsforpligtelser i tilfælde af den multinationale koncerns eller den store nationale koncerns insolvens.

Den foreslåede definition af et pensionsinstitut bygger på den definition af pensionsinstitut, der er indeholdt i artikel 3, stk. 1, litra i (i), i OECD's modeloverenskomst. Definitionen adskiller sig dog fra modeloverenskomstens definition ved ikke at indeholde et krav om, at instituttet skal behandles som et selvstændigt skattesubjekt. Også pensionsinstitutter, der er oprettet som en trust, vil derfor kunne være omfattet af definitionen.

Til forskel fra definitionen i modeloverenskomsten er den foreslåede definition desuden udvidet, således at den også vil dække institutter, der ikke er undergivet en regulering som sådan, men som er ejet af en trust eller anden

forvaltningsordning med henblik på at kunne opfylde pensionsforpligtelser, der er sikret eller på anden vis beskyttet i kraft af en national regulering.

Som eksempel på danske pensionsinstitutter, der må anses for omfattet af definitionen, kan nævnes pensionskasser omfattet af selskabsskattelovens § 3, stk. 1, nr. 9, og livforsikringsselskaber omfattet af selskabsskattelovens § 3, stk. 1, nr. 18.

Det foreslås i *nr. 33, litra b*, at et pensionsinstitut tillige defineres som en pensionsserviceenhed.

Begrebet pensionsserviceenhed er nærmere defineret i lovforslagets § 3, nr. 34.

Det foreslås i *nr. 34*, at en pensionsserviceenhed defineres som en enhed, der udelukkende eller næsten udelukkende er etableret og driver virksomhed med henblik på

- a) at investere midler til fordel for de i nr. 33, litra a, omhandlede enheder eller
- b) at udføre aktiviteter, som er accessoriske i forhold til de regulerede aktiviteter, der er omhandlet i nr. 33, litra a, forudsat at pensionsserviceenheden indgår i samme koncern som de enheder, der udøver disse regulerede aktiviteter.

Den foreslåede definition omfatter to typer af pensionsserviceenheder. For det første omfatter definitionen enheder, der investerer midler til fordel for et pensionsinstitut, og for det andet omfatter definitionen enheder, der udfører aktiviteter, som er accessoriske i forhold til de regulerede aktiviteter, der er omhandlet i lovforslagets § 3, nr. 33, litra a, forudsat at pensionsserviceenheden indgår i samme koncern som de enheder, der udøver disse regulerede aktiviteter.

Det vil være et krav, at enheden er etableret og driver virksomhed udelukkende eller næsten udelukkende med henblik på enten den pågældende type af investeringer (type 1) eller den pågældende type af accessoriske aktiviteter (type 2).

Det vil bero på en vurdering af de konkrete kendsgerninger og omstændigheder, hvorvidt kravet om, at enheden ”udelukkende” eller ”næsten udelukkende” driver virksomhed med de nævnte aktiviteter er opfyldt. Ordlyden svarer til den definition af pensionsinstitut, der er indeholdt i artikel 3, stk. 1, litra i, i OECD’s modeloverenskomst, og i overensstemmelse med pkt.

10.11 i OECD-kommentaren til artikel 3, vil kravet f.eks. være opfyldt, hvis enheden markedsføring sine ydelser, selv om en sådan markedsføring ikke er omfattet af de aktiviteter, som enheden ”udelukkende” og ”næsten udelukkende” skal udøve.

For den type af pensionsserviceenhed, der udøver accessoriske aktiviteter, vil det ikke være et krav, at den pågældende service udføres direkte for pensionsinstituttet. Det vil kun være et krav, at enhedens aktiviteter er accessoriske i forhold til den regulerede aktivitet, som udøves af pensionsinstituttet, og at pensionsserviceenheden og pensionsinstituttet er en del af den samme koncern.

Følgende eksempel kan illustrere dette: En koncern består af et pensionsinstitut, enhed A og enhed B (beliggende i jurisdiktion C), hvor enhed A er stiftet af pensionsinstituttet, mens enhed B er stiftet af enhed A. Enhed A fungerer som investeringsmanager og er ansvarlig for den overordnede investeringsstrategi for pensionsinstituttet. Enhed B leverer rådgivningsservice til enhed A om investeringsmuligheder i jurisdiktion C.

I eksemplet vil enhed B udgøre en pensionsserviceenhed, selv om enheden ikke yder service direkte til pensionsinstituttet, idet enhed B's aktiviteter er accessoriske i forhold til pensionsinstituttets aktiviteter.

Det foreslås i *nr. 35*, at en lavskattejurisdiktion, for så vidt angår en multinational koncern eller en stor national koncern i et givet regnskabsår, defineres som et EU-medlemsland eller en tredjelandjurisdiktion, hvor den multinationale koncern eller den store nationale koncern har en kvalificeret indkomst og beskattes med en effektiv skattesats, der er lavere end minimumsskattesatsen, jf. § 3, nr. 15.

Begrebet lavskattejurisdiktion refererer til jurisdiktioner, hvor den opgjorte effektive skattesats for en koncern er under 15 pct., således at der vil skulle opkræves en ekstraskat.

Det foreslås i *nr. 36*, at kvalificeret indkomst eller tab defineres som en koncernenheds regnskabsmæssige nettoindkomst eller -tab, der er reguleret i overensstemmelse med reglerne i kapitel 7, 10 og 11.

Bestemmelserne i lovforslagets kapitel 7, 10 og 11 vedrører reglerne for, hvordan den kvalificerede indkomst eller tab skal opgøres og reguleres for

koncernenheder i en koncern. Da reglerne baserer sig på de regnskabsmæssige resultater, foreslås det derfor også, at den kvalificerede indkomst eller tab baseres på enhedens regnskabsmæssige nettoindkomst eller -tab.

Det foreslås i *nr. 37*, at udelukket udbytteskattegodtgørelse defineres som enhver anden skat end en kvalificeret udbytteskattegodtgørelse, der påhviler eller er betalt af en koncernenhed. Dette dog forudsat, at godtgørelsen kan kræves godtgjort af det udloddende selskab ved udlodning af udbytte til en aktionær, eller at godtgørelsen kan kræves godtgjort af den retmæssige ejer af udbyttet fra den pågældende koncernenhed i forbindelse med dette udbytte, eller at godtgørelsen kan fradrages af den retmæssige ejer i andre skatter end skatten på udbyttet. Ved begrebet kvalificeret udbytteskattegodtgørelse, jf. 1. pkt. forstås en omfattet skat, der påhviler eller er betalt af en koncernenhed, herunder et fast driftssted, og som kan kræves godtgjort eller bragt til fradrag af den retmæssige ejer af det af koncernenheden udloddede udbytte eller, hvis den omfattede skat påhviler eller er betalt af et fast driftssted, et udbytte udloddet af hovedenheden, hvis godtgørelsen eller skattefradraget ydes af en anden jurisdiktion end den jurisdiktion, der har pålignet de omfattede skatter, eller godtgørelsen eller skattefradraget ydes til en af følgende:

- a) Den retmæssige ejer af det udbytte, der beskattes med en nominel sats, som svarer til eller overstiger den minimumsskattesats for modtaget udbytte, der pålægges efter national ret i den jurisdiktion, der har pålignet koncernenheden de omfattede skatter.
- b) En fysisk person, der er den retmæssige ejer af udbyttet og skattemæssigt hjemmehørende i den jurisdiktion, som har pålignet koncernenheden de omfattede skatter, og som beskattes med en nominel sats, der svarer til eller overstiger standardskattesatsen for almindelig indkomst.
- c) En offentlig enhed, en international organisation, en hjemmehørende nonprofitorganisation, et hjemmehørende pensionsinstitut, en hjemmehørende investeringsenhed, der ikke indgår i den multinationale koncern eller den store nationale koncern, eller et hjemmehørende livsforsikringsselskab, i det omfang udbyttet modtages i forbindelse med hjemmehørende pensionsinstitutaktiviteter og beskattes på en måde, der svarer til den, som gælder for udbytte, som modtages af et pensionsinstitut. En nonprofitorganisation og et pensionsinstitut anses for hjemmehørende i den jurisdiktion, hvor organisationen henholdsvis instituttet er oprettet og forvaltes fra. En investeringsenhed anses for hjemmehørende i den jurisdiktion, hvor den er oprettet og

undergivet regulering. Et livsforsikringsselskab anses for hjemmehørende i den jurisdiktion, hvor det er beliggende.

Om den foreslåede definition bemærkes, at beregningen af en eventuel ekstraskat efter lovforslaget helt overordnet vil skulle foretages på grundlag af to komponenter – en særligt opgjort procentsats og en opgjort kvalificeret nettoindkomst. Procentsatsen for ekstraskatten er forskellen mellem minimumsskattesatsen på 15 pct. og en opgjort effektiv skattesats, hvor sidstnævnte beregnes som forholdet mellem de omfattede skatter og den kvalificerede nettoindkomst. For beregningen af en eventuel ekstraskat er det således nødvendigt at opgøre de omfattede skatter.

Reglerne for, hvilke skatter der vil skulle anses for omfattede skatter, er indeholdt i lovforslagets § 31. Det følger heraf, at en udelukket udbytteskattegodtgørelse ikke vil udgøre en omfattet skat, jf. lovforslagets § 31, stk. 2, litra d.

En udelukket udbytteskattegodtgørelse vil efter den foreslåede definition være en skat, der er kendetegnet ved, at den oprindeligt er pålagt indkomsten i en koncernenhed, hvorefter den, når indkomsten bliver udloddet til koncernenhedens ejere i form af en udbytteudlodning, enten tilbagebetales til koncernenheden eller dens ejere eller modregnes i andre skatter for ejerne end den skat, der måtte blive pålagt udbyttet.

Det følger udtrykkeligt af den foreslåede definition, at en kvalificeret udbytteskattegodtgørelse ikke vil være omfattet af begrebet udelukket udbytteskattegodtgørelse.

Forskellen mellem en kvalificeret og en udelukket udbytteskattegodtgørelse er, at der i forhold til en udelukket udbytteskattegodtgørelse ikke foreligger en situation, hvor hensigten er at opnå beskatning på mindst ét niveau. Dette beror på, at der ved en udelukket udbytteskattegodtgørelse sker refusion, også selv om der ikke sker beskatning af udbyttet hos udbyttedtageren. Slutresultatet kan således blive, at der slet ikke sker nogen beskatning af den pågældende koncernenheds indkomst.

Det foreslås i *nr. 38*, at en kvalificeret refunderbar skattegodtgørelse defineres som en godtgørelse, der ikke omfatter et skattebeløb, der kan refunderes eller fradrages i henhold til en kvalificeret udbytteskattegodtgørelse eller en udelukket udbytteskattegodtgørelse, og som opfylder følgende kriterier:

- a) En refunderbar skattegodtgørelse, der er udformet på en sådan måde, at den skal betales kontant eller med tilsvarende likvide midler til en koncernenhed senest fire år efter den dato, hvor koncernenheden er berettiget til at modtage den refunderbare skattegodtgørelse i henhold til lovgivningen i den jurisdiktion, der yder godtgørelsen.
- b) Hvis skattegodtgørelsen er delvis refunderbar, den del af den refunderbare skattegodtgørelse, der skal betales kontant eller med tilsvarende likvide midler til en koncernenhed senest fire år efter den dato, hvor koncernenheden er berettiget til den delvist refunderbare skattegodtgørelse.

Beregnings af en eventuel ekstraskat vil helt overordnet skulle foretages på grundlag af to komponenter – en opgjort kvalificeret nettoindkomst og en særligt opgjort procentsats.

Reglerne for opgørelse af en kvalificeret indkomst følger af lovforslagets kapitel 7. Den kvalificerede indkomst vil skulle beregnes som den regnskabsmæssige nettoindkomst med visse nærmere angivne justeringer, jf. lovforslagets § 22. De reguleringer, der vil skulle foretages, følger bl.a. af lovforslagets § 25. Der vil bl.a. skulle foretages regulering for kvalificerede refunderbare skattegodtgørelser, idet sådanne skattegodtgørelser vil skulle behandles som en indkomst og dermed medregnes ved opgørelsen af den kvalificerede indkomst, jf. lovforslagets § 25, stk. 1, nr. 10.

Procentsatsen for ekstraskatten er forskellen mellem minimumsskattesatsen på 15 pct. og en opgjort effektiv skattesats, hvor sidstnævnte vil skulle beregnes som forholdet mellem de omfattede skatter og den kvalificerede nettoindkomst. For beregningen af en eventuel ekstraskat vil det således være nødvendigt at opgøre de omfattede skatter.

Reglerne for, hvad der er at anse for omfattede skatter, er indeholdt i lovforslagets § 31, mens lovforslagets § 32 indeholder reglerne for opgørelse af de regulerede omfattede skatter og dermed reglerne for de reguleringer, der vil skulle foretages i forhold til de opgjorte omfattede skatter.

Det følger af den foreslåede bestemmelse i lovforslagets § 32, stk. 2, nr. 4, at der til en koncernenheds omfattede skatter vil skulle tillægges ethvert kredit- eller refusionsbeløb, der vedrører en kvalificeret refunderbar skattegodtgørelse, som er tilskrevet som en nedsættelse af den løbende skatteudgift.

For at være kvalificeret vil skattegodtgørelsen skulle være refunderbar. Det vil sige, at den del af skattegodtgørelsen, som ikke allerede er anvendt til at nedsætte omfattede skatter, skal udbetales kontant eller med tilsvarende likvide midler. Tilsvarende likvide midler omfatter bl.a. checks, kortfristede statsgældinstrumenter og alt andet, der behandles som likvide midler efter den regnskabsstandard, som er anvendt ved udarbejdelse af det konsoliderede regnskab.

Det foreslås i *nr. 39*, at en ikkekvalificeret refunderbar skattegodtgørelse defineres som en skattegodtgørelse, der ikke er en kvalificeret refunderbar skattegodtgørelse, men som er helt eller delvist refunderbar.

Begrebet ikkekvalificeret refunderbar skattegodtgørelse er efter forslaget afgrænset negativt, idet det omfatter alle andre refunderbare skattegodtgørelser end de refunderbare skattegodtgørelser, der opfylder definitionen af en kvalificeret refunderbar skattegodtgørelse.

Begrebet er anvendt i lovforslagets § 32, som indeholder reglerne for opgørelse af de regulerede omfattede skatter og dermed reglerne for de reguleringer, der skal foretages i forhold til de opgjorte omfattede skatter.

Det bemærkes, at det følger af den foreslåede bestemmelse i lovforslagets § 32, stk. 3, nr. 2, at en koncernenheds omfattede skatter vil skulle nedsættes med ethvert credit- eller refusionsbeløb, der vedrører en ikkekvalificeret refunderbar skattegodtgørelse, som ikke er bogført som en nedsættelse af den løbende skatteudgift.

Det foreslås i *nr. 40*, at en hovedenhed defineres som en enhed, der inkluderer et fast driftssteds regnskabsmæssige nettoindkomst eller -tab i sine regnskaber.

Ved den regnskabsmæssige nettoindkomst eller det regnskabsmæssige nettotab, som enheden inkluderer i sine regnskaber, skal forstås den nettoindkomst eller det nettotab, som vil skulle henføres til det faste driftssted i medfør af den foreslåede bestemmelse i lovforslagets § 27.

Begrebet hovedenhed svarer til den del af en virksomhed, som typisk går under betegnelsen hovedkontor. Når betegnelsen ”hovedenhed” foreslås anvendt i stedet for ”hovedkontor”, er begrundelsen, at der ikke foreligger global enighed om, hvad der skal forstås ved hovedkontor.

Det foreslås i *nr. 41*, at koncernenhedsejer defineres som en koncernenhed, der direkte eller indirekte besidder en ejerandel i en anden koncernenhed i den samme multinationale koncern eller store nationale koncern.

Det følger af den foreslåede bestemmelse, at ejerskab i forhold til en koncernenhed både kan foreligge, hvor der er tale om et direkte ejerskab, og hvor ejerskabet beror på besiddelse af en indirekte ejerandel.

Ved en ejerandel vil skulle forstås en ejerandel, som indebærer rettigheder til enhedens overskud, kapital eller reserver, jf. lovforslagets § 3, nr. 23. Begrebet koncernenhed er defineret i lovforslagets § 3, nr. 2.

Det foreslås i *nr. 42*, at et anerkendt beskatningssystem baseret på overskudsudlodning defineres som et selskabsbeskatningssystem, som

- a) kun påligner indkomstskat på overskud, når sådant overskud udloddes eller skønnes at være udloddet til aktionærer, eller når selskabet afholder visse ikke-erhvervsmæssige udgifter,
- b) påligner skat med en sats svarende til eller over minimumsskattesatsen, og
- c) var trådt i kraft senest den 1. juli 2021.

Et beskatningssystem baseret på overskudsudlodning er kendetegnet ved, at hovedparten af den pålagte skat først udløses, når selskabets overskud udloddes eller anses for udloddet. I forhold til reglerne om en minimumsbeskatning vil det betyde, at indkomst og skat ikke umiddelbart henføres til samme år, da udlodninger typisk vil ske i året efter det år, hvori den indkomst, som danner grundlag for udlodningen, medregnes ved beregningen af den kvalificerede indkomst.

Lovforslaget indeholder på den baggrund en valgregel rettet mod den situation, hvor der i koncernen indgår en enhed, der er omfattet af et anerkendt beskatningssystem baseret på overskudsudlodning, jf. lovforslagets § 37. Efter denne bestemmelse i forslaget vil det kunne vælges, at en skønnet udbytteskat skal medregnes i enhedens omfattede skatter for det regnskabsår, hvor indkomsten, som danner grundlag for den senere udlodning, medregnes ved beregningen af den kvalificerede indkomst.

Definitionen af, hvad der skal forstås ved et anerkendt beskatningssystem baseret på overskudsudlodning, vil således have betydning i forhold til anvendelsen af reglerne i lovforslagets § 37.

Det foreslås i *nr. 43*, at en kvalificeret regel om underbeskattet overskud defineres som et regelsæt gennemført i national ret i en jurisdiktion, som ikke udbyder nogen fordele i forbindelse med disse regler, og som opfylder følgende betingelser:

- a) Reglerne svarer til de regler, der er fastsat i Rådets direktiv (EU) 2022/2523 af 15. december 2022 om sikring af en global minimumsskattesats for multinationale koncerner og store nationale koncerner i Unionen eller, for så vidt angår tredjelandjurisdiktioner, OECD's modelregler, i henhold til hvilke en jurisdiktion opkræver sin allokerbare andel af en multinational koncerns ekstraskat, som en sådan multinational koncerns lavt beskattede koncernenheder ikke er blevet pålagt i henhold til reglen om indkomstmedregning.
- b) Reglerne administreres på en måde der er i overensstemmelse med de regler, som er fastsat i Rådets direktiv (EU) 2022/2523 af 15. december 2022 om sikring af en global minimumsskattesats for multinationale koncerner og store nationale koncerner i Unionen eller, for så vidt angår tredjelandjurisdiktioner, OECD's modelregler.

Den foreslåede bestemmelse angiver, hvilke kriterier der vil skulle være opfyldt for, at en regel om underbeskattet overskud vil kunne anses for at være kvalificeret.

Der skal være tale om et regelsæt, som er udformet og anvendes på en sådan måde, at det medfører et resultat, der er i overensstemmelse med direktivet (EU-medlemslande) og OECD's modelregler (tredjelandjurisdiktioner). Sammenligningsgrundlaget vil således ikke være en land-for-land sammenligning, men en sammenligning i forhold til den internationale standard i form af EU-direktivet og OECD's modelregler.

For at en regel om underbeskattet overskud vil kunne anses for at være kvalificeret, vil det være en betingelse, at jurisdiktionen ikke tilbyder nogen form for fordele tilknyttet den indførte regel om underbeskattet overskud.

Det foreslås i *nr. 44*, at en udpeget indberettende enhed defineres som en anden koncernenhed end det ultimative moderselskab, der er udpeget af den multinationale koncern eller den store nationale koncern til at opfylde de i § 53 omhandlede oplysningsforpligtelser på vegne af den multinationale koncern eller den store nationale koncern.

Efter lovforslagets § 53 vil danske koncernenheder skulle indsende et skema til Skatteforvaltningen med oplysninger om ekstraskat. Der vil dog være adgang til at udpege en lokal enhed til at indgive skemaet på vegne af den eller de oplysningspligtige koncernenheder. Det vil sige, at flere danske enheder i samme koncern vil have adgang til at samle indsendelse hos én enhed. Sådanne lokale enheder vil med den foreslåede definition blive betegnet som en udpeget indberettende enhed.

Begrundelsen for, at definitionen ikke omfatter det ultimative moderselskab, er bl.a., at reglen om udpegning af en lokal enhed ikke vil være relevant, hvor koncernens ultimative moderselskab er hjemmehørende i udlandet, og der mellem dette land og Danmark foreligger en aftale om automatisk udveksling af det pågældende skema. Dette skyldes, at oplysningspligten for den eller de danske koncernenheder vil bortfalde, hvor dette måtte være tilfældet.

Det foreslås i *nr. 45*, at omsætning defineres som indtægter, der opstår i forbindelse med en virksomheds ordinære drift, herunder varesalg, levering af tjenesteydelser, honorarer, renter, udbytter og royalties.

Det foreslås, at der indsættes en udtrykkelig definition af, hvad der skal forstås ved omsætning.

Omsætningen vil bl.a. have betydning for afgrænsningen af, hvilke koncerner der omfattes af minimumsbeskatningsloven, idet det afgørende vil være, om koncernen har en årlig omsætning på mindst 750 mio. euro, inklusive omsætningen fra undtagne enheder, jf. lovforslagets § 1.

Definitionen svarer til definitionen af begrebet ”omsætning” i skattekontrollovens § 47, stk. 1, nr. 6, om land for land-rapportering.

Der foreslås i *nr. 46*, at en dansk koncernenhed defineres som en koncernenhed, som anses for hjemmehørende i Danmark efter § 4, stk. 1-6.

Det foreslås, at der indsættes en udtrykkelig definition af, hvad der skal forstås ved en dansk koncernenhed, da dette udtryk og udtrykket ”danske enheder i koncernen” anvendes i den foreslåede lovtekst.

Efter forslaget vil en koncernenhed skulle anses for dansk, hvis enheden efter reglerne i lovforslagets § 4, stk. 1-6, skal anses for hjemmehørende i Danmark. Efter disse regler vil en enhed som hovedregel være at anse for

hjemmehørende i Danmark, hvis enheden er etableret i Danmark eller har ledelsens sæde i Danmark.

Det foreslås i *nr. 47*, at en tredjelandsjurisdiktion defineres som et land, der ikke er medlem af den Europæiske Union.

Det foreslås, at der indsættes en udtrykkelig definition af, hvad der skal forstås ved en tredjelandsjurisdiktion, da dette udtryk anvendes i den foreslåede lovtekst.

Det foreslås i *nr. 48*, at en betinget aftale mellem kompetente myndigheder defineres som en bilateral eller multilateral aftale eller ordning mellem to eller flere kompetente myndigheder, ifølge hvilken der automatisk skal udveksles årlige skemaer med oplysninger om ekstraskat.

Begrebet »betinget aftale mellem kompetente myndigheder« anvendes i lovforslagets § 53, stk. 2, nr. 1 og 2, der omhandler de tilfælde, hvor skemaet med oplysninger om ekstraskat vil skulle indgives i en udenlandsk jurisdiktion.

Udtrykket »aftale eller ordning« vil skulle forstås bredt, således at det vil omfatte ethvert grundlag for udvekslingen af oplysninger. Det kan f.eks. være en indgået aftale, der indeholder en regulering af udveksling af skemaer med oplysninger om ekstraskat. Det kan også være et direktiv, der fastsætter regler og regulerer udveksling af disse skemaer.

Definitionen svarer med visse sproglige tilpasninger til definitionen af »Qualifying Competent Authority Agreement« i kapitel 10 i OECD's modelregler.

Forslaget til § 3 implementerer direktivets artikel 3, som er baseret på OECD's modelregler artikel 1.2, 1.3.1, 1.4, 3.1.1 og 10.1.

Til § 4

Den foreslåede bestemmelse omhandler fastlæggelsen af, hvor en koncernenhed skal anses for at være hjemmehørende.

Det foreslås i *stk. 1*, at en enhed, som ikke er en gennemløbsenhed, anses som hjemmehørende i den jurisdiktion, hvor den betragtes som skattemæssigt hjemmehørende på baggrund af ledelsens sæde, etableringssted eller lignende kriterier. Hvis det ikke efter 1. pkt. kan fastslås, hvor en enhed, som ikke er en gennemløbsenhed, er hjemmehørende, anses enheden for at være hjemmehørende i den jurisdiktion, hvor den blev oprettet.

Reglen omfatter koncernenheder, der ikke er en gennemløbsenhed eller et fast driftssted. For sådanne enheder gælder i stedet henholdsvis *stk. 2* og *3*. Reglen i *stk. 1* er udformet således, at fastlæggelsen af, hvor en enhed skal anses for hjemmehørende, så vidt muligt følger de samme kriterier, som følges i landenes nationale skattelovgivning og indgåede dobbeltbeskatningsoverenskomster. Fastlæggelsen har betydning for, hvor en ekstraskat skal betales.

Ved anvendelsen af *stk. 1, 2. pkt.*, vil oprettelsesstedet f.eks. kunne anses for det sted, hvor enheden er indregistreret. Reglen vil bl.a. omfatte den situation, hvor enheden er oprettet i en jurisdiktion, som ikke har noget selskabsskattesystem.

Det foreslås i *stk. 2*, at en gennemløbsenhed betragtes som statsløs, medmindre enheden er det ultimative moderselskab i en multinational koncern eller i en stor national koncern, eller den er forpligtet til at anvende reglen om indkomstmedregning i henhold til §§ 5-8, i hvilket tilfælde gennemløbsenheden anses for at være hjemmehørende i den jurisdiktion, hvor den blev oprettet.

Reglen omfatter fastlæggelsen af hjemsted for koncernenheder, der er gennemløbsenheder. Gennemløbsenheder er defineret i lovforslagets § 3, nr. 12 og 13. Begrebet omfatter dels skattemæssigt transparente enheder, dvs. enheder hvor indkomst m.v. anses for oppebåret af ejerne, dels enheder, der udgør omvendt hybride enheder.

Udgangspunktet er, at en gennemløbsenhed anses for statsløs. Virkningen heraf er, at enhedens indkomst og tab allokeres ud på ejerne efter reglerne i lovforslagets § 28, mens skatter allokeres ud på ejerne efter reglerne i lovforslagets § 35.

Hvor en gennemløbsenhed er det ultimative moderselskab i en multinational koncern eller en stor national koncern, anses gennemløbsenheden dog for

hjemmehørende i den jurisdiktion, hvor enheden er oprettet. Oprettelsesstedet vil f.eks. kunne anses for det sted, hvor enheden er indregistreret.

Udgangspunktet fraviges tillige, hvor der er tale om en gennemløbsenhed, der er omfattet af et regelsæt om indkomstmedregning. Sådanne gennemløbsenheder anses ligeledes for hjemmehørende i den jurisdiktion, hvor enheden er oprettet.

Det foreslås i *stk. 3*, at et fast driftssted som defineret i § 3, nr. 13, litra a, anses for hjemmehørende i den jurisdiktion, hvor det behandles som et fast driftssted og er skattepligtigt i henhold til den gældende dobbeltbeskatningsoverenskomst. Et fast driftssted som defineret i § 3, nr. 13, litra b, anses som hjemmehørende i den jurisdiktion, hvor det er underlagt en beskatning på nettoniveau baseret på dets forretningsmæssige tilstedeværelse. Et fast driftssted som defineret i § 3, nr. 13, litra c, anses som hjemmehørende i den jurisdiktion, hvor det er beliggende. Et fast driftssted som defineret i § 3, nr. 13, litra d, betragtes som statsløst.

Definitionen af en koncernenhed, jf. lovforslagets § 3, nr. 2, betyder, at i en situation, hvor en enhed i en multinational koncern har et fast driftssted, vil der foreligge to separate enheder i forhold til reglerne om en ekstraskat. Der vil dels foreligge en hovedenhed, som er den enhed, der inkluderer det faste driftssteds regnskabsmæssige nettoindkomst eller -tab i sine regnskaber, jf. lovforslagets § 3, nr. 40, dels hovedenhedens faste driftssted.

Der sondres mellem fire former for fast driftssted.

For det første et fast driftssted, som er undergivet beskatning af dets nettoindkomst i det faste driftssteds jurisdiktion (kildelandet) i overensstemmelse med en gældende dobbeltbeskatningsoverenskomst mellem det faste driftssteds jurisdiktion (kildelandet) og hovedenhedens jurisdiktion (bopælslandet). I forhold til reglerne om en ekstraskat anvendes det resultat, som følger af dobbeltbeskatningsoverenskomsten, og det faste driftssted anses for hjemmehørende i den jurisdiktion, hvor det efter den indgåede dobbeltbeskatningsoverenskomst betragtes som et fast driftssted.

For det andet et fast driftssted, som er undergivet beskatning af dets nettoindkomst i det faste driftssteds jurisdiktion (kildelandet), men hvor der ikke foreligger en dobbeltbeskatningsoverenskomst mellem det faste driftssteds jurisdiktion (kildelandet) og hovedenhedens jurisdiktion (bopælslandet).

Det faste driftssted anses for hjemmehørende i den jurisdiktion, hvor det er underlagt en beskatning på nettoniveau baseret på dets forretningsmæssige tilstedeværelse.

For det tredje et fast driftssted, som ikke er undergivet beskatning af dets nettoindkomst i det faste driftssteds jurisdiktion (kildelandet), fordi den pågældende jurisdiktion ikke har et selskabsskattesystem. I forhold til reglerne om en ekstraskat anses et sådant fast driftssted for at eksistere, hvis kildelandet ville have behandlet det som et fast driftssted i overensstemmelse med OECD's modeloverenskomst og ville have haft ret til at beskatte den indkomst, som efter modeloverenskomstens artikel 7 ville have kunnet knyttes til det faste driftssted. Det faste driftssted anses for hjemmehørende i den jurisdiktion, som ikke har et selskabsskattesystem.

Den sidste kategori af faste driftssteder omfatter de faste driftssteder, som ikke omfattes af en af de tre ovennævnte definitioner. I forhold til reglerne om en ekstraskat anses et sådant fast driftssted for at eksistere, hvis hovedenhedens jurisdiktion (bopælslandet) efter dets lovgivning undtager indkomst, der kan henføres til hovedenhedens aktiviteter udført uden for jurisdiktionen, fra beskatning. Sådanne faste driftssteder anses for statsløse.

Det foreslås i *stk. 4*, at hvis en koncernenhed skifter hjemsted i løbet af et regnskabsår, anses enheden som hjemmehørende i den jurisdiktion, hvor den blev anset for at være hjemmehørende i henhold til nærværende bestemmelse i starten af det pågældende regnskabsår.

Ved skift af hjemsted i løbet af et regnskabsår anses den pågældende koncernenhed for hjemmehørende i den fraflyttede jurisdiktion for det regnskabsår, hvori skiftet sker, og for hjemmehørende i den tilflyttede jurisdiktion fra det efterfølgende regnskabsår.

Det foreslås i *stk. 5*, at hvis en koncernenhed er hjemmehørende i to jurisdiktioner, og disse jurisdiktioner har en gældende dobbeltbeskatningsoverenskomst, anses koncernenheden som hjemmehørende i den jurisdiktion, hvor den betragtes som skattemæssigt hjemmehørende i henhold til nævnte dobbeltbeskatningsoverenskomst. Hvis den gældende dobbeltbeskatningsoverenskomst kræver, at de kompetente myndigheder når frem til en gensidig aftale om, hvor koncernenheden anses at være skattemæssigt hjemmehørende, og der ikke er opnået aftale herom, finder *stk. 6* anvendelse. Hvis der ikke gives fritagelse fra dobbeltbeskatning i henhold til den gældende

dobbeltbeskatningsoverenskomst, som følge af at en koncernenhed er skattemæssigt hjemmehørende i begge kontraherende stater, finder stk. 6 anvendelse.

Med denne regel reguleres den situation, hvor en koncernenhed anses for at være hjemmehørende i to jurisdiktioner, og der foreligger en dobbeltbeskatningsoverenskomst mellem de pågældende jurisdiktioner. En sådan dobbelt situation vil f.eks. kunne forekomme, hvor koncernenheden er indregistreret i den ene jurisdiktion og har ledelsens sæde i den anden jurisdiktion, og efter reglerne i de respektive jurisdiktioner behandles som hjemmehørende der.

I forhold til reglerne om en ekstraskat kan en omfattet skat imidlertid kun tages i betragtning i én jurisdiktion, og en koncernenhed kan kun pålægges at anvende reglerne om indkomstmedregning, jf. kapitel 4, og reglerne om underbeskattet overskud, jf. kapitel 6, i én jurisdiktion for at undgå dobbeltbeskatning.

For at løse denne konflikt foreslås det med stk. 5, at koncernenheden i forhold til reglerne om en ekstraskat skal anses for hjemmehørende i den jurisdiktion, hvor enheden anses for hjemmehørende efter den indgåede dobbeltbeskatningsoverenskomst. Hvis dobbeltbeskatningsoverenskomsten ikke fører til et resultat, finder reglerne i det foreslåede stk. 6 anvendelse. Det vil sige, at situationen behandles, som om der ikke foreligger en dobbeltbeskatningsoverenskomst mellem de to jurisdiktioner.

Reglerne i stk. 5 omfatter ikke koncernenheder, der er faste driftssteder. For sådanne koncernenheder finder reglerne i det foreslåede stk. 3 anvendelse.

Reglerne i stk. 5 finder anvendelse for hvert regnskabsår. En koncernenhed vil således kunne blive anset for hjemmehørende i jurisdiktion A i et regnskabsår og i jurisdiktion B i et andet regnskabsår, alt afhængigt af hvilket resultat den indgåede dobbeltbeskatningsoverenskomst måtte føre til.

Det foreslås i *stk. 6*, at hvis en koncernenhed er hjemmehørende i to jurisdiktioner, og disse jurisdiktioner ikke har en gældende dobbeltbeskatningsoverenskomst, anses koncernenheden som hjemmehørende i den jurisdiktion, der har opkrævet de højeste omfattede skatter for regnskabsåret. Ved beregningen af de i 1. pkt. omhandlede omfattede skatter tages der ikke hensyn til det indbetalte skattebeløb i henhold til en skatteordning for kontrollerede udenlandske selskaber.

Hvis beløbet for de forfaldne omfattede skatter i de to jurisdiktioner er det samme eller nul, anses koncernenheden som hjemmehørende i den jurisdiktion, hvor den har den højeste substansbaserede indkomstudelukkelse opgjort på enhedsbasis i overensstemmelse med § 40. Hvis beløbet for den substansbaserede indkomstudelukkelse i de to jurisdiktioner er det samme eller nul, betragtes koncernenheden som statsløs, medmindre den er et ultimativt moderselskab, i hvilket tilfælde enheden anses som hjemmehørende i den jurisdiktion, hvor den blev oprettet.

Med denne regel reguleres den situation, hvor en koncernenhed anse hjemmehørende i to jurisdiktioner, uden at der foreligger en dobbeltbeskatningsoverenskomst mellem de pågældende jurisdiktioner.

Udgangspunktet er, at koncernenheden skal anses for hjemmehørende i den jurisdiktion, som har opkrævet de højeste omfattede skatter for det relevante regnskabsår. Sammenligningsgrundlaget er alene de omfattede skatter, som er opkrævet i de to respektive jurisdiktioner. Der tages således ikke hensyn til skatter, herunder kildeskatte, der er opkrævet i andre jurisdiktioner. Ved opgørelsen af opkrævede omfattede skatter skal der ikke medregnes skatter, som opkræves i overensstemmelse med et regelsæt om CFC-beskatning. Denne undtagelse vil f.eks. omfatte skatter, der opkræves af CFC-indkomst som opgjort efter reglerne i selskabsskattelovens § 32.

Hvis de omfattede skatter udgør det samme beløb i de to jurisdiktioner, eller hvis de omfattede skatter i begge jurisdiktioner er nul, skal koncernenheden anses for hjemmehørende i den jurisdiktion, hvor enheden har det største substansbaserede indkomstudelukkelsesbeløb opgjort på enhedsbasis efter lovforslagets § 40.

Normalt opgøres den substansbaserede indkomstudelukkelse på jurisdiktionsniveau. Da opgørelsen her skal ske på enhedsniveau, vil det således kræve, at der foretages en særlig opgørelse.

Hvis det substansbaserede indkomstudelukkelsesbeløb udgør det samme beløb i de to jurisdiktioner, eller hvis det substansbaserede indkomstudelukkelsesbeløb i begge jurisdiktioner er nul, anses koncernenheden for statsløs. Hvis koncernenheden er et ultimativt moderselskab, skal den dog ikke anses for statsløs. I stedet skal koncernenheden anses for hjemmehørende i den jurisdiktion, hvor enheden er oprettet.

Det foreslås i *stk. 7*, at hvis et moderselskab som følge af anvendelsen af *stk. 5* og *6* er hjemmehørende i en jurisdiktion, hvor det ikke er omfattet af en kvalificeret regel om indkomstmedregning, anses det som underlagt den kvalificerede regel om indkomstmedregning i den anden jurisdiktion, medmindre en gældende dobbeltbeskatningsoverenskomst forhindrer anvendelse af en sådan regel.

Anvendelsen af reglerne i *stk. 5* og *6* kan medføre, at et moderselskab vil skulle anses for hjemmehørende i en jurisdiktion, som ikke har en kvalificeret regel om indkomstmedregning. Hvor det er tilfældet, anses det pågældende moderselskab for at være underlagt den kvalificerede regel om indkomstmedregning, som den anden af de involverede jurisdiktioner har. Dette gælder dog kun, hvis ikke en dobbeltbeskatningsoverenskomst er til hinder herfor.

Reglen giver kun den anden af de involverede jurisdiktioner ret til at anvende jurisdiktionens kvalificerede regel om indkomstmedregning. Reglen ændrer således ikke på, hvilken jurisdiktion det pågældende moderselskab skal anses for hjemmehørende i, i forhold til beregning af den effektive skattesats og ekstraskatten.

Ved et moderselskab forstås et ultimativt moderselskab, der hverken er en undtagen enhed, et mellemliggende moderselskab eller et delvist ejet moderselskab, jf. lovforslagets § 3, nr. 24.

Forslaget til § 4 implementerer direktivets artikel 4, som er baseret på OECD's modelregler artikel 10.3.

Til § 5

Den foreslåede bestemmelse vedrører danske koncernenheder, der har status som ultimativt moderselskab, og de omstændigheder, hvorunder selskabet har pligt til at beregne og betale en ekstraskat, der udspringer af reglerne om indkomstmedregning.

Det foreslås i *stk. 1*, at hvor et ultimativt moderselskab direkte eller indirekte besidder en ejerandel i en udenlandsk lavt beskattet koncernenhed, eller i en lavt beskattet statsløs koncernenhed, påhviler det dette selskab at beregne

og betale den ekstraskat, jf. § 39, vedrørende de pågældende udenlandske og statsløse koncernenheder, der kan henføres til selskabet.

Reglen omfatter danske selskaber, som enten direkte eller indirekte har en ejerandel i en udenlandsk koncernenhed, der har status som lavt beskattet. Endvidere omfatter reglen danske selskaber, som enten direkte eller indirekte har en ejerandel i en statsløs koncernenhed, der har status som lavt beskattet.

Ved et ultimativt moderselskab forstås en enhed, der direkte eller indirekte har bestemmende indflydelse over en eller flere andre enheder, og som ikke direkte eller indirekte ejes af en anden enhed med bestemmende indflydelse over den, jf. lovforslagets § 3, nr. 14, litra a.

Ved en lavt beskattet koncernenhed forstås for det første en koncernenhed, som er hjemmehørende i en lavskattejurisdiktion, jf. lovforslagets § 3, nr. 19, litra a, idet en lavskattejurisdiktion er defineret som et EU-medlemsland eller en tredjelandjurisdiktion, hvor en koncern for et givet regnskabsår har en kvalificeret indkomst og beskattes med en effektiv skattesats, der er lavere end 15 pct., jf. lovforslagets § 3, nr. 35. Definitionen omfatter for det andet en statsløs koncernenhed, der for et regnskabsår har en kvalificeret indkomst og en effektiv skattesats, der er lavere end 15 pct., jf. lovforslagets § 3, nr. 19, litra b.

Kravet er, at det danske ultimative moderselskab har besiddet en ejerandel i den lavt beskattede enhed i løbet af det relevante regnskabsår. Dette følger af henvisningen til lovforslagets § 39. Der er ikke i reglen medtaget et udtrykkeligt krav i forhold til ejertid. Det beror på, at ejertiden ikke er relevant for formålet med reglens anvendelse, men kravet til ejertiden er afspejlet i reglerne i lovforslagets § 39 vedrørende beregning af ekstraskatten.

Det følger af reglen, at hvor betingelserne i øvrigt er opfyldt, påhviler pligten til at beregne og betale ekstraskatten det danske koncernselskab med status som ultimativt moderselskab.

Det foreslås i *stk.* 2, at det påhviler et ultimativt moderselskab at beregne og betale den ekstraskat, jf. § 39, der kan henføres til selskabet selv og andre danske enheder i koncernen, som er lavt beskattede.

Hvor stk. 1 omhandler ekstraskat, der kan henføres til det ultimative danske moderselskabs udenlandske og statsløse koncernenheder, omhandler stk. 2 ekstraskat, der kan henføres til det ultimative danske moderselskab selv og andre lavt beskattede danske enheder i koncernen.

Det følger af reglen, at pligten til at beregne og betale ekstraskatten i disse situationer påhviler det danske koncernselskab, der har status som ultimativt moderselskab.

Forslaget til § 5 implementerer direktivets artikel 5, som er baseret på OECD's modelregler artikel 2.1.1.

Til § 6

Den foreslåede bestemmelse vedrører visse danske koncernenheder, der har status som mellemliggende moderselskab, og de omstændigheder, hvorunder selskabet har pligt til at beregne og betale en ekstraskat, der udspringer af reglerne om indkomstmedregning.

Det foreslås i *stk. 1*, at hvor et mellemliggende moderselskab, der er ejet af et ultimativt moderselskab, som er hjemmehørende i en tredjelandsjurisdiktion, direkte eller indirekte besidder en ejerandel i en udenlandsk lavt beskattet koncernenhed, eller i en lavt beskattet statsløs koncernenhed, påhviler det dette mellemliggende moderselskab at beregne og betale den ekstraskat, jf. § 39, vedrørende de pågældende udenlandske og statsløse koncernenheder, der kan henføres til selskabet.

Reglen omfatter danske selskaber, som enten direkte eller indirekte har en ejerandel i en udenlandsk koncernenhed, der har status som lavt beskattet. Endvidere omfatter reglen danske selskaber, som enten direkte eller indirekte har en ejerandel i en statsløs koncernenhed, der har status som lavt beskattet.

Ved et mellemliggende moderselskab forstås en koncernenhed, der direkte eller indirekte har en ejerandel i en anden koncernenhed i den samme koncern, og som ikke betragtes som et ultimativt moderselskab, et delvist ejet moderselskab, et fast driftssted eller en investeringsenhed, jf. lovforslagets § 3, nr. 20.

Reglen omfatter danske mellemliggende moderselskaber, som er ejet af et ultimativt moderselskab hjemmehørende i en tredjelandsjurisdiktion.

Ved et ultimativt moderselskab forstås en enhed, der direkte eller indirekte har bestemmende indflydelse over en eller flere andre enheder, og som ikke direkte eller indirekte ejes af en anden enhed med bestemmende indflydelse over den, jf. lovforslagets § 3, nr. 14, litra a.

Ved tredjelandsjurisdiktion forstås et land, som ikke er medlem af den Europæiske Union, jf. lovforslagets § 3, nr. 47.

Ved en lavt beskattet koncernenhed forstås for det første en koncernenhed, som er hjemmehørende i en lavskattejurisdiktion, jf. lovforslagets § 3, nr. 19, litra a, idet en lavskattejurisdiktion er defineret som en EU-medlemsstat eller en tredjelandsjurisdiktion, hvor en koncern for et givet regnskabsår har en kvalificeret indkomst og beskattes med en effektiv skattesats, der er lavere end 15 pct., jf. lovforslagets § 3, nr. 35. Definitionen omfatter for det andet en statsløs koncernenhed, der for et regnskabsår har en kvalificeret indkomst og en effektiv skattesats, der er lavere end 15 pct., jf. lovforslagets § 3, nr. 19, litra b.

Kravet er, at det danske mellemliggende moderselskab har besiddet en ejerandel i den lavt beskattede enhed i løbet af det relevante regnskabsår. Dette følger af henvisningen til lovforslagets § 39. Der er ikke i reglen medtaget et udtrykkeligt krav i forhold til ejertid. Det beror på, at ejertiden ikke er relevant for formålet med reglens anvendelse, men kravet til ejertiden er afspejlet i reglerne i lovforslagets § 39 vedrørende beregning af ekstraskatten.

Der er ikke i reglen medtaget et krav i forhold til ejerskabets størrelse. Det beror på, at størrelsen ikke er relevant for formålet med reglens anvendelse. Det er således ikke et krav, at det mellemliggende moderselskab skal have bestemmende indflydelse i de omhandlede lavt beskattede koncernenheder. Kravet er alene, at de tilhører samme koncern.

Det følger af reglen, at hvor betingelserne i øvrigt er opfyldt, påhviler pligten til at beregne og betale ekstraskatten det danske koncernselskab med status som mellemliggende moderselskab.

Det foreslås i *stk. 2*, at det påhviler et mellemliggende moderselskab, der er ejet af et ultimativt moderselskab, som er hjemmehørende i en tredjelandsjurisdiktion, at beregne og betale den ekstraskat, jf. § 39, der kan henføres til selskabet selv og andre danske enheder i koncernen, som er lavt beskattede.

Hvor *stk. 1* omhandler ekstraskat, der kan henføres til det mellemliggende danske moderselskabs udenlandske og statsløse koncernenheder, omhandler *stk. 2* ekstraskat, der kan henføres til det mellemliggende danske moderselskab selv og andre lavt beskattede danske enheder i koncernen.

Det følger af reglen, at pligten til at beregne og betale ekstraskatten i disse situationer påhviler det danske koncernselskab, der har status som mellemliggende moderselskab.

Det foreslås i *stk. 3*, at *stk. 1* og *2* ikke finder anvendelse, hvis det udenlandske ultimative moderselskab for det pågældende regnskabsår er omfattet af en kvalificeret regel om indkomstmedregning. Endvidere finder *stk. 1* og *2* ikke anvendelse, hvis et andet mellemliggende moderselskab i koncernen, der direkte eller indirekte har bestemmende indflydelse over det mellemliggende moderselskab nævnt i *stk. 1* og *2*, er hjemmehørende i en jurisdiktion, hvor det for det pågældende regnskabsår er omfattet af en kvalificeret regel om indkomstmedregning.

Anvendelse af reglen om indkomstmedregning bygger på en top til bund-tilgang. Det vil sige, at der generelt anlægges den prioritetstilgang, at reglen om indkomstmedregning skal anvendes på moderselskaber, der ligger i toppen af kæden.

Det foreslåede *stk. 3* er udtryk for denne top til bund-tilgang. Formålet med *stk. 3* er at undgå, at der opstår dobbeltbeskatning som følge af, at flere moderselskaber anvender reglen om indkomstmedregning i forhold til samme ejerskab af en lavt beskattet koncernenhed.

Med 1. pkt. sikres, at reglen om indkomstmedregning ikke kommer til anvendelse på det niveau, hvor det mellemliggende moderselskab ligger, når det overliggende udenlandske ultimative moderselskab for det pågældende regnskabsår skal anvende en kvalificeret regel om indkomstmedregning som følge af lovgivningen i den jurisdiktion, hvor det ultimative moderselskab er hjemmehørende.

2. pkt. omhandler den situation, hvor der er to mellemliggende moderselskaber i koncernen – et dansk og et udenlandsk – som for det pågældende regnskabsår skal anvende en kvalificeret regel om indkomstmedregning i forhold til samme lavt beskattede koncernenhed. Med reglen i 2. pkt. sikres, at reglen om indkomstmedregning ikke kommer til anvendelse, hvis det udenlandske mellemliggende moderselskab direkte eller indirekte har bestemmende indflydelse over det danske mellemliggende moderselskab, og det udenlandske mellemliggende moderselskab for det pågældende regnskabsår skal anvende en kvalificeret regel om indkomstmedregning som følge af lovgivningen i den jurisdiktion hvor det pågældende mellemliggende moderselskab er hjemmehørende.

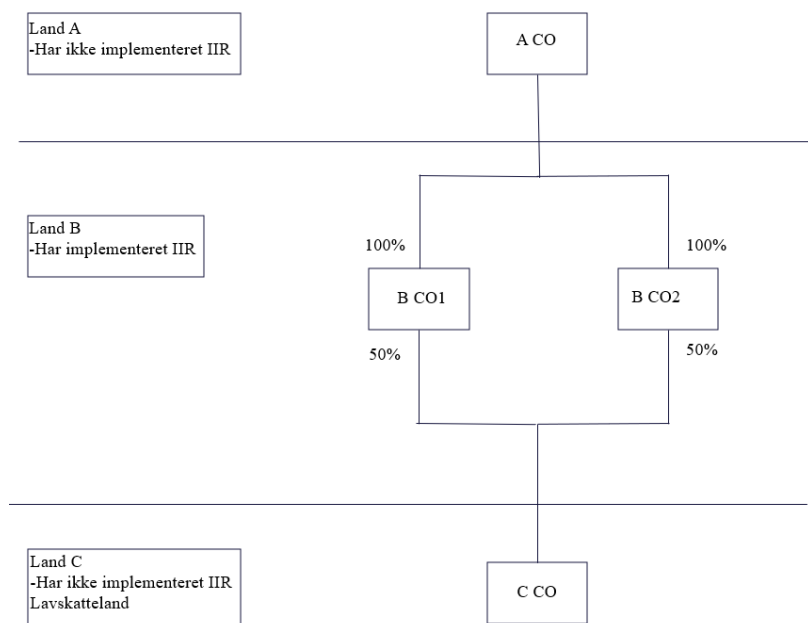
Hvis det udenlandske mellemliggende moderselskab ikke – hverken direkte eller indirekte – har bestemmende indflydelse over det danske mellemliggende moderselskab, finder reglen i 2. pkt. ikke anvendelse. I denne situation vil det danske mellemliggende moderselskab skulle anvende reglen om indkomstmedregning.

Eksempel til illustration af den foreslåedes bestemmelse

En multinational koncern består af enheder, der er hjemmehørende i henholdsvis land A, B og C. Land B har indført reglerne om indkomstmedregning (IIR). Land C er et lavskatteland.

Selskab A, der er hjemmehørende i land A, er koncernens ultimativ moderselskab. Selskab A ejer 100 pct. af henholdsvis selskab B1 og B2, der begge er hjemmehørende i land B. Selskaberne B1 og B2 ejer hver 50 pct. af selskab C, der er hjemmehørende i land C.

Figur 1 – koncernstruktur



Da kun land B har indført reglerne om indkomstmedregning, vil den beregnede ekstraskat for land C (allokeret til selskab C) skulle betales af de to mellemliggende moderselskaber B1 og B2. Hver skal betale 50 pct, idet betalingen skal ske på grundlag af deres respektive ejerandel i selskab C.

Forslaget til § 6 implementerer direktivets artikel 6, som er baseret på OECD's modelregler artikel 2.1.2 og 2.1.3.

Til § 7

Den foreslåede bestemmelse vedrører visse danske koncernenheder, der har status som mellemliggende moderselskab, og de omstændigheder, hvorunder selskabet har pligt til at beregne og betale en ekstraskat, der udspringer af reglerne om indkomstmedregning.

Det foreslås i *stk. 1*, at hvor et mellemliggende moderselskab, der er ejet af et ultimativt moderselskab, som er en undtaget enhed, direkte eller indirekte besidder en ejerandel i en udenlandsk lavt beskattet koncernenhed eller en lavt beskattet statsløs koncernenhed, påhviler det dette mellemliggende selskab at beregne og betale den ekstraskat, jf. § 39, vedrørende de pågældende udenlandske og statsløse koncernenheder, der kan henføres til selskabet.

Reglen omfatter danske selskaber, som enten direkte eller indirekte har en ejerandel i en udenlandsk koncernenhed, der har status som lavt beskattet. Endvidere omfatter reglen danske selskaber, som enten direkte eller indirekte har en ejerandel i en statsløs koncernenhed, der har status som lavt beskattet.

Ved et mellemliggende moderselskab forstås en koncernenhed, der direkte eller indirekte har en ejerandel i en anden koncernenhed i den samme koncern, og som ikke betragtes som et ultimativt moderselskab, et delvist ejet moderselskab, et fast driftssted eller en investeringsenhed, jf. lovforslagets § 3, nr. 20.

Reglen omfatter danske mellemliggende moderselskaber, som er ejet af et ultimativt moderselskab, der er en undtagen enhed.

Ved et ultimativt moderselskab forstås en enhed, der direkte eller indirekte har bestemmende indflydelse over en eller flere andre enheder, og som ikke direkte eller indirekte ejes af en anden enhed med bestemmende indflydelse over den, jf. lovforslagets § 3, nr. 14, litra a.

Undtagne enheder er de enheder, som fremgår af lovforslagets § 2. Undtagne enheder er således f.eks. offentlige enheder, internationale organisationer og nonprofitorganisationer.

Ved en lavt beskattet koncernenhed forstås for det første en koncernenhed, som er hjemmehørende i en lavskattejurisdiktion, jf. lovforslagets § 3, nr. 19, litra a, idet en lavskattejurisdiktion er defineret som en EU-medlemsstat eller en tredjelandjurisdiktion, hvor en koncern for et givet regnskabsår har en kvalificeret indkomst og beskattes med en effektiv skattesats, der er lavere end 15 pct., jf. lovforslagets § 3, nr. 35.

Definitionen omfatter for det andet en statsløs koncernenhed, der for et regnskabsår har en kvalificeret indkomst og en effektiv skattesats, der er lavere end 15 pct., jf. lovforslagets § 3, nr. 19, litra b.

Kravet er, at det danske mellemliggende moderselskab har besiddet en ejerandel i den lavt beskattede enhed i løbet af det relevante regnskabsår. Dette følger af henvisningen til lovforslagets § 39. Der er ikke i reglen medtaget et udtrykkeligt krav i forhold til ejertid. Det beror på, at ejertiden ikke er

relevant for formålet med reglens anvendelse, men kravet til ejertid er afspejlet i reglerne i lovforslagets § 39 vedrørende beregning af ekstraskatten.

Der er heller ikke i reglen medtaget et krav i forhold til ejerskabets størrelse. Det beror på, at størrelsen ikke er relevant for formålet med reglens anvendelse. Det er således ikke et krav, at det mellemliggende moderselskab skal have bestemmende indflydelse i de omhandlede lavt beskattede koncernenheder. Kravet er alene, at de tilhører samme koncern.

Det følger af reglen, at hvor betingelserne i øvrigt er opfyldt, påhviler pligten til at beregne og betale ekstraskatten det danske koncernselskab med status som mellemliggende moderselskab.

Det foreslås i *stk. 2*, at det påhviler et mellemliggende moderselskab, der er ejet af et ultimativt moderselskab, som er en undtaget enhed, at beregne og betale den ekstraskat, jf. § 39, der kan henføres til selskabet selv og andre danske enheder i koncernen, som er lavt beskattede.

Hvor *stk. 1* omhandler ekstraskat, der kan henføres til det mellemliggende danske moderselskabs udenlandske og statsløse koncernenheder, omhandler *stk. 2* ekstraskat, der kan henføres til det mellemliggende danske moderselskab selv og andre lavt beskattede danske enheder i koncernen.

Det følger af reglen, at pligten til at beregne og betale ekstraskatten i disse situationer påhviler det danske koncernselskab, der har status som mellemliggende moderselskab.

Det foreslås i *stk. 3*, at *stk. 1* og *2* ikke finder anvendelse, hvis et andet mellemliggende moderselskab i koncernen, der direkte eller indirekte har bestemmende indflydelse over det mellemliggende moderselskab nævnt i *stk. 1* og *2*, er hjemmehørende i en jurisdiktion, hvor det for det pågældende regnskabsår er omfattet af en kvalificeret regel om indkomstmedregning.

Reglen omhandler den situation, hvor der er to mellemliggende moderselskaber i koncernen – et dansk og et udenlandsk – som for det pågældende regnskabsår skal anvende en kvalificeret regel om indkomstmedregning i forhold til samme lavt beskattede koncernenhed. Med reglen sikres, at reglen om indkomstmedregning ikke kommer til anvendelse, hvis det udenlandske mellemliggende moderselskab direkte eller indirekte har bestemmende indflydelse over det danske mellemliggende moderselskab, og det

udenlandske mellemliggende moderselskab for det pågældende regnskabsår skal anvende en kvalificeret regel om indkomstmedregning som følge af lovgivningen i den jurisdiktion, hvor det pågældende mellemliggende moderselskab er hjemmehørende.

Hvis det udenlandske mellemliggende moderselskab ikke – hverken direkte eller indirekte – har bestemmende indflydelse over det danske mellemliggende moderselskab, finder reglen ikke anvendelse. I denne situation vil det danske mellemliggende moderselskab skulle anvende reglen om indkomstmedregning.

Forslaget til § 7 implementerer direktivets artikel 7.

Til § 8

Den foreslåede bestemmelse vedrører danske koncernenheder, der har status som delvist ejet moderselskab, og de omstændigheder, hvorunder selskabet har pligt til at beregne og betale en ekstraskat, der udspringer af reglerne om indkomstmedregning.

Det foreslås i *stk. 1*, at det påhviler et delvist ejet moderselskab, der direkte eller indirekte besidder en ejerandel i en udenlandsk lavt beskattet koncernenhed, eller i en lavt beskattet statsløs koncernenhed, at beregne og betale den ekstraskat, jf. § 39, vedrørende de pågældende udenlandske og statsløse koncernenheder, der kan henføres til selskabet.

Regler omfatter danske selskaber, som enten direkte eller indirekte har en ejerandel i en udenlandsk koncernenhed, der har status som lavt beskattet. Endvidere omfatter reglen danske selskaber, som enten direkte eller indirekte har en ejerandel i en statsløs koncernenhed, der har status som lavt beskattet.

Ved et delvist ejet moderselskab forstås en koncernenhed, der ikke betragtes som et ultimativt moderselskab, et fast driftssted eller en investeringsenhed, og som direkte eller indirekte besidder en ejerandel i en anden koncernenhed i den samme koncern, og hvor en eller flere personer, der ikke er koncernenheder i koncernen, direkte eller indirekte besidder mere end 20 pct. af ejerandelen i den pågældende koncernenheds overskud, jf. lovforslagets § 3, nr. 22.

Ved en lavt beskattet koncernenhed forstås for det første en koncernenhed, som er hjemmehørende i en lavskattejurisdiktion, jf. lovforslagets § 3, nr. 19, litra a, idet en lavskattejurisdiktion er defineret som en EU-medlemsstat eller en tredjelandjurisdiktion, hvor en koncern for et givet regnskabsår har en kvalificeret indkomst og beskattes med en effektiv skattesats, der er lavere end 15 pct., jf. lovforslagets § 3, nr. 35. Definitionen omfatter for det andet en statsløs koncernenhed, der for et regnskabsår har en kvalificeret indkomst og en effektiv skattesats, der er lavere end 15 pct., jf. lovforslagets § 3, nr. 19, litra b.

Kravet er, at det danske delvist ejede moderselskab har besiddet en ejerandel i den lavt beskattede enhed i løbet af det relevante regnskabsår. Dette følger af henvisningen til lovforslagets § 39. Der er ikke i reglen medtaget et udtrykkeligt krav i forhold til ejertid. Det beror på, at ejertiden ikke er relevant for formålet med reglens anvendelse, men krav til ejertiden er afspejlet i reglerne i lovforslagets § 39 vedrørende beregning af ekstraskatten.

Det følger af reglen, at hvor betingelserne i øvrigt er opfyldt, påhviler pligten til at beregne og betale ekstraskatten det danske koncernselskab med status som delvist ejet moderselskab.

Det foreslås i *stk. 2*, at det påhviler et delvist ejet moderselskab at beregne og betale den ekstraskat, jf. § 39, der kan henføres til selskabet selv og andre danske enheder i koncernen, som er lavt beskattede.

Hvor *stk. 1* omhandler ekstraskat, der kan henføres til det danske delvist ejede moderselskabs udenlandske og statsløse koncernenheder, omhandler *stk. 2* ekstraskat, der kan henføres til det danske delvist ejede moderselskab selv og andre lavt beskattede danske enheder i koncernen.

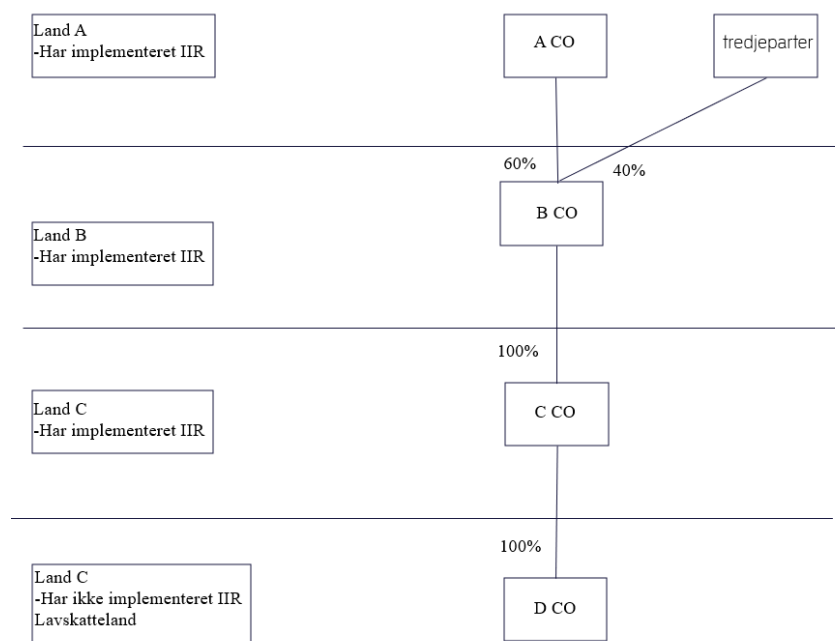
Det følger af reglen, at pligten til at beregne og betale ekstraskatten i disse situationer påhviler det danske koncernselskab, der har status som delvist ejet moderselskab.

Det foreslås i *stk. 3*, at *stk. 1* og *2* ikke finder ikke anvendelse, hvis et andet delvist ejet moderselskab i koncernen, der direkte eller indirekte besidder alle ejerandelene i det delvist ejede moderselskab nævnt i *stk. 1* og *2*, for det pågældende regnskabsår er omfattet af en kvalificeret regel om indkomstmedregning.

Reglen omhandler den situation, hvor der er to delvist ejede moderselskaber i koncernen – et dansk og et udenlandsk – som for det pågældende regnskabsår skal anvende en kvalificeret regel om indkomstmedregning i forhold til samme lavt beskattede koncernenhed.

En koncernstruktur som vist i *figur 2* vil f.eks. være omfattet af bestemmelsen.

Figur 2 – Omfattet koncernstruktur



Selskab B i land B er et delvist ejet moderselskab, fordi det besidder alle ejerandele i selskab C i land C, og fordi 40 pct. af ejerandelene i selskab B er ejet af et selskab, der ikke er en del af koncernen, dvs. af en tredjepart.

Selskab C i land C er et delvist ejet moderselskab, fordi det besidder alle ejerandele i selskab D i land D, og fordi 40 pct. af ejerandelene i selskab C indirekte (via selskab B) er ejet af et selskab, der ikke er en del af koncernen, dvs. af en tredjepart.

Med reglen sikres, at reglen om indkomstmedregning ikke kommer til anvendelse, hvis det udenlandske delvist ejede moderselskab direkte eller indirekte besidder alle ejerandele i det danske delvist ejede moderselskab, og det udenlandske delvist ejede moderselskab for det pågældende regnskabsår skal anvende en kvalificeret regel om indkomstmedregning som følge af

lovgivningen i den jurisdiktion, hvor det pågældende delvist ejede mellem-liggende moderselskab er hjemmehørende.

Hvis det danske delvist ejede moderselskab i forhold til ovennævnte eksempel er identisk med selskab C, vil det danske delvist ejede moderselskab, ikke være den koncernenhed, som det påhviler at beregne og betale ekstraskat for den lavt beskattede koncernenhed i land D. Det vil være det delvist ejede moderselskab i land B, som vil skulle anvende reglen om indkomst-medregning.

Forslaget til § 8 implementerer direktivets artikel 8, som er baseret på OECD's modelregler artikel 2.1.4 og 2.1.5.

Til § 9

Den foreslåede bestemmelse vedrører allokering af en beregnet ekstraskat i forhold til danske moderselskaber og dermed en fastlæggelse af den andel af ekstraskatten, som det påhviler de pågældende moderselskaber at betale.

Det foreslås i *stk. 1*, at den ekstraskat, som et moderselskab skal betale efter § 5, stk. 1, § 6, stk. 1, § 7, stk. 1, og § 8, stk. 1, for en lavt beskattet koncernenhed, udgør den ekstraskat, som er beregnet for den lavt beskattede koncernenhed efter § 39, multipliceret med den andel af denne ekstraskat, som for regnskabsåret skal allokeres til moderselskabet.

Reglen angiver den overordnede allokeringsnøgle for den ekstraskat, der skal betales af et dansk moderselskab for en lavt beskattet koncernenhed.

Det foreslås i *stk. 2*, at den andel af en lavt beskattet koncernenheds ekstraskat, som skal allokeres til moderselskabet, jf. stk. 1, udgør størrelsen af moderselskabets ejerandel af den lavt beskattede koncernenheds kvalificerede indkomst, hvor denne størrelse opgøres som den lavt beskattede koncernenheds kvalificerede indkomst for regnskabsåret, nedsat med den del af denne indkomst, der kan henføres til andre ejeres ejerandele, divideret med den lavt beskattede koncernenheds kvalificerede indkomst for regnskabsåret.

Reglen er en udbygning af reglen i stk. 1 og indeholder de nærmere principper for fastlæggelse af den andel af ekstraskatten, som skal allokeres til mo-

derselskabet og dermed betales af moderselskabet. Grundlaget for denne opgørelse er den lavt beskattede koncernenheds kvalificerede indkomst for regnskabsåret og en opgørelse af hvor stor en andel heraf, der skal henføres til eventuelle andre ejere end moderselskabet. Reglerne for opgørelse af den kvalificerede indkomst er indeholdt i lovforslagets §§ 22-30, dvs. lovens kapitel 7.

Det foreslås i *stk. 3*, at den del af en lavt beskattet koncernenheds kvalificerede indkomst, der kan henføres til andre ejeres ejerandele, jf. *stk. 2*, udgør det beløb, som, baseret på principperne i den almindeligt anerkendte regnskabsstandard, der anvendes i det ultimative moderselskabs konsoliderede regnskaber, ville være blevet henført til disse ejere, hvis

- 1) den lavt beskattede koncernenheds nettoindkomst var lig med dens kvalificerede indkomst,
- 2) moderselskabet havde udarbejdet konsoliderede regnskaber i overensstemmelse med denne regnskabsstandard (de hypotetiske konsoliderede regnskaber),
- 3) moderselskabet havde bestemmende indflydelse over den lavt beskattede koncernenhed, således at hele den lavt beskattede koncernenheds kvalificerede indkomst og alle dens udgifter konsolideret post for post med moderselskabets i det hypotetiske konsoliderede regnskab,
- 4) hele den lavt beskattede koncernenheds kvalificerede indkomst kunne henføres til transaktioner med personer, der ikke er enheder i koncernen, og
- 5) alle ejerandele, som ikke direkte eller indirekte ejes af moderselskabet, var ejet af andre personer end enheder i koncernen.

Reglen er en udbygning af reglen i *stk. 2* og indeholder de nærmere retningslinjer for, hvor stor en del af den lavt beskattede koncernenheds kvalificerede indkomst, der skal henføres til eventuelle andre ejere af den lavt beskattede koncernenhed end moderselskabet.

Eksempel på anvendelse af reglen i stk. 3

En multinational koncern består af enheder, der er hjemmehørende i henholdsvis land A, B, C og D. Land A, B og C har indført reglerne om indkomstmedregning (IIR). Land C og Land D er lavskattelande.

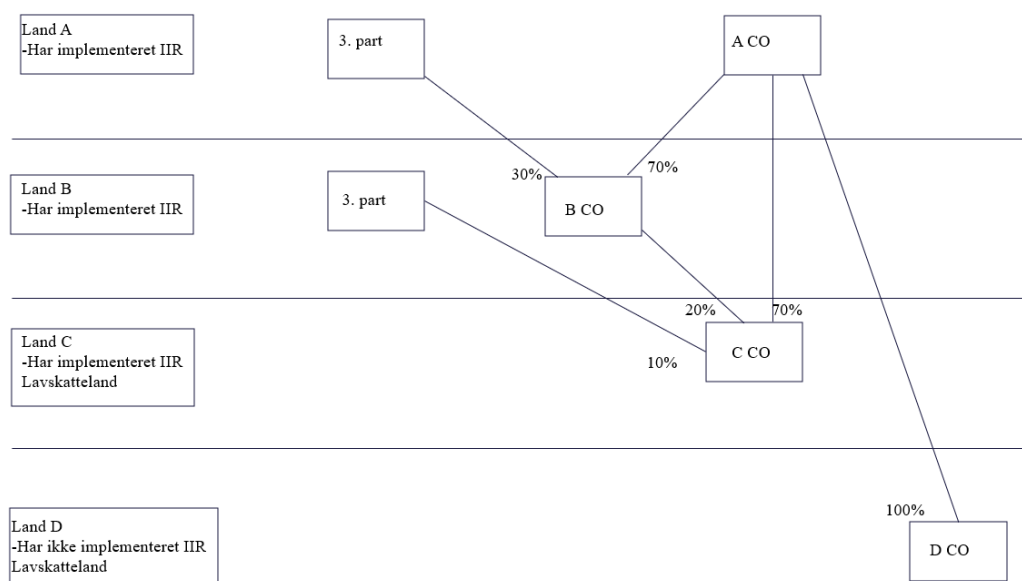
Selskab A, der er hjemmehørende i land A, er koncernens ultimative moderselskab. *Selskab A* ejer 70 pct. af *selskab B*, der er hjemmehørende i land

B, 70 pct. af selskab C, der er hjemmehørende i land C og 100 pct. af selskab D, der er hjemmehørende i land D.

Selskab B ejer 20 pct. af selskab C.

Tredjeparter hjemmehørende i land A ejer 30 pct. af selskab B, mens tredjeparter hjemmehørende i land B ejer 10 pct. af selskab C.

Figur 3 – koncernstruktur



Som det fremgår af figuren foreligger der tillige et indirekte ejerskab til selskab C, idet både tredjeparter i land A og selskab A har en ejerandel i selskab C gennem deres ejerskab i selskab B. Den endelige ejerallokering fremgår af nedenstående tabel.

	Selskab B	Selskab C	Selskab D
Selskab A	70%	84%	100%
Tredjepart land A	30%	6%	0%
Tredjepart land B	0%	10%	0%

Selskab C: Der er beregnet en ekstraskat for land C på 1.000, som er allokeret til selskabet. Selskabet har en finansielle nettoindkomst på 18.000, der

er afspejlet i selskab A's konsoliderede regnskab. Selskabet har en kvalificeret indkomst på 20.000. Forskellen beror på udgifter på 2.000, som ikke skal medregnes ved opgørelse af den kvalificerede indkomst.

Selskab D: Der er beregnet en ekstraskat for land D på 500, som er allokeret til selskabet. Selskabet har en finansielle nettoindkomst på 0, der er afspejlet i selskab A's konsoliderede regnskab. Selskabet har en kvalificeret indkomst på 35.000. Forskellen beror på, at selskabet kun har haft transaktioner med andre koncernenheder, hjemmehørende uden for land D.

Allokering af ekstraskatten:

Selskabs B's andel af ekstraskatten for selskab C

1. Ved fastlæggelsen af selskab B's inklusionsandel udregnes først den del af selskab C's kvalificerede indkomst, som henføres til ejerskab af "andre ejere", herunder selskab A. Selskab A's og tredjeparters ejerskab skal således behandles ens, når det ultimative moderselskabs finansielle regnskabsstandard anvendes til at allokere indkomst til tredjeparter, som ikke har et kontrollerende ejerskab i den lavt beskattede enhed (selskab C). I dette tilfælde bliver 16.000 af selskab C's kvalificerede indkomst allokeret til "andre ejere" (2.000 til tredjeparter, da disse ejer 10 pct. og 14.000 til selskab A, da dette direkte ejer 70 pct.).
2. Selskab B's inklusionsandel i selskab C udgør 20 pct.
$$\left(\frac{20000 \text{ kvalificeret indkomst} - 16000 \text{ andre ejere}}{20000 \text{ kvalificeret indkomst}} \right)$$
3. Selskab B's andel af selskab C's ekstraskat udgør $200 = 1000 \text{ i ekstraskat} \times 20 \text{ pct.}$

Selskab A's andel af ekstraskatten for selskab C

1. Ved fastlæggelsen af selskab A's inklusionsandel udregnes først den del af selskab C's kvalificerede indkomst, som henføres til "andre ejere". I dette tilfælde bliver 3.200 (2000 er de 10 pct., som direkte ejes af tredjeparter i land A og 1200 er de 6 pct., som indirekte ejes af tredjeparter gennem selskab B).
2. Selskab A's inklusionsandel i selskab C udgør $84 \text{ pct} =$
$$\left(\frac{20000 \text{ kvalificeret indkomst} - 3200 \text{ andre ejere}}{20000 \text{ kvalificeret indkomst}} \right)$$

3. Selskab A's andel af selskab C's ekstraskat udgør som udgangspunkt 840 (1000 i ekstraskat x 84 pct.), idet dette beløb skal nedsættes med et beløb svarende til selskab A's ejerskab af selskab C gennem selskab B eller 14 pct. (20 pct. x 70 pct.). Det vil sige, at der samlet skal allokeres 700 til selskab A (840 – 140).

Selskab A's andel af ekstraskatten for selskab D

1. Ved fastlæggelsen af selskab A's inklusionsandel udregnes først den del af selskab D's kvalificerede indkomst, som henføres til "andre ejere". I dette tilfælde er det 0.
2. Selskab A's inklusionsandel i selskab D udgør 100 pct. =
$$\left(\frac{35000 \text{ kvalificeret indkomst} - 0 \text{ andre ejere}}{35000 \text{ kvalificeret indkomst}} \right).$$

Det forhold, at selskab D's indkomst elimineres i den faktiske konsolidering har ingen betydning for den hypotetiske allokering, idet kravet er, at der sker en allokering baseret på den kvalificerede indkomst og ikke selskab A's konsoliderede regnskab.

3. Selskab A's andel af ekstraskatten i selskab D udgør 500 = 500 i ekstraskat x 100 pct.)

Oversigt over beregningerne:

	A	B	Tredjeparter	Samlet
Allokerbar andel af C's ekstraskat	840	200	100	1140
Nedsættelse	(140)	-	-	(140)
Allokerbar andel af D's ekstraskat	500	-	-	500
Samlet allokeret ekstraskat	1200	200	100	1500

Det foreslås i *stk. 4*, at den ekstraskat, som et moderselskab skal betale efter § 5, stk. 2, § 6, stk. 2, § 7, stk. 2, og § 8, stk. 2, i overensstemmelse med § 39 skal omfatte dels den fulde ekstraskat, der er beregnet for det pågældende

moderselskab dels den ekstraskat, der er beregnet for de danske lavt beskattede koncernenheder, multipliceret med den andel af denne ekstraskat, som for regnskabsåret skal allokere til moderselskabet.

Reglen angiver, at et dansk moderselskab skal betale den ekstraskat, som er beregnet for selskab selv, idet reglen også indeholder en allokeringsnøgle for den ekstraskat, som et dansk moderselskab skal betale for danske lavt beskattede koncernenheder.

Forslaget til § 9 implementerer direktivets artikel 9, som er baseret på OECD's modelregler artikel 2.2.1, 2.2.2 og 2.2.3.

Til § 10

Den foreslåede bestemmelse omhandler den situation, hvor et moderselskab indirekte besidder en ejerandel i en lavt beskattet koncernenhed.

Det foreslås i § 10, at hvor et moderselskab gennem et mellemliggende moderselskab eller et delvist ejt moderselskab (indirekte ejerskab) har en ejerandel i en lavt beskattet koncernenhed, og de pågældende moderselskaber for det relevante regnskabsår er omfattet af en kvalificeret regel om indkomstmedregning, nedsættes den ekstraskat, som det førstnævnte moderselskab skal betale efter §§ 5-8, med et beløb svarende til den del af ekstraskatten for det mellemliggende moderselskab eller det delvist ejede moderselskab, som er allokert til det førstnævnte moderselskab.

Ved et mellemliggende moderselskab forstås en enhed, der direkte eller indirekte har en ejerandel i en anden koncernenhed i den samme koncern, og som ikke betragtes som et ultimativt moderselskab, et delvist ejt moderselskab, et fast driftssted eller en investeringsenhed, jf. lovforslagets § 3, nr. 20.

Ved et delvist ejt moderselskab forstås en koncernenhed, der ikke betragtes som et ultimativt moderselskab, et fast driftssted eller en investeringsenhed, og som direkte eller indirekte besidder en ejerandel i en anden koncernenhed i den samme koncern, og hvor en eller flere personer, der ikke er koncernenheder i koncernen, direkte eller indirekte besidder mere end 20 pct. af ejerandelen i den pågældende koncernenheds overskud, jf. lovforslagets § 3, nr. 22.

Ved en lavt beskattet koncernenhed forstås for det første en koncernenhed, som er hjemmehørende i en lavskattejurisdiktion, jf. lovforslagets § 3, nr. 19, litra a, idet en lavskattejurisdiktion er defineret som en EU-medlemsstat eller en tredjelandsjurisdiktion, hvor en koncern for et givet regnskabsår har en kvalificeret indkomst og beskattes med en effektiv skattesats, der er lavere end 15 pct., jf. lovforslagets § 3, nr. 35. Definitionen omfatter for det andet en statsløs koncernenhed, der for et regnskabsår har en kvalificeret indkomst og en effektiv skattesats, der er lavere end 15 pct., jf. lovforslagets § 3, nr. 19, litra b.

Bestemmelsen har til formål at undgå, at en opgjort ekstraskat for en given lavt beskattet koncernenhed bliver opkrævet hos flere moderselskaber.

Eksempel til illustration af den foreslåede bestemmelse

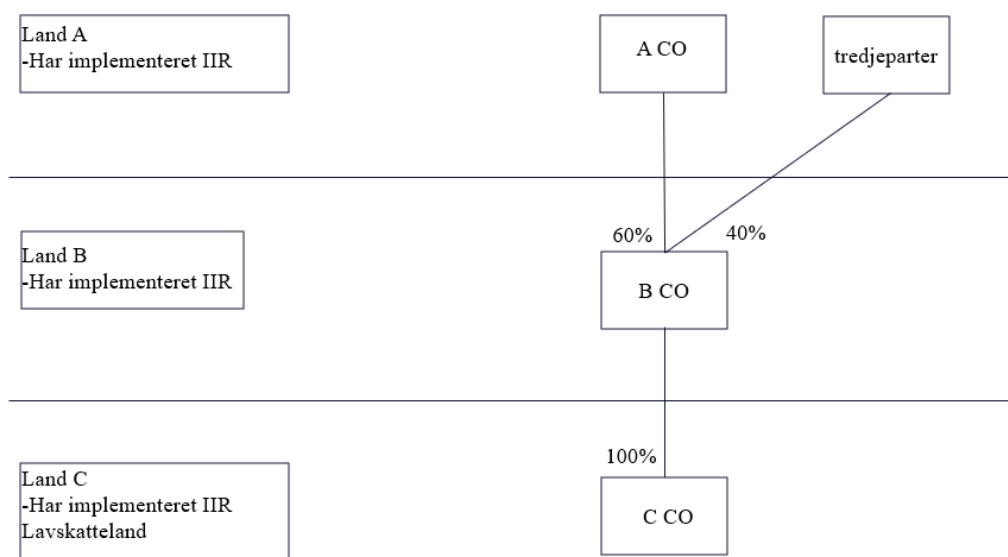
En multinational koncern består af enheder, der er hjemmehørende i henholdsvis land A, B og C. Land A og land B har indført reglerne om indkomstmedregning (IIR). Land C er et lavskatteland.

Selskab A, der er hjemmehørende i land A, er koncernens ultimative moderselskab. Selskab A ejer 60 pct. af selskab B, der er hjemmehørende i land B.

Selskab B ejer 100 pct. af selskab C.

Tredjeparter hjemmehørende i land A ejer 40 pct. af selskab B.

Figur 3 – koncernstruktur



Der er beregnet en ekstraskat for land C (allokeret til selskab C) på 10 mio. euro. Som udgangspunkt vil både selskab A og selskab B skulle betale. Selskab A skal betale, idet selskabet er det ultimative moderselskab. Selskabet skal betale en andel af de 10 mio. euro, opgjort på grundlag af selskabets ejerandel af selskab C gennem det mellemliggende selskab B. Selskab B skal betale de 10 mio. euro, idet selskabet er et delvist ejet moderselskab med en 100 pct. ejerandel i selskab C.

For at undgå denne dobbeltbeskatning er reglerne udformet således, at den ekstraskat, der umiddelbart er allokeret til selskab A, skal nedsættes. Nedsættelsen er begrænset til den andel af den pågældende ekstraskat, der er allokeret til selskab A, og som samtidig opkræves hos selskab B.

Oversigt over beregningerne:

	Di- rekte ejeran- del i sel- skab C	Indi- rekte ejeran- del i selskab C	Alloke- ringsrate	Alloker- bar an- del af C's eks- traskat	IIR ned- sættelse	Samlet allokere- ret eks- traskat
Sel- skab A		60 pct. (60 pct. x 100 pct.)	0,6	6 mio. euro	6 mio. euro	0 euro
Sel- skab B	100 pct.		1	10 mio. euro		10 mio. euro

Forslaget til § 10 implementerer direktivets artikel 10, som er baseret på OECD's modelregler artikel 2.3.1 og 2.3.2.

Til § 11

Den foreslåede bestemmelse vedrører visse danske koncernenheder og de omstændigheder, hvorunder koncernenheden har pligt til at betale en dansk indenlandsk ekstraskat.

Det foreslås med bestemmelsen at indføre en kvalificeret indenlandsk ekstraskat i de danske regler. Direktivets artikel 11 giver således mulighed for, at medlemsstaterne kan beslutte at anvende en kvalificeret indenlandsk ekstraskat.

Ved en kvalificeret indenlandsk ekstraskat forstås efter lovforslagets § 3, nr. 28, en ekstraskat, der gennemføres i national ret i en jurisdiktion, såfremt en sådan jurisdiktion ikke udbyder nogen fordele i forbindelse med disse regler, og som indebærer en fastlæggelse af det overskydende overskud for de koncernenheder, der er hjemmehørende i nævnte jurisdiktion i overensstemmelse med reglerne i denne lov eller, for så vidt angår tredjelandsjurisdiktioner, OECD's modelregler. Herudover skal der være tale om, at minimumsskattesatsen anvendes på det overskydende overskud for jurisdiktionen og koncernenhederne i overensstemmelse med reglerne i denne lov eller, for så vidt angår tredjelandsjurisdiktioner, OECD's modelregler. Endelig skal reglerne administreres på en måde, der er i overensstemmelse med de regler, som er fastsat i denne lov eller, for så vidt angår tredjelandsjurisdiktioner, OECD's modelregler.

Det foreslås i *stk. 1*, at indgår en dansk lavt beskattet koncernenhed i en multinational koncern, skal der betales indenlandsk ekstraskat af koncernenhedens overskydende danske overskud.

Reglerne for opgørelse af den overskydende overskud er indeholdt i lovforslagets § 39. Den overskydende overskud er et eventuelt positivt beløb beregnet som den kvalificerede nettoindkomst eksklusiv den substansbaserede indkomstudelukkelse.

Ved en lavt beskattet koncernenhed forstås i overensstemmelse med definitionerne i lovforslagets § 3, nr. 19, og nr. 35 en koncernenhed, der for et givet regnskabsår har en kvalificeret indkomst og beskattes med en effektiv skattesats, der er lavere end 15 pct.

Ved en multinational koncern forstås en koncern, som omfatter mindst én enhed eller et fast driftssted, som er hjemmehørende i en anden jurisdiktion end den jurisdiktion, hvor det ultimative moderselskab er hjemmehørende, jf. lovforslagets § 3, nr. 4.

En multinational koncern, der er hjemmehørende i en jurisdiktion, som indfører reglen om indkomstmedregning, vil som følge heraf kunne pålægges at betale en ekstraskat for danske koncernenheder, der måtte være lavt beskattede. Den foreslåede regel om en indenlandsk ekstraskat betyder, at den ekstraskat, som kan henføres til danske koncernenheder, betales i Danmark.

Det bemærkes, at pligten til at betale ekstraskatten vil skulle følge de almindelige regler om opkrævning og hæftelse for ekstraskatter efter lovforslaget, jf. lovforslagets § 67.

I en situation med flere danske koncernenheder vil det i medfør heraf være administrationsselskabet i den danske sambeskatning, som har pligt til at betale ekstraskatten. Dette gælder også, hvor ekstraskatten kan henføres til en anden koncernenhed end administrationsselskabet.

Forslaget til § 11 implementerer direktivets artikel 11, stk. 1, 1. del.

Til § 12

Det foreslås i § 12, *stk. 1*, at den lavt beskattede koncernenheds overskydende danske overskud beregnes efter § 39, idet grundlaget for beregningen er den regnskabsstandard, der anvendes i de konsoliderede regnskaber. Det foreslås i § 12, *stk. 2*, at et overskydende overskud uanset 1. pkt. dog kan beregnes på grundlag af et regnskab udarbejdet efter årsregnskabsloven.

En ekstraskat udløses, hvis den effektive skattesats ligger under minimumsskattesatsen på 15 pct. Beregningen af den effektive skattesats foretages på grundlag af et særligt skattegrundlag, der opgøres med udgangspunkt i koncernens konsoliderede regnskaber.

Reglen angiver, at der ved beregningen af, hvorvidt der skal betales en indenlandsk ekstraskat, som udgangspunkt skal anvendes de samme regnskabsprincipper, som indgår i de konsoliderede regnskaber. Beregningen vil dermed kunne foretages ud fra et eksisterende grundlag, samtidig med at der vil være parallelitet i grundlaget for opgørelse af en indenlandsk ekstraskat og andre ekstraskatter efter lovforslaget.

Der gives dog adgang til, at beregningen i stedet kan foretages på grundlag af et regnskab, der er udarbejdet efter reglerne i den danske årsregnskabslov. Denne mulighed skal ses i lyset af, at beregningen af en dansk indenlandsk ekstraskat udelukkende vedrører en eller flere dansk(e) koncernenhed(er) og regnskabet for denne eller disse specifikke enhed(er).

Forslaget til § 12 implementerer direktivets artikel 11, stk. 1, 2. del.

Til § 13

Det foreslås i § 13, at den indenlandske ekstraskat udgør den ekstraskat, som beregnes for den lavt beskattede koncernenhed efter § 39 før fradrag for indenlandsk ekstraskat, jf. dog § 14.

Den foreslåede bestemmelse vil indebære, at den indenlandske ekstraskat som udgangspunkt vil skulle beregnes i overensstemmelse med de bestemmelser, der gælder for beregning af ekstraskatten for en lavtbeskattet koncernenhed efter reglen om indkomstmedregning. Enkelte fravigelser af dette udgangspunkt følger dog af lovforslagets § 14, jf. herom umiddelbart nedenfor.

Da der ved opgørelsen af ekstraskat efter reglen om indkomstmedregning vil skulle fratrækkes eventuel indenlandsk ekstraskat, jf. lovforslagets § 39, foreslås det dog, at det er ekstraskatten efter § 39 før dette fradrag, der som udgangspunkt vil udgøre den indenlandske ekstraskat.

Til § 14

Det foreslås i § 14, at uanset § 13 skal følgende skatter ikke medregnes i den lavt beskattede koncernenheds regulerede omfattede skatter ved opgørelsen

af den lavt beskattede koncernenheds ekstraskat efter § 39: 1) Skatter, allokert til et fast driftssted efter § 35, stk. 1, og 2) Skatter, som er allokert til koncernenheden efter § 35, stk. 3 eller 4.

Den foreslåede bestemmelse vil indebære, at der ved opgørelsen af den lavt beskattede koncernenheds indenlandske ekstraskat vil skulle foretages enkelte korrektioner i forhold til den måde, hvorpå ekstraskatten vil skulle beregnes efter reglen om indkomstmedregning, jf. lovforslagets § 39.

Det indgår i beregningen af ekstraskatten for en koncernenhed efter lovforslagets § 39, at den effektive skattesats for koncernenheden bl.a. fastlægges under hensyntagen til de skatter, som koncernenheden er pålagt (før ekstraskatten).

I de fleste tilfælde vil sådanne skatter være betalt af koncernenheden selv på grundlag af koncernenhedens egen indkomst, og de vil være indbetalt til skattemyndighederne i den jurisdiktion, hvor koncernenheden er hjemmehørende. I visse tilfælde vil der dog skulle medregnes skatter, som enten pålægges en koncernenhed, selv om skatterne relaterer sig til indkomst eller tab i en anden koncernenhed, eller som opkræves af en anden jurisdiktion end den jurisdiktion, hvor koncernenheden er hjemmehørende. For sådanne tilfælde vil der efter lovforslagets § 35 skulle gælde særlige regler om allokering af skatterne.

Efter disse allokeringsregler medregnes til et fast driftssteds regulerede omfattede skatter eventuelle skatter, som indgår i en anden koncernenheds regnskab, men som vedrører indkomsten fra det faste driftssted, jf. forslaget til § 35, stk. 1. Det vil f.eks. kunne være skatter på det faste driftssteds indkomst, som hovedenheden er blevet pålagt, fordi den jurisdiktion, som hovedenheden er hjemmehørende i, beskatter hjemmehørende enheder efter globalindkomstprincippet.

Også skatter, som en direkte eller indirekte koncernenhedsejer er pålagt efter CFC-regler eller som følge af, at en koncernenhed, der er et selvstændigt skattesubjekt i sit hjemland, anses for transparent i koncernenhedsejerens hjemland, vil i et vist omfang skulle allokere fra koncernenhedsejeren til koncernenheden, jf. lovforslagets § 35, stk. 3 og 4.

Den foreslåede bestemmelse vil medføre, at de nævnte skatter ikke vil skulle medregnes ved opgørelsen af den effektive skattesats for en dansk koncernenhed, når det skal fastlægges, om der er grundlag for at pålægge enheden den indenlandske ekstraskat.

Forslaget har til formål at sikre, at den danske indenlandske ekstraskat vil kunne anses for en kvalificeret indenlandsk ekstraskat. Det følger således af OECD's retningslinjer, at de nævnte skatter, der ikke er pålagt koncernenheden selv, men som allokeres til koncernenheden som led i opgørelsen af en eventuel ekstraskat efter reglen om indkomstmedregning, ikke må medregnes som omfattede skatter ved opgørelsen af den effektive skattesats i relation til en kvalificeret indenlandsk ekstraskat.

Til § 15

Det foreslås i § 15, at hvis en kvalificeret indenlandsk ekstraskat i et andet EU-medlemsland for et regnskabsår er beregnet i overensstemmelse med det ultimative moderselskabs almindeligt anerkendte regnskabsstandard eller internationale regnskabsstandarder (IFRS eller IFRS som vedtaget af EU i henhold til forordning (EF) nr. 1606/2002), beregnes der ikke ekstraskat efter § 39 for de koncernenheder, der er hjemmehørende i det pågældende EU-medlemsland.

Den foreslåede regel vil indebære, at der ved beregning af ekstraskat efter reglerne om indkomstmedregning ikke skal inddrages koncernenheder, der er hjemmehørende i en anden EU-medlemsstat, hvis disse koncernenheder er undergivet en kvalificeret indenlandsk ekstraskat, der opfylder de angivne standarder.

Reglen har til formål at undgå en dobbelt opkrævning.

Forslaget til § 15 implementerer direktivets artikel 11, stk. 2.

Til § 16

Det foreslås i § 16, at hvis en indenlandsk ekstraskat i en anden jurisdiktion ikke er betalt inden for fire regnskabsår efter udgangen af det regnskabsår, hvor den forfaldt til betaling, skal den pågældende indenlandske ekstraskat

tillægges den jurisdiktionsbaserede ekstraskat, der beregnes efter § 39, stk. 3, jf. § 41.

Den foreslåede bestemmelse vil medføre, at en ekstraskat, der er beregnet efter § 39, stk. 3, jf. § 41, vil skulle forhøjes med en kvalificeret indenlandsk ekstraskat, der er pålagt i en anden jurisdiktion, hvis den pågældende indenlandske ekstraskat til den anden jurisdiktion ikke betales inden for 4 regnskabsår fra det år, hvor den forfaldt til betaling.

Når en kvalificeret indenlandsk ekstraskat ikke betales inden for den angivne frist, vil der udløses en pligt til betaling af yderligere ekstraskat. Den ekstraskat, der vil skulle forhøjes med den ubetalte indenlandske ekstraskat, er den ekstraskat, der beregnes for det femte regnskabsår efter det regnskabsår, hvori den indenlandske ekstraskat var forfaldet til betaling.

Det bemærkes, at det følger af lovforslagets § 41, at den yderligere ekstraskat, der udløses af forhøjelsen med den ubetalte ekstraskat, vil skulle henføres til det regnskabsår, hvori omberegningen foretages.

Forslaget til § 16 implementerer direktivets artikel 11, stk. 3.

Til § 17

Den foreslåede bestemmelse vedrører betaling af ekstraskat efter reglen om underbeskattet overskud. Der er tale om en sekundær regel i forhold til reglen om indkomstmedregning. Det betyder, at reglen om underbeskattet overskud sikrer således en minimumsbeskatning på 15 pct. i de situationer, hvor en opgjort ekstraskat for en lavt beskattet koncernenhed ikke er blevet opkrævet efter den primære regel om indkomstmedregning.

Det foreslås med § 17, at der indføres en regel om underbeskattet overskud i form af en regel om betaling af ekstraskat. Se nærmere afsnit 3.1.2.

Det foreslås i *stk. 1, 1. og 2. pkt.*, at en koncernenhed, som indgår i en multinational koncern, hvori der også indgår lavt beskattede koncernenheder, har pligt til at betale den andel af den opgjorte ekstraskat af et underbeskattet overskud, jf. §§ 19 og 20, som efter § 39 kan henføres til koncernenheden. Det er en forudsætning for anvendelsen af 1. pkt., at koncernens ultimative moderselskab enten er hjemmehørende i en jurisdiktion, som ikke anvender en kvalificeret regel om indkomstmedregning, eller er en undtaget enhed.

Bestemmelsen indebærer, at der opkræves en ekstraskat i den situation, hvor der er opstået et underbeskattede overskud på tværs af en multinationale koncern.

Bestemmelsen finder udelukkende anvendelse, hvis der er tale om en multinational koncern. Store danske koncerner vil være omfattet af reglerne i denne lov, jf. § 1, stk. 1. Det ultimative moderselskab i en rent dansk koncern vil derfor være forpligtet til at betale ekstraskatter, men kun ekstraskatter opgjort under anvendelse af reglen om indkomstmedregning.

Bestemmelsen finder anvendelse, hvis det ultimative moderselskab er hjemmehørende i en jurisdiktion, som ikke er et EU-medlemsland, eller som ikke har tilsluttet sig OECD-aftalen, eller hvis det ultimative moderselskab er en undtagen enhed, jf. § 2. Bestemmelsen vil også finde anvendelse i en situation, hvor moderselskabet er hjemmehørende i en jurisdiktion, som har implementeret i en regel om indkomstmedregning, men hvor denne ikke kan anses for at være kvalificeret.

Bestemmelsen vil også kunne være relevant i situationer, som omfatter jurisdiktioner, der har truffet en beslutning om at udskyde ikrafttrædelsen af GloBE-reglerne. F.eks. har EU-medlemslandene efter direktivet mulighed for at træffe beslutning om ikke at anvende reglen om indkomstmedregning og reglen om underbeskattet overskud i seks på hinanden følgende regnskabsår regnet fra den 31. december 2023, hvis højst 12 ultimative moderselskaber i koncerner, der er omfattet af direktivet, er beliggende i medlemslandet.

I visse situationer vil reglen om underbeskattet overskud ikke finde anvendelse. Det følger således af lovforslagets § 75, at ekstraskatten kan nedsættes til nul i de situationer, hvor den multinationale koncern er i den indledende fase af sine internationale aktiviteter. En multinational koncern anses for at være i den indledende fase af sine internationale aktiviteter, hvis den i et regnskabsår har koncernenheder i højst seks jurisdiktioner, og hvis summen af den bogførte nettoværdi af de materielle aktiver i alle koncernenheder i den multinationale koncern, der er hjemmehørende i alle andre jurisdiktioner end en referencejurisdiktion, ikke overstiger 50 mio. euro.

Hvis bestemmelsen i § 75 finder anvendelse, vil den ekstraskat, der ville være allokeret til en koncernenhed i forbindelse med regelsættet om underbeskattet overskud, blive nedsat til nul.

Det foreslås i *stk. 1, 3. pkt.*, at 1. pkt. finder ikke anvendelse, hvis den pågældende koncernenhed er en investeringsenhed

Det indebærer, at en koncernenhed, der udgør en investeringsenhed, ikke vil kunne pålægges at betale ekstraskatten. En investeringsenhed er defineret i § 3, stk. 1, nr. 31.

Det foreslås i *stk. 2*, at hvis der i en multinational koncern som nævnt i *stk. 1* indgår flere danske koncernenheder, der ikke er investeringsenheder, følger betalingsforpligtelsen af § 67.

Bestemmelsen i § 67 indeholder reglerne for, hvilken koncernenhed, der skal indbetale ekstraskatten. Hvis f.eks. koncernenheden indgår i en national sambeskatning, er det administrationsselskabet, der skal forestå indbetalingen af ekstraskatten.

Forslaget til § 17 implementerer direktivets artikel 12, som er baseret på OECD's regler artikel 2.4.

Til § 18

Den foreslåede bestemmelse omhandler betaling af ekstraskat af underbeskattede overskud i den situation, hvor det ultimative moderselskab er hjemmehørende i en lavskattejurisdiktion, der samtidig er en tredjelandsjurisdiktion, dvs. et ikke-EU-medlemsland.

Det foreslås i *stk. 1, 1. pkt.*, at en koncernenhed, som indgår i en multinational koncern, hvor det ultimative moderselskab er hjemmehørende i en lavskattejurisdiktion, der samtidig er en tredjelandsjurisdiktion, har pligt til at betale den andel af den opgjorte ekstraskat af et underbeskattet overskud, jf. §§ 19 og 20, som efter § 39 kan henføres til koncernenheden.

Bestemmelsen medfører, at ekstraskatten betales i en situation, hvor moderselskabet er hjemmehørende i en jurisdiktion, hvor den effektive beskatning er lavere end minimumsskattesatsen på 15 pct.

Det foreslås i *stk. 1, 2. pkt.*, at 1. pkt. ikke finder anvendelse, hvis det ultimative moderselskab er omfattet af en kvalificeret regel om indkomstmedregning for selskabet selv og dets lavt beskattede koncernenheder, der er hjemmehørende i samme jurisdiktion.

Det indebærer, at Danmark som udgangspunkt er forpligtet til at indføre en regel om ekstraskat i de situationer, hvor det ultimative moderselskab er hjemmehørende i et lavskattelands. Dette med henblik på at sikre, at koncernen er omfattet af minimumsbeskatningen. Hvis det pågældende lavskattelands selv har indført en kvalificeret regel om indkomstmedregning, vil Danmark dog ikke kunne pålægge ekstraskatten. Det vil således være det ultimative moderselskabs hjemland, der som udgangspunkt har adgang til at pålægge ekstraskatten. I en situation, hvor dette ikke sker, vil Danmark efter bestemmelsen være forpligtet til at pålægge ekstraskat.

Det foreslås i *stk. 1, 3. pkt.*, at 1. pkt. ikke finder anvendelse, hvis den pågældende koncernenhed er en investeringsenhed.

Det indebærer, at en koncernenhed, der udgør en investeringsenhed, ikke vil kunne pålægges at betale ekstraskatten. En investeringsenhed er defineret i lovforslagets § 3, stk. 1, nr. 31.

Det foreslås i *stk. 2*, at hvis der i en multinational koncern som nævnt i *stk. 1* indgår flere danske koncernenheder, der ikke er investeringsenheder, følger betalingsforpligtelsen af § 67.

Bestemmelsen i § 67 indeholder reglerne for, hvilken koncernenhed, der skal indbetale ekstraskatten. Hvis f.eks. koncernenheden indgår i en national sambeskatning, er det administrationsselskabet, der skal forestå indbetalingen af ekstraskatten.

Forslaget til § 18 implementerer direktivets artikel 13, stk. 1 og 3, der er baseret på OECD's regler artikel 2.4.

Til § 19

Den foreslåede bestemmelse omhandler beregningen og allokeringen af ekstraskatten af et underbeskattet overskud.

Det foreslås i *stk. 1*, at ekstraskatten af et underbeskattet overskud beregnes ved at multiplicere den samlede ekstraskat, jf. *stk. 2*, med den efter § 20 opgjorte procentsats.

Den efter § 20 opgjorte procentsats er den procentsats, der skal anvendes ved beregning af den ekstraskat, der vedrører et underbeskattet overskud.

Det foreslås i *stk. 2*, at den samlede ekstraskat for et regnskabsår udgør summen af de ekstraskatter, der er beregnet for den multinationale koncern efter § 39, med de justeringer, der følger af *stk. 3* og *4*.

Bestemmelsen i § 39 indeholder reglerne for beregningen af en eventuel ekstraskat. Det indebærer, at beregningen af en eventuel ekstraskat som følge af reglen om underbeskattet overskud sker på samme måde som beregningen af den ekstraskat, der skal betales efter reglen om indkomstmedregning. Det sikrer en minimumsbeskatning på 15 pct. i de situationer, hvor en opgjort ekstraskat for en lavt beskattet koncernenhed ikke er blevet opkrævet efter den primære regel om indkomstmedregning.

Beregningen foretages separat for hver enkelt koncernenhed, som har kvalificeret indkomst, der er medtaget i beregningen af den kvalificerede nettoindkomst for jurisdiktionen. Beregningen foretages for hver enkelt jurisdiktion og allokeres mellem de lavt beskattede koncernenheder. Det er summen af de opgjorte ekstraskatter for den multinationale koncern, der indgår i beregningen.

Det foreslås i *stk. 3*, at ekstraskatten for en lavt beskattet koncernenhed er nul, hvis alle det ultimative moderselskabs ejerandele i den pågældende lavt beskattede koncernenhed direkte eller indirekte ejes af et eller flere moderselskaber, som anvender en kvalificeret regel om indkomstmedregning.

Det vil sige, at reglen om indkomstmedregning har forrang i forhold til reglen om underbeskattet overskud. Bestemmelsen kan bl.a. være relevant i en situation, hvor ekstraskatten påhviler et mellemliggende moderselskab, jf. § 6.

Det foreslås i *stk. 4*, at hvor et moderselskabs ejerandele i en lavt beskattet koncernenhed uden for den i *stk. 3* nævnte situation er omfattet af en kvali-

ficeret regel om indkomstmedregning, nedsættes den lavt beskattede koncernenheds ekstraskat med den andel af ekstraskatten, som betales efter den kvalificerede regel om indkomstmedregning.

Reglen betyder, at der ikke sker dobbelt opkrævning.

Eksempel på anvendelse af reglen i stk. 4

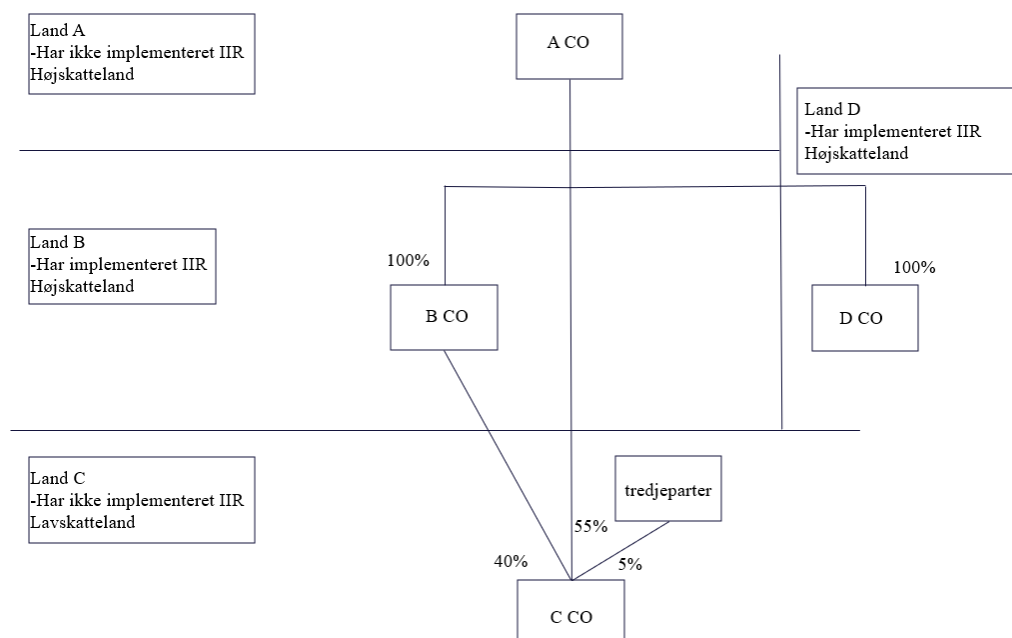
En multinational koncern består af enheder, der er hjemmehørende i henholdsvis land A, B, C og D. Land B og D har indført reglerne om indkomstmedregning (IIR) og reglerne om underbeskattet overskud (UTPR). Land C er et lavskatteland.

Selskab A, der er hjemmehørende i land A, er koncernens ultimative moderselskab. Selskab A ejer 100 pct. af selskab B, der er hjemmehørende i land B, 55 pct. af selskab C, der er hjemmehørende i land C og 100 pct. af selskab D, der er hjemmehørende i land D.

Selskab B ejer 40 pct. af selskab C.

Tredjeparter hjemmehørende i land C ejer 5 pct. af selskab C.

Figur 4 – koncernstruktur



Som det fremgår af figuren, foreligger der tillige et indirekte ejerskab til selskab C, idet selskab A har en ejerandel i selskab C gennem selskabets ejerskab af selskab B.

	Selskab B	Selskab C	Selskab D
Selskab A	100 %	95 % (55 % direkte + 40 % indirekte via selskab B)	100 %
Selskab B		(40 % direkte)	
Tredjepart land C		5 %	

Der er beregnet en ekstraskat for land C (allokeret til selskab C) på 100 euro. Da selskab B er omfattet af en regel om indkomstmedregning, skal 40 pct. af ekstraskatten på 100 euro, dvs. 40 euro efter denne regel betales af selskab B.

I og med at selskab A er hjemmehørende i et land, der ikke har indført reglerne om indkomstmedregning, og selskab A's ejerandel af selskab C – ud over det indirekte ejerskab gennem selskab B, som er omfattet af en regel om indkomstmedregning – også består af en direkte ejerandel, er ikke alle ejerandele i selskab C ejet af et moderselskab, der er omfattet af en regel om indkomstmedregning. Det betyder, at reglen i stk. 4 finder anvendelse.

Reglen i stk. 4 medfører, at der ved beregning af den ekstraskat, som skal allokere efter regel om underbeskattet overskud, skal ske en nedsættelse af ekstraskatten for selskab C på 100 euro. Beløbet på 100 euro skal nedsættes med de 40 euro, som selskab B skal betale efter reglen om indkomstmedregning, således af den del af selskab C's ekstraskat, der skal betales efter reglen om underbeskattet overskud udgør 60 euro (100-40).

Forslaget til § 19 implementerer direktivets artikel 14, stk. 1-4, som er baseret på OECD's modelregler artikel 2.5.

Til § 20

Den foreslåede bestemmelse vedrører opgørelsen af den procentsats, der skal anvendes ved beregning af den ekstraskat, der vedrører et underbeskattet overskud.

Det foreslås i *stk. 1*, at procentsatsen til beregning af ekstraskatten af underbeskattet overskud fastsættes årligt pr. multinational koncern og opgøres som summen af 50 pct. af forholdet mellem antal ansatte i Danmark og antal ansatte i alle jurisdiktioner med en regel om underbeskattet overskud og 50 pct. af forholdet mellem den samlede værdi af materielle aktiver i Danmark og den samlede værdi af materielle aktiver i alle jurisdiktioner med en regel om underbeskattet overskud, hvor:

- 1) Antallet af ansatte i Danmark er det samlede antal ansatte i alle de koncernenheder i den multinationale koncern, der er hjemmehørende i Danmark.
- 2) Antallet af ansatte i alle jurisdiktioner med en regel om underbeskattede overskud er det samlede antal ansatte i alle de koncernenheder i den multinationale koncern, der for regnskabsåret er hjemmehørende i en jurisdiktion med en gældende kvalificeret regel om underbeskattede overskud.
- 3) Den samlede værdi af materielle aktiver i Danmark er summen af den bogførte nettoværdi af materielle aktiver i alle de koncernenheder i den multinationale koncern, der er hjemmehørende i Danmark.
- 4) Materielle aktiver i alle jurisdiktioner med en regel om underbeskattede overskud er summen af den bogførte nettoværdi af materielle aktiver i alle de koncernenheder i den multinationale koncern, der for regnskabsåret er hjemmehørende i en jurisdiktion med en gældende kvalificeret regel om underbeskattede overskud.

Bestemmelsen indebærer således, at der skal anvendes følgende formel:

50 pct. multipliceret med antallet af ansatte i Danmark divideret med antallet af ansatte i alle jurisdiktioner med en regel om underbeskattet overskud. Dette lagt sammen med 50 pct. af den samlede værdi af materielle aktiver i Danmark divideret med den samlede værdi af materielle aktiver i alle jurisdiktioner med en regel om underbeskattet overskud.

Det foreslås i *stk. 2*, at antallet af ansatte er antallet af ansatte i fuldtidsækvivalenter i alle koncernenheder, der er hjemmehørende i den relevante jurisdiktion, herunder uafhængige underleverandører, forudsat at de deltager i koncernenhedens ordinære driftsaktiviteter.

Når antallet af ansatte skal opgøres, skal der således tages udgangspunkt i antallet af fuldtidsansatte. Det betyder, at eventuelle ansatte, der er ansat på deltid, skal omregnes til fuldtidsansatte. Uafhængige underleverandører, der deltager i de ordinære driftsaktiviteter, medregnes, selvom de ikke er ansatte

i virksomheden. Det vil sige, at det afgørende ikke er, om det pågældende formelt er ansat, men om medarbejderen udfører ordinært arbejde for virksomheden og dermed må anses for at indgå i den almindelige drift.

Det foreslås i *stk. 3*, at de materielle aktiver omfatter de materielle aktiver i alle koncernenheder, der er hjemmehørende i den relevante jurisdiktion, men omfatter ikke kontanter eller andre likvide midler, immaterielle aktiver eller finansielle aktiver.

Det afgørende er således, om der er tale om et materielt aktiv som f.eks. fast ejendom eller et driftsmiddel, og at dette materielle aktiv er beliggende i jurisdiktionen.

Det foreslås i *stk. 4*, at de ansatte, hvis lønomkostninger medregnes i et fast driftssteds separate regnskaber som fastsat i § 27, stk. 1, og reguleret i overensstemmelse med § 27, stk. 2, allokeres til den jurisdiktion, hvori det faste driftssted er hjemmehørende. Materielle aktiver, som medregnes i et fast driftssteds separate regnskaber som fastsat i § 27, stk. 1, og reguleret i overensstemmelse med § 27, stk. 2, allokeres til den jurisdiktion, hvori det faste driftssted er hjemmehørende. Antallet af ansatte og materielle aktiver, der allokeres til et fast driftssteds jurisdiktion, medregnes ikke i antallet af ansatte og materielle aktiver i hovedenhedens jurisdiktion.

Bestemmelsen fastsætter således, hvordan lønomkostninger og materielle aktiver, der indgår et fast driftssteds separate regnskaber, skal allokeres. Det afgørende ved opgørelsen er således, at omkostningerne fordeles til den jurisdiktion, hvor det faste driftssted er hjemmehørende, og hvor der er udført et regnskab, hvori disse omkostninger indgår.

Det foreslås i *stk. 5*, at antallet af ansatte og den bogførte nettoværdi af materielle aktiver, som besiddes af en investeringsenhed, medtages ikke i de elementer, der indgår i beregningsformlen i *stk. 1*.

En investeringsenhed defineres i lovforslagets § 3, nr. 30, som en investeringsfond eller et ejendomsinvesteringsselskab, jf. § 3, nr. 31 og 32.

En investeringsenhed kan også være en enhed, der som minimum er 95 pct. direkte ejet gennem en investeringsfond eller et ejendomsinvesteringsselskab eller gennem en kæde af sådanne enheder, og som udelukkende eller

næsten udelukkende driver virksomhed med henblik på besiddelse af aktiver eller investering af midler til fordel for dem.

Endelig kan en investeringsenhed være en enhed, hvor mindst 85 pct. af enhedens værdi er ejet af en investeringsfond eller et ejendomsinvesteringsselskab, forudsat at praktisk taget hele enhedens indkomst hidrører fra udbytte eller egenkapitalgevinster eller -tab, som er udelukket fra beregningen af kvalificeret indkomst eller tab i henhold til denne lov.

Det foreslås i *stk. 6*, antallet af ansatte og den bogførte nettoværdi af materielle aktiver i en gennemløbsenhed medtages ikke i de elementer, der indgår i beregningsformlen i *stk. 1*, medmindre de allokeres til et fast driftssted eller, såfremt der ikke er et fast driftssted, til de koncernenheder, der er hjemmehørende i den jurisdiktion, hvor gennemløbsenheden blev oprettet.

gennemløbgennemløbEn gennemløbsenhed er defineret i § 3, *stk. 1*, nr. 12, hvorefter den enten er en skattemæssigt transparent enhed eller en omvendt hybrid enhed.

Forslaget til § 20 implementerer direktivets artikel 14, *stk. 5-7*, som er baseret på OECD's modelregler artikel 2.6.1, 2.6.2 og 10.1.

Til § 21

Den foreslåede bestemmelse vedrører opgørelsen af den procentsats, der skal anvendes ved beregning af den ekstraskat, der vedrører et underbeskattet overskud, i en situation, hvor en ekstraskat i henhold til reglen om underbeskattet overskud ikke har været opkrævet i et tidligere år.

Det foreslås i *stk. 1*, at uanset § 20 anses en jurisdiktions procentsats i forhold til reglen om underbeskattet overskud for at være nul i et givet regnskabsår, så længe den ekstraskat i henhold til reglen om underbeskattet overskud, der er allokeret til den pågældende jurisdiktion i et tidligere regnskabsår, ikke har ført til, at de af den multinationale koncerns koncernenheder, som er hjemmehørende i den pågældende jurisdiktion, har fået en yderligere kontant skatteudgift, der for det pågældende tidligere regnskabsår samlet svarer til den ekstraskat i henhold til reglen om underbeskattet overskud, som er allokeret til den pågældende jurisdiktion.

Det foreslås i *stk. 2*, at antallet af ansatte og den bogførte nettoværdi af materielle aktiver i koncernenhederne i en multinational koncern, der er hjemmehørende i en jurisdiktion med en procentsats i forhold til reglen om underbeskattede overskud på nul i regnskabsåret, ikke medtages i de elementer, der indgår i beregningsformlen i § 20, stk. 1, for det pågældende regnskabsår.

Der er med den pågældende beregningsformel tale om en formel for allokering af den samlede ekstraskat efter reglen om underbeskattet overskud til den multinationale koncern.

Det foreslås i *stk. 3*, at stk. 1 og 2 ikke finder anvendelse for et regnskabsår, hvis alle jurisdiktioner med en gældende kvalificeret regel om underbeskattet overskud for regnskabsåret har en procentsats i forhold til reglen om underbeskattet overskud på nul for den multinationale koncern for det pågældende regnskabsår.

Bestemmelsen indebærer, at hvis ekstraskatten i henhold til reglen om underbeskattet overskud ikke opkræves af andre jurisdiktioner, da vil en jurisdiktion kunne opkræve ekstraskatten, selv om en ekstraskat efter reglen om underbeskattet overskud ikke er opkrævet i tidligere år.

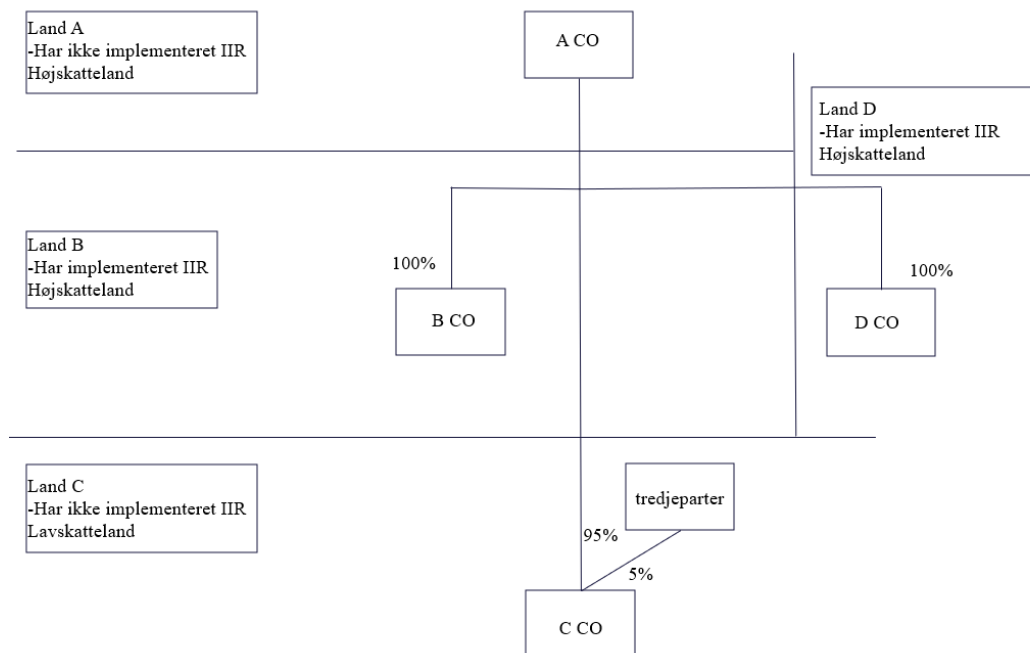
Eksempel på anvendelse af den foreslåede bestemmelse

En multinational koncern består af enheder, der er hjemmehørende i henholdsvis land A, B, C og D. Land B og D har indført reglerne om indkomstmedregning (IIR) og reglerne om underbeskattet overskud (UTPR). Land C er et lavskattelands.

Selskab A, der er hjemmehørende i land A, er koncernens ultimative moderselskab. Selskab A ejer 100 pct. af selskab B, der er hjemmehørende i land B, 95 pct. af selskab C, der er hjemmehørende i land C og 100 pct. af selskab D, der er hjemmehørende i land D.

Tredjeparter hjemmehørende i land C ejer 5 pct. af selskab C.

Figur 5 – koncernstruktur



I og med at land A ikke har implementeret IIR og hverken selskab B eller selskab D har ejerandele i selskab C, er det ingen enhed, som kan anvende reglen om indkomstmedregning (IIR). Dermed vil hele den ekstraskat, der beregnes for land C (fordeles til selskab C) skulle fordeles efter reglen om underbeskattet overskud (UTPR)

Der er beregnet en ekstraskat for land C (fordelt til selskab C) på 100 euro for hver af årene 1-4. Den procentsats, der skal anvendes ved fordelingen, jf. lovforslagets § 20, stk. 1, er 50 pct. for land B og 50 pct, for land D, for hver af årene 1-4.

År 1

Land B har ikke opkrævet de 50 euro (50 pct. af 100 euro) for år 1. Dermed bliver procentsatsen for land B, nedsat til 0 for år 2 og de efterfølgende 2 år indtil selskab B har betalt de 50 euro for år 1, jf. lovforslagets § 21, stk. 1 og 2.

År 2

Procentsatsen for land B er 0. Dermed fordeles alle 100 euro af ekstraskatten til land D. Land B har ikke opkrævet på 50 euro fra år 1. Land D har ikke opkrævet de 100 euro for år 2. Dermed vil procentsatsen for både land B og land D blive nedsat til 0 for år 3, jf. lovforslagets § 21, stk.1 og 2. Imidlertid følger det af reglen i lovforslagets § 21, stk.3, at reglerne i § 21, stk. 1 og 2,

ikke finder anvendelse, hvis resultatet er, at procentsatsen for alle landene bliver nedsat til 0.

År 3

Da reglerne i lovforslagets § 21, stk. 1 og 2, ikke finder anvendelse, er procentsatsen for land B 50 pct. og tilsvarende 50 pct. for land D. Dermed fordeles 50 euro til land B og 50 euro til land D. I både land B og land D bliver beløbene for år 3 og alle udestående beløb for år 1 og år 2 er betalt.

År 4

Procentsatsen er for land B 50 pct. og tilsvarende 50 pct. for land D. Dermed fordeles 50 euro til land B og 50 euro til land D.

Oversigt over fordelingen

År	Ekstraskat	Land B	Land C
1	100 euro	50 euro (50 %)	50 euro (50 %)
2	100 euro	0 euro (0 %)	100 euro (100 %)
3	100 euro	50 euro (50 %)	50 euro (50 %)
4	100 euro	50 euro (50 %)	50 euro (50 %)

Forslaget til § 21 implementerer direktivets artikel 14, stk. 8 og 9, som er baseret på OECD's modelregler artikel 2.6.3 og 2.6.4.

Til § 22

Den foreslåede bestemmelse omhandler de indledende regler for opgørelsen af en koncernenheds kvalificerede indkomst eller tab.

Det foreslås i *stk. 1*, at en koncernenheds kvalificerede indkomst eller tab er enhedens regnskabsmæssige nettoindkomst eller -tab, med de reguleringer som følger af §§ 24-30.

Den kvalificerede indkomst eller det kvalificerede tab udgør en del af grundlaget for at kunne fastslå, om koncernenheden er en lavt beskattet koncernenhed.

Det foreslås i *stk. 2*, at koncernenhedens regnskabsmæssige nettoindkomst eller -tab efter *stk. 1* er enhedens nettoindkomst eller -tab før eventuelle konsolideringsreguleringer med henblik på eliminering af koncerninterne transaktioner, således som dette nettoresultat er opgjort efter den regnskabsstandard, der anvendes ved udarbejdelsen af det ultimative moderselskabs konsoliderede regnskab, jf. dog § 23.

Koncernenhedens regnskabsmæssige nettoindkomst eller -tab er dermed det nettoresultat, som er opgjort for koncernenheden i det konsoliderede regnskab, der er udarbejdet for koncernen under anvendelse af den regnskabsstandard, der anvendes ved udarbejdelsen af koncernens konsoliderede regnskab. Det vil sige, hvor indkomst og udgifter som følge af koncerninterne transaktioner med andre koncernenheder i koncernen endnu ikke er elimineret.

Med andre ord er udgangspunktet for at opgøre enhedens kvalificerede indkomst eller det kvalificerede tab, det beløb, der fremgår af koncernenhedens bundlinje i resultatopgørelsen, inden der foretages konsolideringsreguleringer, som ville eliminere indkomst eller udgifter fra koncerninterne transaktioner. Koncernenheden skal således anses som værende en ”stand-alone” enhed i forbindelse med opgørelsen af den kvalificeret indkomst eller det kvalificerede tab. En koncernenheds regnskabsmæssige nettoindkomst eller -tab er defineret i lovforslagets § 23.

Det foreslås i *stk. 3*, at det er et krav, at koncernenhedens koncerninterne transaktioner med andre koncernenheder skal være sket til priser og vilkår, der er i overensstemmelse med armslængdeprincippet.

Armslængdeprincippet findes i dansk ret i ligningslovens § 2, stk. 1, og betyder, at der ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst vedrørende transaktioner mellem selskaber m.v., hvor der foreligger bestemmende indflydelse, og for transaktioner mellem koncernforbundne selskaber m.v., skal anvendes de priser og vilkår, som ville kunne være opnået, hvis transaktionerne var afsluttet mellem uafhængige parter. Armslængdeprincippet benævnes internationalt som ”transfer pricing”, og armslængdeprincippet skal derfor fortolkes i overensstemmelse med ligningslovens § 2, og de til enhver tid gældende ”OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises”.

Armslængdeprincippet i minimumsbeskatningslovens skal derfor som udgangspunkt følge de priser og vilkår, der ligger til grund for opgørelsen af den skattepligtige indkomst efter den øvrige skattelovgivning.

Kravet om anvendelse af armslængdeprincippet indebærer, at der kan opstå situationer, hvor skattemyndigheder foretager ændringer i forhold til de anvendte priser og vilkår vedrørende interne transaktioner i den multinationale koncern. Foretages der f.eks. på baggrund heraf en primær transfer pricing justering til en koncernenheds priser og vilkår for transaktioner med andre koncernenheder, og den anden skattemyndighed på baggrund heraf foretager en korresponderende regulering, skal der i henhold til opgørelsen af den kvalificerede indkomst efter minimumsbeskatningsloven foretages justeringer til koncernenhedernes opgjorte kvalificerede indkomst eller tab. Sådanne justeringer skal ske i overensstemmelse med lovforslagets § 36 om efterfølgende reguleringer af omfattede skatter.

Det foreslås i *stk. 4, 1. pkt.*, at et ultimativt moderselskab kan beslutte at anvende sin konsoliderede regnskabsmæssige behandling til at eliminere indkomster, udgifter, gevinster og tab fra koncerninterne transaktioner mellem koncernenheder, der er hjemmehørende i samme jurisdiktion, og som indgår i en koncern med konsolideret skattegrundlag med henblik på beregning af den kvalificerede nettoindkomst eller det kvalificerede nettotab for disse koncernenheder.

Det betyder, at koncerninterne transaktioner, som indgås mellem koncernenheder i samme jurisdiktion, ikke nødvendigvis skal leve op til armslængdeprincippet, hvis der træffes beslutning herom. For koncernenheder, der er hjemmehørende i Danmark, gælder armslængdeprincippet efter ligningslovens § 2 også for transaktioner mellem rent danske koncernenheder, hvorfor beslutningen for så vidt angår danske koncernenheder ikke vurderes at medføre en justering af danske koncernenheders opgørelse af kvalificeret indkomst.

Det foreslås i *stk. 4, 2. pkt.*, at beslutningen træffes i overensstemmelse med § 54, stk. 1.

Det betyder, at beslutningen gælder i en periode på fem år fra det år, hvor beslutningen træffes, med de dertilhørende regler om forlængelse og tilbagekaldelse.

Det foreslås i *stk. 4, 3. pkt.*, at i det regnskabsår, hvor beslutningen træffes eller tilbagekaldes, foretages der passende reguleringer, således at poster vedrørende kvalificeret indkomst eller tab ikke tages i betragtning mere end én gang eller udelades som følge af en sådan beslutning eller tilbagekaldelse.

Forslaget til § 22 implementerer direktivets artikel 15, stk. 1, og artikel 16, stk. 4 og 9, som er baseret på OECD's modelregler artikel 3.1.1, 3.1.2, 3.2.3 og 3.2.8.

Til § 23

Den foreslåede bestemmelse vedrører, hvad der skal forstås ved en enheds regnskabsmæssige nettoindkomst eller -tab efter § 22, og hvilke justeringer der skal foretages, hvis ikke enhedens regnskabsmæssige nettoindkomst eller -tab kan opgøres efter en almindeligt anerkendt regnskabsstandard eller godkendt regnskabsstandard.

Det foreslås i *stk. 1, 1. pkt.*, at en koncernenheds regnskabsmæssige nettoindkomst eller -tab efter § 22 er det resultat, som koncernenheden har fastsat efter den regnskabsstandard, der anvendes ved udarbejdelsen af det konsoliderede regnskab for det ultimative moderselskab.

Hvad der forstås ved konsolideret regnskab, fremgår af definitionsbestemmelsen i § 3, nr. 6, og dækker som udgangspunkt over det regnskab, som udarbejdes af det ultimative moderselskab i overensstemmelse med en almindeligt anerkendt regnskabsstandard. I § 3, nr. 25, defineres, hvad der forstås som en almindelig anerkendt regnskabsstandard, hvilket f.eks. er regnskaber udarbejdet i overensstemmelse med årsregnskabsloven.

Der er flere fordele ved at anvende den information, der ligger til grund for de konsoliderede regnskaber som grundlag for opgørelsen af den kvalificerede indkomst eller det kvalificerede tab. Det medfører blandt andet en mere konsistent anvendelse af reglerne, end hvis der skulle anvendes lokale regnskabsstandarde for koncernenheder beliggende i forskellige jurisdiktioner. Derudover reducerer det også omkostningerne ved administrationen af reglerne, da der kan anvendes information, der allerede udarbejdes til andre rapporteringsformål, og som gennemgås af en uafhængig revisor.

Det foreslås i *stk. 1, 2. pkt.*, at hvis det ikke med rimelighed er praktisk muligt at ansætte den regnskabsmæssige nettoindkomst eller det regnskabsmæssige nettotab for en koncernenhed på grundlag af den almindeligt anerkendte regnskabsstandard eller den godkendte regnskabsstandard, der anvendes ved udarbejdelsen af det ultimative moderselskabs konsoliderede regnskab, kan den regnskabsmæssige nettoindkomst eller det regnskabsmæssige nettotab for koncernenheden for regnskabsåret ansættes ved anvendelse af en anden almindeligt anerkendt regnskabsstandard eller en godkendt regnskabsstandard, forudsat at:

- 1) Koncernenhedens regnskaber er ført på grundlag af denne regnskabsstandard,
- 2) oplysningerne i regnskaberne er pålidelige, og
- 3) permanente afvigelser på over 1 mio. euro, som følger af anvendelsen af et bestemt princip eller en bestemt standard på indtægts eller udgiftsposter eller transaktioner, når dette princip eller denne standard afviger fra den standard, der anvendes ved udarbejdelsen af det ultimative moderselskabs konsoliderede regnskaber, reguleres, så de svarer til den behandling, der kræves for den pågældende post i henhold til den regnskabsstandard, der anvendes ved udarbejdelsen af de konsoliderede regnskaber.

Hvad der forstås som en godkendt regnskabsstandard, fremgår af definitionsbestemmelsen i lovforslagets § 3, nr. 26, hvorefter det er et sæt almindeligt anerkendte regnskabsprincipper, som er tilladt af et godkendt regnskabsorgan i den jurisdiktion, hvor koncernenheden er hjemmehørende. Ved godkendt regnskabsorgan forstås det organ, der i en jurisdiktion har beføjelse til at foreskrive, fastlægge eller acceptere regnskabsstandarde med henblik på regnskabsaflæggelse.

Er det således ikke med rimelighed praktisk muligt at ansætte den regnskabsmæssige nettoindkomst eller det regnskabsmæssige nettotab på baggrund af enten en almindeligt anerkendt regnskabsstandard eller den godkendte regnskabsstandard, som anvendes ved udarbejdelsen af det ultimative moderselskabs konsoliderede regnskab, kan den regnskabsmæssige nettoindkomst eller det regnskabsmæssige nettotab for koncernenheden for regnskabsåret ansættes ved anvendelse af en anden almindeligt anerkendt regnskabsstandard eller en godkendt regnskabsstandard, hvis koncernenhedens regnskaber er ført på grundlag af denne regnskabsstandard, og oplysningerne i regnskaberne er pålidelige.

Derudover skal permanente afvigelser på over 1 mio. euro, som følger af anvendelsen af et bestemt princip eller en bestemt standard på indtægts- eller udgiftsposter eller transaktioner, når dette princip eller denne standard afviger fra den standard, der anvendes ved udarbejdelsen af det ultimative moderselskabs konsoliderede regnskaber, reguleres, så de svarer til den behandling, der kræves for den pågældende post i henhold til den regnskabsstandard, der anvendes ved udarbejdelsen af de konsoliderede regnskaber. Med det menes der, at der i forbindelse med opgørelsen af den regnskabsmæssige nettoindkomst eller det regnskabsmæssige nettotab, som rapporteres under en almindeligt anerkendt regnskabsstandard til brug for det konsoliderede regnskab, kan fragå poster eller transaktioner fra resultatopgørelsen, hvilket betyder, at disse ikke medgår i udgangspunktet for opgørelsen af den kvalificerede indkomst. Sådanne permanente afvigelser skal der justeres for i forbindelse med, at der afviges fra den almindeligt anerkendte regnskabsstandard eller godkendte regnskabsstandard, der er anvendt ved udarbejdelsen af det konsoliderede regnskab for det ultimative moderselskab.

Det foreslås i *stk. 2, 1. pkt.*, at hvis det ultimative moderselskab ikke har udarbejdet sine konsoliderede regnskaber i overensstemmelse med en almindeligt anerkendt regnskabsstandard, jf. § 3, nr. 6, litra c, reguleres det ultimative moderselskabs konsoliderede regnskaber for at forhindre væsentlige konkurrencefordrejninger.

Reguleringer for væsentlige konkurrencefordrejninger dækker over det, der fremgår i definitionsbestemmelsen i lovforslagets § 3, nr. 27. Lokalt anerkendte regnskabsstandarder, der er konforme med IFRS (International Financial Reporting Standards), vil ikke medføre væsentlige konkurrencefordrejninger. Denne regel er således ikke relevant for koncerner, hvor det ultimative moderselskab udarbejder sine konsoliderede regnskaber efter årsregnskabsloven.

Det foreslås i *stk. 2, 2. pkt.*, at hvis det ultimative moderselskab ikke udarbejder konsoliderede regnskaber, jf. § 3, nr. 6, litra a-c, er de konsoliderede regnskaber i det ultimative moderselskab, jf. § 3, nr. 6, litra d, dem, der ville være blevet udarbejdet, hvis det ultimative moderselskab skulle udarbejde sådanne konsoliderede regnskaber efter:

- 1) En almindeligt anerkendt regnskabsstandard, eller

- 2) en godkendt regnskabsstandard, for så vidt sådanne konsoliderede regnskaber er reguleret for at forhindre væsentlige konkurrencefordrejninger.

Situationen kunne f.eks. opstå, hvor det ultimative moderselskab er hjemmehørende i et land, der ikke har regler for regnskabsaflæggelse, hvilket betyder, at koncernenheden skal opgøre sin kvalificerede indkomst efter en regnskabsstandard, som om det ultimative moderselskab udarbejdede konsoliderede regnskaber efter en regnskabsstandard der f.eks. er konform med IFRS.

Det foreslås i *stk. 3*, at hvis en regel om kvalificeret indenlandsk ekstraskat anvendes af en anden jurisdiktion, kan den regnskabsmæssige nettoindkomst eller det regnskabsmæssige nettotab for de koncernenheder, der er hjemmehørende i den pågældende jurisdiktion, ansættes i overensstemmelse med en almindeligt anerkendt regnskabsstandard eller en godkendt regnskabsstandard, som er forskellig fra den regnskabsstandard, der anvendes ved udarbejdelsen af det ultimative moderselskabs konsoliderede regnskaber, forudsat at en sådan regnskabsmæssig nettoindkomst eller et sådant regnskabsmæssigt nettotab er reguleret for at forhindre væsentlige konkurrencefordrejninger.

Bestemmelsen skal ses i sammenhæng med lovforslagets kapitel 5, hvorefter det foreslås at indføre en indenlandsk ekstraskat. Her fremgår det af lovforslagets § 12, at danske koncernenheders regnskabsmæssige nettoindkomst eller -tab kan findes i det regnskab for koncernenheden, der er aflagt i overensstemmelse med årsregnskabsloven, selv om det ultimative moderselskab måtte udarbejde konsoliderede regnskaber efter en anden regnskabsstandard.

Stk. 3 sikrer, at det samme gælder, hvor der er tale om koncernenheder, der er hjemmehørende i en anden jurisdiktion end Danmark, og den anden jurisdiktion har en regel, der svarer til princippet i lovforslagets § 12. Dette kan have betydning, hvis en dansk koncernenhed er den indberettende koncernenhed efter lovforslagets § 53 om oplysningsforpligtelser.

Det foreslås i *stk. 4*, at hvis anvendelsen af et specifikt princip eller en specifik procedure i henhold til et sæt almindeligt anerkendte regnskabsprincipper resulterer i væsentlige konkurrencefordrejninger, reguleres den regnskabsmæssige behandling af alle poster eller transaktioner, som er omfattet af dette princip eller denne procedure, med henblik på at den pågældende

post eller transaktion behandles i overensstemmelse med de internationale regnskabsstandarder (IFRS eller IFRS som vedtaget af EU i henhold til forordning (EF) nr. 1606/2002).

Reguleringer for væsentlige konkurrencefordrejninger dækker over det, der fremgår i definitionsbestemmelsen i lovforslagets § 3, nr. 27. Lokalt anerkendte regnskabsstandarder, der er konforme med IFRS (international financial reporting standards), vil ikke medføre væsentlige konkurrencefordrejninger. Denne regel vurderes således sjældent relevant for koncerner, hvor det ultimative moderselskab udarbejder sine konsoliderede regnskaber efter årsregnskabsloven. Kan der dog identificeres et specifikt princip eller en specifik procedure efter et sæt almindeligt anerkendte regnskabsprincipper, som resulterer i væsentlige konkurrencefordrejninger, skal den regnskabsmæssige nettoindkomst eller -nettab reguleres, således at en post eller transaktion behandles efter IFRS.

Forslaget til § 23 implementerer direktivets artikel 15, stk. 2-6, som er baseret på OECD's modelregler artikel 3.1.3 og 10.1.

Til § 24

Den foreslåede bestemmelse indebærer, at indkomst fra international skibsfart m.v. som udgangspunkt undtages fra opgørelsen af enhedens kvalificerede indkomst eller tab.

Det foreslås i *stk. 1, 1. pkt.*, at en koncernenheds indkomst fra international skibsfart og anerkendt accessorisk indkomst fra international skibsfart ikke medtages ved beregningen af den kvalificerede indkomst eller tab efter § 22, jf. dog stk. 4.

Har en koncernenhed således indkomst, der ikke hidrører fra international skibsfart og anerkendt accessorisk indkomst fra international skibsfart, skal denne opgøres efter reglerne i lovforslagets § 22. Er indkomsten fra international skibsfart og anerkendt accessorisk indkomst fra international skibsfart positiv, skal denne indkomst trækkes fra koncernenhedens regnskabsmæssige nettoindkomst eller -tab.

Det er vigtigt at bemærke, at tonnageskattelovens regler om beskatning af rederivirksomhed ikke har helt samme anvendelsesområde, som hvad der dækker over international skibsfart og anerkendt accessorisk indkomst fra

international skibsfart efter de foreslåede regler. Da reglerne i denne lov foreslås at fungere fuldstændig uafhængigt af og isoleret fra den underliggende almindelige skatteret, vil der således ikke være en direkte sammenhæng mellem begreberne i de to regelsæt.

Det foreslås i *stk. 1, 2. pkt.*, at det er en betingelse, at koncernenheden godtgør, at den strategiske eller forretningsmæssige drift af alle de pågældende skibe rent faktisk udøves inden for den jurisdiktion, hvor koncernenheden er hjemmehørende.

Bestemmelsen indeholder et substanskrav, som skal sikre en sammenhæng mellem, hvor den strategiske eller forretningsmæssige drift af skibene sker, og i hvilke jurisdiktioner indkomsten, der er relateret hertil, kan fragå ved opgørelsen af en koncernenheds kvalificerede indkomst- eller tab.

Kommentarerne til OECD's modelregler artikel 3.3.6 i paragraf 180-185 indeholder en beskrivelse af, hvordan dette substanskrav skal vurderes.

Det foreslås i *stk. 1, 3. pkt.*, at hvis beregningen af koncernenhedens indkomst fra international skibsfart og anerkendt accessorisk indkomst fra international skibsfart medfører et tab, medtages et sådant tab ikke ved beregningen af koncernenhedens kvalificerede indkomst eller tab efter § 22.

Det vil sige, at ved opgørelsen af en koncernenheds kvalificerede indkomst eller tab skal det tab, som relaterer sig til international skibsfart og anerkendt accessorisk international skibsfart, ikke medregnes ved opgørelsen af enhedens kvalificerede indkomst eller -tab.

Det foreslås i *stk. 2*, at ved indkomst fra international skibsfart forstås nettoindkomst, som en koncernenhed har opnået fra følgende aktiviteter, forudsat at transporten ikke foregår ad indre vandveje inden for samme jurisdiktion:

- 1) Transport af passagerer eller gods med skib i international trafik, uanset om skibet ejes, lejes eller på anden måde står til rådighed for koncernenheden.
- 2) Transport af passagerer eller gods med skib i international trafik i henhold til slot charter-aftaler.
- 3) Udleje af et skib, der skal anvendes til transport af passagerer eller gods i international trafik, på charterbasis, som er leveret fuldt udstyret og bemandet.

- 4) Udleje af et skib, der anvendes til transport af passagerer eller gods i international trafik, til en anden koncernenhed på bareboat-charterbasis.
- 5) Deltagelse i en pool, et forretningsfællesskab eller en international driftsorganisation for transport af passagerer eller gods med skib i international trafik.
- 6) Salg af et skib, der anvendes til transport af passagerer eller gods i international trafik, forudsat at skibet har været ejet til anvendelse herfor af koncernenheden i mindst et år.

Forslaget til stk. 2 lægger sig tæt op ad de definitioner, der er anvendt i OECD's modeloverenskomst artikel 8 og dertilhørende kommentarer. Nr. 6 medfører dog, at international skibsfart også omfatter salg af omfattede skibe, hvilket falder under artikel 13 i OECD's modeloverenskomst om kapitalgevinster eller -tab. Nr. 6 indeholder imidlertid et ejertidskrav til skibene på et år, før en kapitalgevinst eller -tab er omfattet af undtagelsen fra reglerne om minimumsbeskatning. Dette skyldes, at kortsigtet køb og salg med omfattede skibe ikke skal kunne kvalificeres som undtaget fra opgørelsen af den kvalificerede indkomst eller tab.

Den foreslåede undtagelse gælder heller ikke indkomst fra skibsfart ad indre vandveje inden for samme jurisdiktion, hvilket vil sige transport af passagerer eller gods via indenlandske vandveje såsom floder, kanaler eller søer.

I kommentarerne til OECD's modelregler artikel 3.3.2 i paragraf 151-160 indgår en beskrivelse af, hvad der internationalt er aftalt som omfattet af undtagelsen for international skibsfart.

Det foreslås i *stk. 3*, at indføre en definition, hvorefter der ved anerkendt accessorisk indkomst fra international skibsfart forstås nettoindkomst, som en koncernenhed har opnået fra følgende aktiviteter, forudsat at sådanne aktiviteter primært udføres i forbindelse med transport af passagerer eller gods med skib i international trafik:

- 1) Udleje af et skib på bareboat-charterbasis til en anden skibsfartsvirksomhed, som ikke er en koncernenhed, forudsat at charteraftalens varighed ikke overstiger tre år.
- 2) Salg af billetter udstedt af andre skibsfartsvirksomheder til den indenlandske del af en international sejlads.
- 3) Udleje og kortvarig oplagring af containere eller godtgørelse for forsinket returnering af containere.

- 4) Tjenesteydelser til andre skibsfartsvirksomheder via ingeniører, vedligeholdelsespersonale, befragtere, cateringpersonale og kundeservicepersonale.
- 5) Investeringsafkast, hvis investeringen, der genererer afkastet, udgør en integreret del af driften af skibene i international trafik.

Det er således ikke kun indkomst fra international skibsfart, som defineret i stk. 2, der skal undtages fra opgørelsen af en koncernenheds kvalificerede indkomst eller tab, men også anerkendt accessorisk indkomst fra international skibsfart, hvilket dækker over visse accessoriske aktiviteter. De accessoriske aktiviteter er begrænset til dem, som er eksplicit nævnt i kommentarerne til artikel 8 i OECD's modeloverenskomst fra 2017.

I kommentarerne til OECD's modelregler artikel 3.3.3 i pkt. 161-171 indgår en beskrivelse af, hvad der internationalt er aftalt som omfattet af undtagelsen for anerkendt accessorisk indkomst fra international skibsfart.

Det foreslås i *stk. 4*, at uanset stk. 1, må den samlede anerkendte accessoriske indkomst fra international skibsfart for alle de koncernenheder, der er hjemmehørende i en jurisdiktion, ikke overstige 50 pct. af de pågældende koncernenheders indkomst fra international skibsfart.

Bestemmelsen kræver således, at der foretages en opgørelse af en koncernenheds indkomst fra international skibsfart og herudover en separat opgørelse af en koncernenheds anerkendte accessoriske indkomst fra international skibsfart. Det beløb, der medfører, at indkomsten på jurisdiktionsniveau overstiger de 50 pct., skal medtages i opgørelsen af den kvalificerede indkomst eller det kvalificerede tab for koncernenhederne i jurisdiktionen. Det overstigende beløb skal allokeres forholdsmæssigt til koncernenhederne i jurisdiktionen baseret på deres forholdsmæssige andel i den opgjorte anerkendte accessoriske indkomst fra international skibsfart for jurisdiktionen.

Den foreslåede bestemmelse i § 24, stk. 4, kan illustreres med følgende eksempel:

mio. euro.	Koncern- enhed 1	Koncern- enhed 2	Koncern- enhed 3	Total
Indkomst fra international skibsfart	100	0	0	100
Anerkendt accessorisk indkomst fra international skibsfart	0	40	20	60

Anden indkomst	100	20	30	150
Kvalificeret indkomst (tab)	100	60	60	220
Stk. 4 test				
Procenttest $((60/100)*100)$				60%
Overstigende beløb for at leve op til 50 procenttesten (60-50)				10
Forholdsmæssig andel	0	2/3	1/3	
Kvalificeret indkomst efter modregning af overstigende anerkendt accessorisk indkomst fra international skibsfart	100	67	63	230

I regneeksemplet er de 50 mio. kr. det beløb, som svarer til 50 pct. af indkomsten fra international skibsfart, hvorfor det overskydende beløb forholdsmæssigt skal allokere til koncernenhed 2 og 3, som begge har anerkendt accessorisk indkomst fra international skibsfart. Dermed kan der godt være indkomst fra anerkendt accessorisk indkomst fra international skibsfart, der skal medregnes til den kvalificerede indkomst. Dette medfører også, at hvis koncernenheder i en jurisdiktion kun har indkomst fra anerkendt accessorisk indkomst fra international skibsfart, vil denne indkomst skulle medregnes til den kvalificerede indkomst.

Det foreslås i *stk. 5*, at de omkostninger, der er afholdt af en koncernenhed, og som direkte kan henføres til koncernenhedens indkomst fra internationale skibsfartsaktiviteter og fra anerkendte accessoriske internationale skibsfartsaktiviteter, allokere til sådanne aktiviteter med henblik på at beregne koncernenhedens nettoindkomst eller -tab fra international skibsfart og dens anerkendte accessoriske indkomst fra international skibsfart.

Denne bestemmelse medfører således, at der er en adskillelse mellem den indkomst, der undtages, og de omkostninger, der kan medregnes til en koncernenheds kvalificerede indkomst eller tab. Det vil afhænge af de konkrete omstændigheder, hvilke omkostninger der direkte kan henføres til en koncernenheds indkomst fra internationale skibsfartsaktiviteter og fra anerkendte accessoriske internationale skibsfartsaktiviteter.

Det foreslås i *stk. 6*, at de omkostninger, der er afholdt af en koncernenhed, og som er indirekte afledt af dens internationale skibsfartsaktiviteter og anerkendte accessoriske internationale skibsfartsaktiviteter, fratrækkes koncernenhedens indkomst fra sådanne aktiviteter med henblik på at beregne

indkomsten fra international skibsfart og den anerkendte accessoriske indkomst fra international skibsfart på basis af dens indtjening fra sådanne aktiviteter i forhold til dens samlede indtjening.

Indirekte omkostninger skal således allokeres mellem en koncernenheds anden indkomst og indkomst fra international skibsfart efter en allokeringsskema baseret på omsætningen fra international skibsfart og totalomsætningen i koncernenheden. Det skal her bemærkes, at en allokering, der baseres på armslængdeprincippet, således ikke nødvendigvis er i overensstemmelse med en allokering efter stk. 6, da en sådan allokering kan ske på basis af de funktioner der udføres, de aktiver der udnyttes og de risici der påtages.

Det foreslås i *stk. 7*, at direkte og indirekte omkostninger, der kan henføres til en koncernenheds indkomst fra international skibsfart og anerkendt accessoriske indkomst fra international skibsfart, som efter *stk. 1* ikke medregnes ved beregningen af enhedens kvalificerede indkomst eller tab, medregnes ikke ved beregningen af koncernenhedens kvalificerede indkomst eller tab.

Som det fremgår af forslaget til *stk. 2 og 3*, er det nettoindkomsten, der ikke skal medregnes ved opgørelsen af en koncernenheds kvalificerede indkomst eller -tab, hvorfor der – når man læser hele bestemmelsen samlet – blot skal foretages én enkelt justering til koncernenhedens regnskabsmæssige nettoindkomst eller -tab på baggrund af de efter bestemmelsen foretagne opgørelser.

Dog vil der i tilfælde af, at procenttesten i *stk. 4* finder anvendelse, kunne medregnes direkte og indirekte omkostninger, der kan henføres til den anerkendte accessoriske indkomst fra international skibsfart, der overstiger de 50 pct.

Forslaget til § 24 implementerer direktivets artikel 17, som er baseret på OECD's modelregler artikel 3.3.

Til § 25

Den foreslåede bestemmelse vedrører de reguleringer, der skal foretages i en koncernenheds regnskabsmæssige nettoindkomst eller -tab for at beregne

den kvalificerede indkomst eller de kvalificerede tab efter lovforslagets § 22.

Det foreslås i *stk. 1*, at ved beregningen af en koncernenheds kvalificerede indkomst eller de kvalificerede tab efter § 22 skal enhedens regnskabsmæssige nettoindkomst eller -tab reguleres for følgende poster:

- 1) Koncernenhedens nettoskatteudgifter, jf. stk. 2.
- 2) Udelukkede udbytter, jf. stk. 3.
- 3) Udelukkede egenkapitalgevinster eller -tab, jf. stk. 4.
- 4) Medregnede gevinster eller tab i henhold til omvurderingsmetode, jf. stk. 5.
- 5) Gevinster eller tab ved afhændelse af aktiver og passiver, der er udelukket i henhold til § 47.
- 6) Asymmetrisk valutagevinster eller -tab, jf. stk. 6.
- 7) Principielt ikketilladte udgifter, jf. stk. 7.
- 8) Fejl i tidligere regnskabsår og ændringer i regnskabsprincipper, jf. stk. 8.
- 9) Påløbne pensionsomkostninger, jf. stk. 9.
- 10) Medregnede kvalificerede refunderbare skattegodtgørelser, jf. § 3, nr. 38,
- 11) Omkostninger i forbindelse med en koncernintern finansieringsordning, hvor betingelserne i stk. 10 er opfyldt.
- 12) Forøgelse eller fald i koncernenhedens egenkapital som et resultat af modtagne, udbetalte eller forfaldne udlodninger i forbindelse med hybrid kernekapital, jf. stk. 11.
- 13) For forsikringsselskaber udelades et beløb, som opkræves hos forsikringstagere for skatter betalt af forsikringsselskabet vedrørende afkast til forsikringstagere. Et forsikringsselskab skal medtage eventuelle afkast til forsikringstagere, som ikke afspejles i dets regnskabsmæssige nettoindkomst eller -tab, i det omfang den tilsvarende stigning eller fald i forpligtelsen over for forsikringstagere afspejles i dets regnskabsmæssige nettoindkomst eller -tab.

Stk. 1 er en opstilling af de poster, som der skal reguleres for ved beregningen af den kvalificerede indkomst eller tab. Hver post er nærmere defineret i de efterfølgende forslag til stk. 2-11.

Forslagene til stk. 1, nr. 5, 10 og 13, er ikke defineret nærmere i bestemmelsen.

For så vidt angår stk. 1, nr. 5, som vedrører gevinst og tab på aktiver og passiver, der handles koncerninternt som følge af en omstrukturering, kan der dog henvises til bemærkningerne til lovforslagets § 47, der nærmere redegør for, hvornår sådan gevinst eller tab er undtaget fra beskatning.

Forslaget til stk. 1, nr. 10, medfører, at kvalificerede refunderbare skattegodtgørelser skal medregnes ved beregningen af den kvalificerede indkomst eller det kvalificerede tab efter § 22. Hvad der forstås som kvalificerede refunderbare skattegodtgørelser fremgår af lovforslagets § 3, nr. 38, og dækker over:

- a) En refunderbar skattegodtgørelse, der er udformet på en sådan måde, at den skal betales som kontant betaling eller med tilsvarende likvide midler til en koncernenhed senest fire år efter den dato, hvor koncernenheden er berettiget til at modtage den refunderbare skattegodtgørelse i henhold til lovgivningen i den jurisdiktion, der yder godtgørelsen.
- b) Hvis skattegodtgørelsen er delvis refunderbar, den del af den refunderbare skattegodtgørelse, der skal betales som kontant betaling eller med tilsvarende likvide midler til en koncernenhed senest fire år efter den dato, hvor koncernenheden er berettiget til den delvist refunderbare skattegodtgørelse.

En kvalificeret refunderbar skattegodtgørelse må ikke omfatte et skattebeløb, der kan refunderes til eller fradrages i henhold til en kvalificeret udbytteskattegodtgørelse eller en udelukket udbytteskattegodtgørelse.

Stk. 1, nr. 13, gælder kun forsikringsselskaber. Det følger af bestemmelsen, at et forsikringsselskab ved beregningen af selskabets kvalificerede indkomst eller tab skal udelade ethvert beløb, som opkræves hos forsikringstagere for skatter betalt af forsikringsselskabet vedrørende afkast til forsikringstagerne. Endvidere følger det af bestemmelsen, at et forsikringsselskab ved beregning af selskabets kvalificerede indkomst eller tab skal medtage eventuelle afkast til forsikringstagere, som ikke afspejles i selskabets regnskabsmæssige nettoindkomst eller -tab, i det omfang den tilsvarende stigning eller fald i forpligtelsen over for forsikringstagerne er afspejlet i selskabets regnskabsmæssige nettoindkomst eller -tab.

Forsikringsselskaber kan beskattes af det afkast, som endeligt skal betales af forsikringstagerne. Forsikringsselskabet opkræver i den forbindelse skatten hos forsikringstagerne, så forsikringsselskabet ikke har en merudgift forbundet hermed. Normalt opkræves skatten af forsikringsselskabet ved en reduktion i de kontraktuelle policeforpligtelser.

Efter de fleste regnskabsstandarder bliver afkast til forsikringstagerne behandlet som indkomst i forsikringsselskabet, og den korresponderende forpligtelse til at betale afkastet til forsikringstageren bliver behandlet som en udgift, hvorved forsikringsselskabets indkomst før skat ikke påvirkes. Den skat, der opkræves på vegne af forsikringstagerne, reducerer policeforpligtelserne, hvilket medfører et overskud før skat for forsikringsselskabet. Hvis skatten, der skal betales af forsikringstagerens afkast, regnskabsmæssigt behandles som en omkostning medregnet i bruttoavancen hos forsikringsselskabet, vil forsikringsselskabets overskud før skat være upåvirket, ligesom det ikke vil have en effekt på opgørelsen af den effektive skattesats efter lovforslagets kapitel 9.

Hvis dette ikke er tilfældet, og hvis den betalte skat af forsikringstagerens afkast skal anses som en indkomstskat efter en koncernenheds regnskabsstandard, og dermed vil medgå som en omfattet skat efter lovforslagets kapitel 8, vil den kunne påvirke den effektive skattesats efter lovforslagets kapitel 9.

Bestemmelsen medfører dermed, at opkrævningen af skat eller reduktionen af en policeforpligtelse svarende til skatteforpligtelsen, holdes ude fra opgørelsen af den kvalificerede indkomst, ligesom skatten heller ikke udgør en omfattet skat efter lovforslagets § 31, stk. 2, nr. 5.

Det foreslås i *stk. 2*, at ved nettoskatteudgifter forstås nettobeløbet af:

- 1) Omfattede skatter efter kapitel 8 påløbet som en udgift og eventuelle løbende og udskudte omfattede skatter, der er medregnet i indkomstskatteudgiften, herunder omfattede skatter på indkomst, som er udelukket fra beregningen af den kvalificerede indkomst eller det kvalificerede tab.
- 2) Udskudte skatteaktiver, der kan henføres til underskud for regnskabsåret.
- 3) Kvalificerede indenlandske ekstraskatter, der er påløbet som en udgift.
- 4) Skatter, der hidrører fra reglerne i denne lov, regler baseret på Rådets direktiv (EU) 2022/2523 af 15. december 2022 om sikring af en global minimumsskattesats for multinationale koncerner og store nationale koncerner i Unionen eller på OECD's modelregler, og som er påløbet som en udgift.
- 5) Udelukket udbytteskattegodtgørelser, jf. § 3, nr. 37, der er påløbet som en udgift.

Stk. 2, nr. 1 og 2, dækker generelt over de former for skatter, der vil indgå i en koncernenheds nettoindkomst eller -tab i regnskabet, men som skal tilbageføres af hensyn til at beregne den effektive skattesats efter reglerne i lovforslagets kapitel 9. Stk. 2, nr. 3 og 4, omhandler derfor også de skatter, som er betalt som følge af minimumsbeskatningsloven eller en anden jurisdiktions tilsvarende regler herom.

Stk. 2, nr. 5, dækker over en udelukket udbytteskattegodtgørelse, som defineret i § 3, nr. 37, der er påløbet som en udgift. En udelukket udbytteskattegodtgørelse er i forslaget til i § 3, nr. 37, defineret som værende enhver anden skat end en kvalificeret udbytteskattegodtgørelse, der påhviler eller er betalt af en koncernenhed, og som kan kræves godtgjort af den retmæssige ejer af udbyttet fra den pågældende koncernenhed i forbindelse med dette udbytte, som kan fradrages af den retmæssige ejer i andre skatter end skatten på udbyttet, eller som kan kræves godtgjort af det udloddende selskab ved udlodning af udbytte til en aktionær. Hvad der forstås som en kvalificeret udbytteskattegodtgørelse, foreslås defineret i § 3, nr. 38.

Justeringen for en nettoskatteudgift vil ofte være et positivt beløb, der skal øge den kvalificerede indkomst eller det kvalificerede tab, fordi bestemmelsen tilbagefører den nettoskatteudgift, der er afholdt af koncernenheden. Det er dog ikke altid tilfældet, hvis koncernenheden har et underskud, der medfører et udskudt skatteaktiv.

Et udskudt skatteaktiv, der opstår som følge af et underskud, er et aktiv, der kan modregnes i fremtidige skattepligtige indkomster. På den måde begrænser muligheden for underskudsfræmførsel den økonomiske konsekvens af underskuddet. Værdien af det udskudte skatteaktiv medgår derfor som et negativt beløb ved reguleringen for nettoskatteudgifterne.

Et eksempel kunne være, at en koncernenhed et år har et underskud på 100 og opnår et udskudt skatteaktiv på 22 ved en selskabsskattesats på 22 pct. Underskuddet er herefter 78, såfremt det udskudte skatteaktiv opstår i det samme år efter de lokale regler for underskudsfræmførsel. For at kunne reflektere tabet korrekt ved opgørelsen af den kvalificerede indkomst eller tab skal de 22 fratrækkes underskuddet på 78, således at koncernenhedens kvalificerede tab i året er på 100. Er et udskudt skatteaktiv medregnet under stk. 2, nr. 1, skal denne dog ikke medregnes under nr. 2 også.

Det foreslås i *stk. 3*, at udelukkede udbytter omfatter udbytte eller andre former for udlodning, der er modtaget eller tilskrevet i tilknytning til en ejerandel. Det gælder dog ikke udbytte eller andre former for udlodning, der er modtaget eller tilskrevet i forbindelse med:

- 1) En ejerandel
 - a) der ejes af koncernen i en enhed, og som indebærer rettigheder til mindre end 10 pct. af den pågældende enheds overskud, kapital eller reserver eller stemmerettigheder på tidspunktet for udlodning eller afhændelse (porteføljeandel), og
 - b) som økonomisk er ejet af den koncernenhed, som modtager eller tilskriver udbytte eller andre former for udlodning, i mindre end et år på datoen for udlodningen.
- 2) En ejerandel i en investeringsenhed, der er genstand for en beslutning efter § 52.

Udbytter og andre former for udlodning i tilknytning til en ejerandel, som rapporteres efter den indre værdis metode, vil generelt være ekskluderet fra beregningen af en koncerns konsoliderede indkomst. Den underliggende indkomst eller tab relateret til enheder, der er konsolideret post for post, og enheder, der er medregnet efter den indre værdis metode, er således inkluderet direkte i koncernens indkomst. Konsoliderede regnskaber ekskluderer udbytter og andre former for udlodning, således at der ikke sker en medregning af den samme indkomst to gange.

Minimumsbeskatningslovens regler vil generelt kræve, at den kvalificerede indkomst eller det kvalificerede tab og de omfattede skatter af koncernenheder fastlægges med udgangspunkt i koncernenhedens separate regnskabsmæssige nettoindkomst eller nettotab. Udgangspunktet er derfor, at en koncernenhed i en regnskabsmæssig sammenhæng vil inkludere udbytter og udlodninger fra enheder, hvori koncernenheden har en ejerandel (over 10 pct. jf. nærmere herom nedenfor), inklusive udbytter, som er modtaget i forbindelse med en ejerandel i en gennemløbsenhed, et ejerskab i et joint-venture eller ejerandele i andre enheder herunder porteføljeaktier.

Beskatning af disse udbytter og udlodninger varierer på tværs af jurisdiktioner. Et betydeligt antal jurisdiktioner, som er med i OECD-aftalen, giver dog efter deres nationale regler credit, exemption eller en anden form for skattenedsættelse for beskatningen af udbytter. I mange tilfælde vil adgangen til nedsættelser afhænge af størrelsen af ejerandelen, ejertidsperioden eller begge dele. Den helt præcise behandling vil også afhænge af, hvor den

retmæssige ejer af udbyttet er hjemmehørende, og de reelle konkrete omstændigheder vedrørende udbyttet eller udlodningen.

For at sikre konformitet og for at undgå omfattende kompleksitet i reglerne, som ville opstå, hvis reglerne skulle håndtere landenes individuelle behandling af udbytter, foreslås det, at minimumsbeskatningsloven pålægger multinationale koncerner at anvende en klar objektivt defineret regel og standard for behandlingen af udbytter, som er baseret på de principper, der er gældende i mange af landene omfattet af OECD-aftalen, herunder Danmark og resten af EU som følge af reglerne i moder- og datterselskabsdirektivet.

En porteføljeandel defineres som en ejerandel, der indehaves af en enhed i koncernen, og som indebærer rettigheder til mindre end 10 pct. af den pågældende enheds overskud, kapital eller reserver eller stemmerettigheder på tidspunktet for udlodning eller afhændelse. Det er herudover et krav, at ejerandelen på datoen for udlodningen økonomisk har været ejet af den koncernenhed, som modtager eller tilskriver udbytte eller andre former for udlodning, i mindre end et år.

Det bemærkes, at en porteføljeandel efter de foreslåede regler ikke nødvendigvis svarer til en skattefri porteføljeaktie som defineret i aktieavancebeskatningslovens § 4 C. En skattefri porteføljeaktie er således en aktie, der ikke er optaget til handel på et reguleret marked eller en multilateral handelsfacilitet, og som ejes af et selskab m.v., der ejer mindre end 10 pct. af aktiekapitalen i porteføljeselskabet. I modsætning til porteføljeaktier vil porteføljeandele som nævnt i § 25 således ikke nødvendigvis være børsnoterede. I forhold til porteføljeandele er det desuden afgørende, at andelene har været økonomisk ejet i mindre end et år. Ejertiden er ikke afgørende i forhold til porteføljeaktier omfattet af aktieavancebeskatningslovens § 4 C.

I OECD's kommentarer til modelreglerne kaldes denne form for ejerandel "Short-term Portfolio Shareholding". Begrebet er nærmere beskrevet i pkt. 38-45 i OECD-kommentarerne.

Det foreslås, at udelukket udbytte heller ikke omfatter udbytte eller andre former for udlodning, der er modtaget eller tilskrevet i forbindelse med en ejerandel i en investeringsenhed, der er genstand for en beslutning i henhold til lovforslagets § 52. Bestemmelsen i § 52 indeholder mulighed for, at koncernen kan træffe en beslutning om, at en koncernenhed, der ejer en investeringsenhed, i forhold til dens ejerandel i investeringsenheden anvender

en metode med skattepligtigt udbytte. Hvis en sådan beslutning er truffet, skal udbyttet derfor medregnes i den kvalificerede indkomst for den koncernenhed, der ejer investeringsenheden.

Den foreslåede bestemmelse sikrer, at når en sådan beslutning er truffet, skal udbytte og udlodninger fra den pågældende investeringsenhed også inkluderes ved opgørelsen af koncernenhedens kvalificerede indkomst eller tab.

Generelt medfører bestemmelsen, at en koncernenhed skal regulere den regnskabsmæssige nettoindkomst eller nettotab ved at reducere nettoindkomsten eller øge tabet med det beløb, der er modtaget i udelukkede udbytter.

Det foreslås i *stk. 4, 1. pkt.*, at udelukkede egenkapitalgevinster eller -tab er en gevinst, et overskud eller et tab, som er medregnet i koncernenhedens regnskabsmæssige nettoindkomst eller -tab vedrørende gevinster og tab, der hidrører fra ændringer i dagsværdien af en ejerandel, bortset fra en porteføljeandel, og overskud eller tab i forbindelse med en ejerandel, der er medregnet efter den indre værdis metode, og gevinster og tab ved afhændelse af en ejerandel, bortset fra afhændelse af en porteføljeandel.

Den første type af udelukket egenkapitalgevinst eller -tab er således en gevinst eller tab, som er medregnet i koncernenhedens regnskabsmæssige nettoindkomst eller -tab vedrørende gevinster og tab, der hidrører fra ændringer i dagsværdien af en ejerandel, bortset fra en porteføljeandel. Ved værdiansættelse efter dagsværdimetoden til brug for regnskabsaflæggelsen fastlægges værdien af en ejerandel periodisk ud fra markedsværdien af aktivet på ansættelsestidspunktet. Ændringer i værdien rapporteres i regnskabet resultatopgørelse eller som anden totalindkomst på balancen. Sådanne justeringer som følge af ændringer i dagsværdien af en koncernenheds ejerandele, andet end dem der vedrører en porteføljeandel, skal således udelukkes fra opgørelsen af den kvalificerede indkomst eller det kvalificerede tab. Dermed skal en sådan egenkapitalgevinst fragå koncernenhedens regnskabsmæssige nettoindkomst eller -tab, og et tab på en sådan egenkapital skal tilgå koncernenhedens regnskabsmæssige nettoindkomst eller -tab. Dagsværdien af ejerandelen skal justeres for eventuelle udbytter på samme ejerandel, således at den ikke også regnes med under *stk. 3*. Opgøres dagsværdiændringerne ikke i resultatopgørelsen, men på balancen, påvirker disse ikke opgørelsen af den kvalificerede indkomst eller det kvalificerede tab,

hvorfor der ikke skal foretages en justering af koncernenhedens regnskabsmæssige nettoindkomst eller -tab.

Den næste type af udelukket egenkapitalgevinst eller -tab er en gevinst eller tab, som opstår som følge af, at en ejerandel opgøres efter den indre værdis metode. De fleste regnskabsstandarter kræver typisk, at den indre værdis metode anvendes på ejerandele, hvor en multinational koncern ejer en betydelig, men ikke kontrollerende, ejerandel i en enhed, typisk mellem 20 pct. og 50 pct. Disse enheder benævnes ofte joint ventures eller forbundne enheder. Sådanne enheder er ikke defineret som en koncernenhed efter lovforslagets § 3, nr. 2 og 3, da de ikke er kontrolleret af en omfattet multinational koncern. Efter den indre værdis metode vil ejeren inkludere andelen af en enheds indkomst eller tab efter skat ved opgørelsen af koncernenhedens regnskabsmæssige nettoindkomst eller nettotab.

Den påkrævede regulering er derfor enten et positivt eller negativt beløb afhængig af, hvorvidt enheden har rapporteret en nettoindkomst eller et nettotab. Hvis anvendelsen af den indre værdis metode medfører en egenkapitalgevinst, er justeringen til den regnskabsmæssige nettoindkomst eller tab negativ. Hvis anvendelsen af den indre værdi metode medfører et egenkapitaltab, er justeringen til den regnskabsmæssige nettoindkomst eller tab positiv.

Den tredje type af udelukket egenkapitalgevinst eller -tab er gevinster og tab, der opstår i forbindelse med afhændelse af en ejerandel, bortset fra afhændelse af en porteføljeandel. Behandlingen af disse gevinster og tab følger således samme princip, som gør sig gældende for udbytter, som beskrevet ovenfor. Mange jurisdiktioner, herunder Danmark og andre lande i EU, beskatter ikke gevinster og tab på f.eks. såkaldte datterselskabsaktier, ligesom tab heller ikke er fradragsberettigede. Dermed skal gevinster og tab herfra udelukkes fra opgørelsen af den kvalificerede indkomst eller tab, da en gevinst kan medføre, at den effektive skatteprocent for koncernenheden, der har afhændet en ejerandel, bliver lavere, i og med, at gevinsten ikke er blevet beskattet imens det modsatte gør sig gældende ved et tab. Der foreslås dog indført en undtagelse for de såkaldte porteføljeandele, hvorefter gevinster og tab på porteføljeandele skal inkluderes ved opgørelsen af den kvalificerede indkomst eller det kvalificerede tab. I modsætning til reglen i stk. 3 om ekskluderet udbytte og udlodninger er der for så vidt angår kapitalgevinster og tab ikke et ejertidskrav på 1 år.

Det foreslås i *stk. 4, 2. pkt.*, at den indberettende koncernenhed i overensstemmelse med § 54, stk. 1, kan vælge at behandle de valutagevinster og -tab, der fremgår af koncernenhedens regnskabsmæssige nettoindkomst eller -tab, som en udelukket egenkapital gevinst eller -tab efter dette stykke, så længe at:

- 1) Sådant en valutagevinst eller -tab kan henføres til finansielle instrumenter, anvendt til at afdække valutarisiko i en ejerandel, der ikke er en porteføljeandel,
- 2) sådanne gevinster og tab fremgår af anden totalindkomst på balancen i det konsoliderede regnskab, og
- 3) det finansielle instrument anses som et effektivt afdækningsinstrument efter en almindeligt anerkendt regnskabsstandard som anvendt ved udarbejdelsen af det konsoliderede regnskab.

I og med at beslutningen skal træffes i overensstemmelse med forslaget til § 54, stk. 1, vil beslutningen gælde i en periode på fem år fra det år, hvor beslutningen træffes, med de dertilhørende regler om forlængelse og tilbagekaldelse.

Efter stk. 4, nr. 1, er det et krav, at det finansielle instrument er anvendt til at afdække valutarisiko i en ejerandel, der ikke er en porteføljeandel, dvs. en ejerandel, som indebærer rettigheder til mindre end 10 pct. af den pågældende enheds overskud, kapital eller reserver eller stemmerettigheder på tidspunktet for udlodning eller afhændelse, jf. stk. 3, litra a.

Dernæst er det efter stk. 4, nr. 2, et krav, at sådanne gevinster og tab ikke indgår i resultatopgørelsen, da beløbet ellers allerede ville medgå ved beregningen af den kvalificerede indkomst eller det kvalificerede tab.

Det sidste krav i stk. 4, nr. 3, medfører, at det finansielle instrument skal anses som et effektivt afdækningsinstrument efter en almindeligt anerkendt regnskabsstandard, som er anvendt ved udarbejdelsen af det konsoliderede regnskab. Bestemmelsen afhænger således meget af behandlingen af de relevante afdækningsforretningers behandling i de konsoliderede regnskaber.

OECD's modelregler er blevet udbygget i de såkaldte "Administrative Guidance on the Global Anti-Base Erosion Model Rules (pillar II)", hvorfor disse også udgør et fortolkningsbidrag til reglen. Det følger af direktivets præambel nr. 24, at medlemsstaterne skal indføre regler, der er i overensstemmelse med OECD's modelregler, herunder de forklaringer og eksempler, der hører til. Den foreslåede bestemmelse i § 25, stk. 4, nr. 3, er baseret

på disse modelregler og foreslås på den baggrund indført, selv om den ikke direkte fremgår af direktivet. Indførelsen af bestemmelsen må dog anses for at være i overensstemmelse med direktivets overordnede hensigt.

Det foreslås i *stk. 5*, at medregnede gevinster eller tab i henhold til omvurderingsmetode er en nettogevinst eller et nettotab, som øges eller nedsættes med eventuelle omfattede skatter i regnskabsåret i forbindelse hermed, som opstår som følge af, at materielle anlægsaktiver reguleres fra bogførte værdier til dagsværdi, som indregnes i anden totalindkomst, og som ikke efterfølgende rapporterer gevinst eller tab, der er medregnet i anden totalindkomst gennem resultatopgørelsen.

Efter nogle regnskabsstandarder kan en enhed vælge enten at anvende en omkostningsbaseret metode eller en omvurderingsmetode som vurderingsprincip ved opgørelsen af værdien af enhedens materielle anlægsaktiver såsom ejendom, fabrikker eller maskiner. Under omvurderingsmetoden vil et materielt aktiv blive værdiansat efter dets markedsværdi på værdiansættelsestidspunktet eksklusiv eventuelle efterfølgende afskrivninger og nedskrivninger. En sådan omvurdering, der medfører en værdiforøgelse, vil generelt blive medregnet til anden totalindkomst på balancen og ikke fremgå af resultatopgørelsen. En værdiforringelse vil derimod ofte blive medregnet til resultatopgørelsen.

Hvis der således ikke var en korrektionsregel herfor, ville omvurderingsmetoden have en påvirkning på opgørelsen af en koncernenheds kvalificerede indkomst eller tab. Derfor foreslås reglen i *stk. 5* indført, således at eventuelle gevinster eller tab som følge af omvurderingsmetoden skal medgå i opgørelsen af den kvalificerede indkomst eller tab.

Det foreslås i *stk. 6*, at asymmetriske valutagevinster eller -tab, er en valutagevinst eller -tab for koncernenheden, hvis regnskabsmæssige og skattemæssige funktionelle valutaer er forskellige, og som er:

- 1) Medtaget ved beregningen af en koncernenheds skattepligtige indkomst eller tab, og som kan henføres til udsving i valutakursen mellem koncernenhedens regnskabsmæssige og skattemæssige funktionelle valuta,
- 2) medtaget ved beregningen af en koncernenheds regnskabsmæssige nettoindkomst eller -tab, og som kan henføres til udsving i valutakursen mellem koncernenhedens regnskabsmæssige og skattemæssige funktionelle valuta,

- 3) medtaget ved beregningen af en koncernenheds regnskabsmæssige nettoindkomst eller -tab, og som kan henføres til udsving i valutakursen mellem en tredje fremmed valuta og koncernenhedens regnskabsmæssige funktionelle valuta, og
- 4) som kan henføres til udsving i valutakursen mellem en tredje fremmed valuta og koncernenhedens skattemæssige funktionelle valuta, uanset om en sådan gevinst af eller et sådant tab af en tredje fremmed valuta er medregnet ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst.

Der skal således ske en justering af en asymmetrisk valutagevinst eller -tab, som opstår som følge af en koncernenheds regnskabsmæssige og skattemæssige funktionelle valuta. Den skattemæssige funktionelle valuta er den funktionelle valuta, der anvendes til at ansætte koncernenhedens skattepligtige indkomst eller tab for en omfattet skat i den jurisdiktion, hvor den er hjemmehørende. Den regnskabsmæssige funktionelle valuta er den funktionelle valuta, der anvendes til at ansætte koncernenhedens regnskabsmæssige nettoindkomst eller -tab. En tredje valuta er en valuta, som ikke er koncernenhedens skattemæssige funktionelle valuta eller regnskabsmæssige funktionelle valuta.

Det foreslås i *stk. 7*, at principielt ikketilladte udgifter er en udgift afholdt af koncernenheden i forbindelse med ulovlige betalinger, herunder bestikkelse og returkommission, eller en udgift der vedrører bøder og sanktioner svarende til eller over 50.000 euro, eller et tilsvarende beløb i den funktionelle valuta, i hvilken koncernenhedens regnskabsmæssige nettoindkomst eller -tab er beregnet.

De i bestemmelsen anførte udgifter er ofte ikke fradragsberettigede efter de fleste landes skattesystemer, men de kan være en udgift, der er medregnet i en koncernenheds regnskabsmæssige nettoindkomst eller -tab. Det foreslås derfor, at der foretages en korrektion herfor i koncernenhedens regnskabsmæssige nettoindkomst eller -tab, hvis sådanne udgifter er medregnet. Udgifter, der vedrører bøder eller sanktioner skal dog have et betydeligt omfang svarende til 50.000 euro eller derover.

Det foreslås i *stk. 8, 1. pkt.*, at fejl i tidligere regnskabsår og ændringer i regnskabsprincipper udgør en ændring i en koncernenheds primoeegenkapital i begyndelsen af et regnskabsår, som kan tilskrives en korrektion af en fejl i ansættelsen af den regnskabsmæssige nettoindkomst eller det regnskabsmæssige nettotab i et tidligere regnskabsår, som har påvirket, hvilke

indtægter eller udgifter, der kan medtages ved beregningen af den kvalificerede indkomst eller det kvalificerede tab i det forudgående regnskabsår, undtagen i det omfang en sådan fejlkorrektur har ført til et væsentligt fald i en skattepligt vedrørende omfattede skatter, jf. § 36.

Bestemmelsen medfører således, at der skal foretages reguleringer for fejl i tidligere regnskabsår og ændringer i regnskabsprincipper, dog ikke såfremt sådan en fejlkorrektur har ført til et væsentligt fald i en skattepligt vedrørende omfattede skatter efter forslaget til § 36, hvilket vil sige en korresponderende justering af de omfattede skatter for et regnskabsår for 1 million euro eller mere.

Justeringen kan enten øge eller sænke primoegenkapitalen alt afhængig af fejllens konkrete omstændigheder. F.eks. vil en fejlagtig udelukkelse af omsætning i tidligere regnskabsår generelt medføre en forøgelse af primoegenkapitalen, og der skal derfor ske en korresponderende forøgelse af en koncernheds kvalificerede indkomst eller tab, når fejlen korrigeres.

Er fejlen sket i et regnskabsår, der ligger før, en koncernenhed er omfattet af reglerne i minimumsbeskatningsloven, skal der ikke foretages en regulering i overensstemmelse med bestemmelsen. Hvis en justering, der relaterer sig til en sænkning i primoegenkapitalen, medfører en genberegning af den effektive skattesats og ekstraskatten efter § 36, skal justeringen heller ikke foretages efter denne bestemmelse, men derimod ske efter § 36.

Det foreslås i *stk. 8, 2. pkt.*, at derudover er det også en ændring, som kan tilskrives en ændring i regnskabsprincipper eller -praksis, der har påvirket hvilken indkomst eller hvilke udgifter, der er medtaget ved beregningen af den kvalificerede indkomst eller det kvalificerede tab.

Når en multinational koncern ændrer det regnskabsprincip, som er anvendt ved fastlæggelsen af dets regnskabsmæssige nettoindkomst eller tab, vil koncernen måske være påkrævet at genfastsætte dets åbningsbalance, og dermed primoegenkapitalen, som hvis koncernen havde anvendt det nye regnskabsprincip i de forudgående regnskabsår. Dette er nødvendigt for at undgå, at samme indkomst eller egenkapital medregnes i flere forskellige regnskabsår. I tilfælde af en ændring i regnskabsprincip vil forøgelsen eller nedsættelsen af egenkapitalen repræsentere nettoindkomsten, gevinsten, udgiften eller tabet som under det nye regnskabsprincip vil skulle inkluderes i

opgørelsen af den regnskabsmæssige nettoindkomst eller -tab i en fremtidig periode eller som ville have været inkluderet heri i et tidligere regnskabsår.

Ændringen i regnskabsprincip kan således enten medføre en forøgelse eller en nedsættelse af primoegenkapitalen. Reguleringen af den regnskabsmæssige nettoindkomst eller -tab efter denne bestemmelse skal således korrespondere direkte med justeringen af primoegenkapitalen i åbningsbalancen, alt afhængig af om denne justering er positiv eller negativ.

Vedrører justeringen af primoegenkapitalen regnskabsår, der går forud for, at den multinationale koncern var omfattet af reglerne i minimumsbeskatningsloven, skal reguleringen ikke medregnes.

Det foreslås i *stk. 9*, at afholdte pensionsomkostninger er differencen mellem det udgiftsbeløb for pensionsforpligtelser, der er medregnet i den regnskabsmæssige nettoindkomst eller det regnskabsmæssige nettotab, og det beløb, der er indbetalt til et pensionsinstitut i regnskabsåret.

Afholdte pensionsomkostninger er således tilladt at medregne som en omkostning ved opgørelsen af en koncernenheds kvalificerede indkomst eller tab. Justeringen er lig med differencen mellem det udgiftsbeløb for pensionsforpligtelser, der er medregnet i den regnskabsmæssige nettoindkomst eller det regnskabsmæssige nettotab, og det beløb, der er indbetalt til et pensionsinstitut i regnskabsåret.

Justeringen til den regnskabsmæssige nettoindkomst eller nettotab vil således være et positivt beløb, hvis de afholdte pensionsomkostninger overstiger det beløb, der er indbetalt til et pensionsinstitut. Omvendt vil justeringen være et negativt beløb, hvis det beløb, der er indbetalt til et pensionsinstitut, overstiger de afholdte pensionsomkostninger. Er disse lig med hinanden, skal reguleringen ikke foretages.

Det foreslås i *stk. 10*, at betingelserne for, at finansieringsomkostninger ikke skal medregnes ved beregning af koncernenhedens kvalificerede indkomst eller tab, er, at omkostningerne er afholdt i forbindelse med en finansieringsordning, hvorved en eller flere koncernenheder yder kredit til eller på anden måde foretager en investering i en eller flere andre koncernenheder i samme koncern (koncernintern finansieringsordning). Følgende betingelser skal desuden være opfyldt:

- 1) Koncernenheden er hjemmehørende i en lavt beskattet jurisdiktion eller i en jurisdiktion, der ville have været lavt beskattet, hvis udgifterne ikke var påløbet koncernenheden.
- 2) Det kan med rimelighed forventes, at den koncerninterne finansieringsordning i løbet af den koncerninterne finansieringsordnings forventede varighed vil øge de udgiftsbeløb, der tages i betragtning ved beregning af den pågældende koncernenheds kvalificerede indkomst eller tab, uden at dette medfører en tilsvarende stigning i den skattepligtige indkomst for den koncernenhed, der yder kreditten (modparten).
- 3) Modparten er hjemmehørende i en jurisdiktion, der ikke er en lavt beskattet jurisdiktion, eller i en jurisdiktion, som ikke ville have været lavt beskattet, hvis indkomsten i forbindelse med udgifterne ikke var påløbet modparten.

Begrebet finansieringsordning omfatter aftaler, planer eller en fælles forståelse og inkluderer alle de skridt og transaktioner, som effektuerer ordningen. Om der findes en finansieringsordning, er genstand for en objektiv test, som baseres på de faktiske transaktioner og den tilgængelige information for de parter, der er involveret i ordningen. En serie af transaktioner skal behandles som en del af en koncernintern finansieringsordning, hvorefter en objektiv beskuer med overvejende sandsynlighed ville konkludere, at de var en del af en plan eller en ordning, der skulle sikre en part i en højt beskattet jurisdiktion at yde eller give kredit eller indirekte investeringer i en modpart, som er en lavt beskattet enhed. Testen er objektiv og baseres på en vurdering af den faktiske transaktion, der fandt sted, set i lyset af det overordnede udfald, som blev opnået med transaktionen.

Bestemmelsen vedrører de tilfælde, hvor en sådan finansieringsordning øger finansieringsomkostningerne ved opgørelsen af den kvalificerede indkomst eller det kvalificerede tab i en lavt beskattet enhed, men hvor det ikke resulterer i en korresponderende forøgelse af den skattepligtige indkomst i den højt beskattede modpart. Reglen skal sikre, at multinationale koncerner ikke indgår koncerninterne finansielle transaktioner, der har til hensigt at øge den effektive skattesats i en jurisdiktion, som ellers ligger under minimumsskattesatsen, ved at reducere den kvalificerede indkomst eller tab i denne jurisdiktion, uden at det modsvares af en forøgelse af den skattepligtige indkomst hos modparten i transaktionen.

En betaling skal ikke anses for at øge den skattepligtige indkomst hos en højt beskattet modpart, hvis den er genstand for særlige skattefordele efter

lokale regler og værdien af skattefordelen udgør det betalte beløb. F.eks. kan jurisdiktion A efter national lovgivning have en rentefradragsbegrænsningsregel, der begrænser den skattepligtiges fradrag for renteomkostninger svarende til en procentdel af indtjeningen, f.eks. som EBITDA-reglen i selskabsskattelovens § 11 C. Det beløb, som fradragsbeskæres som følge af en sådan regel, udgør en overskydende rentekapacitet, der kan fremføres til modregning i fremtidige renteindkomster.

En højt beskattet part, der er hjemmehørende i jurisdiktion A, låner herefter penge til en lavt beskattet enhed. På tidspunktet for låneaftalens indgåelse har den højt beskattede part overskydende rentekapacitet fra tidligere år, der kan bruges hen over perioden for lånets løbetid. I et sådant tilfælde vil rentebetalingen fra den lavtbeskattede enhed som følge af låneaftalen ikke skulle anses som at øge den skattepligtige indkomst i den højt beskattede part, såfremt denne part umiddelbart kan modregne denne renteindkomst i en fremførbar rentekapacitet.

Bestemmelsen finder kun anvendelse, når det med rimelighed kan forventes, at den koncerninterne finansieringsordning i løbet af ordningens forventede varighed vil reducere en lavt beskattet enheds kvalificerede indkomst eller tab uden samtidig at øge den højt beskattede modparts skattepligtige indkomst. Varigheden og de forventede udfald af ordningen skal vurderes på et objektivt grundlag, hvor der tages hensyn til de deltagende parter finansieringsbehov. Selv hvis et initialt lån ydes for en begrænset periode, kan en finansieringsordning med rimelighed forventes at være gældende i en længere periode, hvis den skal finansiere en langsigtet investering.

Det foreslås i *stk. 11*, at ethvert beløb, der indregnes som et fald i en koncernenheds egenkapital og er resultatet af udbetalte eller forfaldne udlodninger i forbindelse med et instrument udstedt af den pågældende koncernenhed i henhold til tilsynsmæssige krav (hybrid kernekapital), betragtes som en udgift ved beregning af enhedens kvalificerede indkomst eller tab. Beløb, der indregnes som en forøgelse af en koncernenheds egenkapital, og som er resultatet af modtagne eller forfaldne udlodningsbeløb i forbindelse med hybrid kernekapital, som besiddes af koncernenheden, medtages ved beregningen af enhedens kvalificerede indkomst eller tab.

Hybrid kernekapital bliver regnskabsmæssigt normalt behandlet som egenkapital. Det kan dog også behandles som gæld skattemæssigt. Dermed er

udbetalte eller forfaldne udlodninger i relation til hybrid kernekapital betalinger, der er fradragsberettigede, som det er tilfældet for renteomkostninger. På samme måde skal den udbetalte udlodning eller forfaldne udlodning også skattemæssigt behandles som renteindkomst hos modtageren. Dermed er der en forskel i den regnskabsmæssige og den skattemæssige behandling af hybrid kernekapital. Reglen medfører således, at stigninger eller fald i en koncernenheds egenkapital skal medregnes som en indkomst eller en udgift ved opgørelsen af koncernenhedens kvalificerede indkomst eller tab. Egenkapital justeringer, der kan tilskrives udstedelse eller indløsning af hybrid kernekapital, er ikke inkluderet i opgørelsen af koncernenhedens kvalificerede indkomst eller tab.

Forslaget til § 25 implementerer direktivets artikel 16, stk. 1, 2, 5, 8, 10 og 11, som er baseret på OECD's modelregler artikel 3.2.1, 3.2.4, 3.2.7, 3.2.9, 3.2.10 og 10.1.

Til § 26

Den foreslåede bestemmelse vedrører de reguleringer, der efter den indberettende koncernenheds beslutning kan foretages i forhold til en koncernenheds regnskabsmæssige nettoindkomst eller -tab med henblik på at beregne den kvalificerede indkomst eller det kvalificerede tab efter lovforslagets § 22.

Det foreslås i *stk. 1*, at ved beregningen af koncernenhedens kvalificerede indkomst eller tab efter § 22, kan koncernenheden efter den indberettende koncernenheds beslutning regulere enhedens regnskabsmæssige nettoindkomst eller -tab med følgende poster:

- 1) Valg om at anvende et realisationsprincip på gevinst og tab på aktiver og passiver, der indregnes til dagsværdi, eller er udsat for værdiforringelse i det konsoliderede regnskab, under de betingelser der fremgår af stk. 2. En beslutning om at foretage denne regulering skal ske i overensstemmelse med § 54 stk. 1 og finder anvendelse på alle koncernenheder, der er hjemmehørende i den jurisdiktion, for hvilken beslutningen er truffet, medmindre den indberettende koncernenhed vælger at begrænse beslutningen til koncernenhedernes eller investeringsenhedernes materielle aktiver.

- 2) Valg om at erstatte det beløb, der er udgiftsført i regnskabet for en enheds omkostning eller udgift, og som er betalt med aktiebaseret kompensation, med det beløb, der kan fradrages ved beregningen af enhedens skattepligtige indkomst i henhold til de regler, der gælder i den jurisdiktion, hvor enheden er hjemmehørende, under de betingelser der følger af stk. 4. En beslutning om at foretage denne regulering skal ske i overensstemmelse med § 54 stk. 1, og skal anvendes konsekvent for alle de koncernenheder, som indgår i en stor multinational koncern eller en national koncern, og som er hjemmehørende i samme jurisdiktion, for det år, hvor beslutningen er truffet, og for alle efterfølgende regnskabsår.
- 3) Valg om at regulere kvalificeret indkomst eller tab, der hidrører fra afhændelse af fast ejendom, der er beliggende i samme jurisdiktion som koncernenheden, og som afhændes til tredjeparter, som ikke er medlemmer af koncernen, efter de betingelser der følger af stk. 6. En beslutning om at foretage denne regulering skal ske i overensstemmelse med § 54, stk. 2, og skal træffes årligt.

De i stk. 1 omhandlede reguleringer er undergivet en række betingelser, som fremgår af de foreslåede bestemmelser i stk. 2-6. Fælles for adgangen til at kunne foretage de pågældende reguleringer er, at de er betinget af, at den enhed i koncernen, som er udpeget til at opfylde koncernens oplysningsforpligtelse, har truffet beslutning herom efter reglerne i lovforslagets 54.

Hvis beslutningen træffes efter lovforslagets § 54, stk. 1, gælder beslutningen i en periode på fem år fra det tidspunkt, hvor beslutningen træffes. En tilbagekaldelse af beslutningen gælder i en periode på fem år fra udgangen af det år, hvor tilbagekaldelsen finder sted.

Hvis beslutningen træffes efter lovforslagets § 54, stk. 2, gælder beslutningen i en periode på et år. Beslutningen forlænges automatisk, medmindre den indberettende enhed tilbagekalder beslutningen ved årets udgang.

Det foreslås i *stk. 2*, at en beslutning om anvendelse af realisationsprincippet, jf. *stk. 1, nr. 1*, er betinget af følgende:

- 1) Alle gevinster og tab på aktiver, der i regnskabet indregnes til dagsværdi eller er udsat for værdiforringelse, fragår i beregningen af den kvalificerede indkomst eller tab.

- 2) Den bogførte værdi af et aktiv eller passiv ved opgørelsen af en gevinst eller et tab er den bogførte værdi på det tidspunkt, hvor aktivet er erhvervet, eller hvor gælden er stiftet, eller den bogførte værdi på den første dag i det regnskabsår, hvor beslutningen efter § 54, stk. 1, foretages.

Hensynet bag valgmuligheden og betingelserne herfor er at reducere volatiliteten i værdiudsvingene i forhold til de omfattede aktiver og passiver. Valget om at anvende realisationsprincippet giver således koncernen mulighed for at opgøre kapitalgevinsten på det faktiske afståelsestidspunkt, frem for at skulle medregne de løbende værdireguleringer år for år, der eventuelt vil skulle foretages i overensstemmelse med den gældende regnskabsstandard.

Det foreslås i *stk. 3*, at hvis beslutning om anvendelse af realisationsprincippet, jf. *stk. 1, nr. 1*, tilbagekaldes, jf. § 54, stk. 1, skal et beløb svarende til differencen mellem dagsværdien af aktivet eller passivet og den bogførte værdi af aktivet eller passivet på den første dag i det regnskabsår, hvor tilbagekaldelsen er foretaget og ansat i henhold til beslutningen, medtages, hvis dagsværdien overstiger den bogførte værdi, eller fratrækkes, hvis den bogførte værdi overstiger dagsværdien, ved beregningen af koncernenhedens kvalificerede indkomst eller tab.

Den foreslåede bestemmelse har til hensigt at sikre en korrekt overgang fra realisationsprincippet til lagerprincippet i en situation, hvor der er forskel mellem dagsværdien og den bogførte værdi. Ved realisationsprincippet tages der udgangspunkt i den bogførte værdi, på det tidspunkt hvor aktivet er erhvervet, eller hvor gælden er stiftet, eller den bogførte værdi på den første dag i det regnskabsår, hvor beslutningen efter § 54, stk. 1, foretages, alt efter hvilken dato der ligger senest, jf. den foreslåede bestemmelse i *stk. 1, nr. 2*. Ved lagerprincippet vil det være dagsværdien, der tages udgangspunkt i.

Hvis dagsværdien overstiger den bogførte værdi, vil det ved en overgang fra realisationsprincippet til lagerprincippet skulle sikres, at denne difference medregnes ved opgørelsen af den kvalificerede indkomst, idet der ellers ikke vil ske beskatning af denne difference.

Modsat, hvis den bogførte værdi overstiger dagsværdien, vil denne difference skulle fratrækkes for at sikre, at der ikke sker dobbelt medregning af en del af værdistigningen.

Det foreslås i *stk. 4*, at hvis en beslutning om fradrag for omkostning eller udgift i relation til en aktiebaseret kompensation, jf. *stk. 1, nr. 2*, er foretaget, men aktieoptionen ikke udnyttes af ihændeleveren, skal udgifterne vedrørende den aktiebaserede kompensationsordning tilbageføres til koncernenhedens regnskabsmæssige nettoindkomst eller -tab, i det år hvor aktieoptionen udløber.

Beslutningen i henhold til *stk. 1, nr. 2*, medfører, at koncernen ved opgørelsen af den kvalificerede indkomst eller det kvalificerede tab kan vælge, om det beløb, der fradrages, udgør det beløb, der er udgiftsført i regnskabet, eller det beløb, der kan fradrages ved beregningen af den skattepligtige indkomst for enheden.

Den foreslåede bestemmelse i *stk. 4* medfører, at hvis aktieoptionen ikke udnyttes, skal der ske en regulering, således at den fratrukne udgift tilbageføres. Dette sikrer, at koncernen ikke får fradrag for en udgift, der aldrig realiseres. Tilbageførslen sker i det år, hvor optionen udløber, og hvor der dermed er sikkerhed for, at optionen aldrig bliver udnyttet.

Det foreslås desuden i *stk. 4*, at hvis en del af udgiften til den aktiebaserede kompensation indgår i selskabets regnskaber i regnskabsår forud for det regnskabsår, hvor beslutningen om reguleringen er truffet, medregnes et beløb svarende til differencen mellem den samlede omkostning eller -udgift, som er blevet fratrukket ved beregningen af dens kvalificerede indkomst eller tab i nævnte forudgående regnskabsår, og den samlede omkostning eller udgift for den aktiebaserede kompensation, der ville være blevet fratrukket ved beregningen af den kvalificerede indkomst eller tab i nævnte forudgående regnskabsår, hvis beslutningen var blevet truffet i sådanne regnskabsår, i koncernenhedens kvalificerede indkomst eller tab for det pågældende regnskabsår.

Efter de foreslåede betingelser, er det et krav, at beløbet for omkostningen til den aktiebaserede kompensationsordning kan anvendes som et pålideligt og konsekvent grundlag, der kan henføres til koncernenheden. Beslutningen gælder således kun den koncernenhed, der har haft omkostningen til den aktiebaserede kompensation. Det er dog ikke et krav, at optionen vedrører aktier, som er udstedt af koncernenheden, der afholder omkostningen. Hvis en koncernenhed giver dens medarbejdere en aktiebaseret kompensationsordning i form af aktieoptioner til aktier i et ultimativt moderselskab, er det

koncernenheden der har fradraget, og dermed ikke det ultimative moderselskab.

Det er dermed først og fremmest en betingelse, at den aktiebaserede kompensation er medregnet i koncernenhedens regnskabsmæssige nettoindkomst eller -tab, og dernæst at dette beløb erstattes med det beløb, som enheden måtte have fradrag for ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst. For danske koncernenheder vil det være det beløb, som der er fradrag for efter ligningslovens § 8 N.

I mange jurisdiktioner er enheder berettiget til at foretage fradrag for markedsværdien af den aktiebaserede kompensationsordning ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst på udnyttelsestidspunktet for en aktieoption, som er tildelt en medarbejder. Dette er f.eks. tilfældet for danske selskaber, hvor fradragstidspunktet er reguleret i ligningslovens § 28, stk. 3.

Efter den regnskabsmæssige behandling skal sådanne aktiebaserede kompensationsordninger imidlertid indregnes til nutidsværdien af aktieoptionen på udstedelsestidspunktet, hvorefter værdien reguleres hen over optionens løbetid. Der kan derfor opstå en forskel i den regnskabsmæssige behandling af aktiebaserede kompensationsordninger og den skattemæssige behandling, i og med at det skattemæssige fradrag kan være højere, end det der er fradrag for i koncernenhedens regnskabsmæssige nettoindkomst eller -tab, såfremt markedsværdien af optionens underliggende aktie stiger i optionens løbetid.

Denne asymmetri mellem den skattemæssige og regnskabsmæssige fradragsværdi kan medføre en effektiv skattesats beregnet efter lovforslagets kapitel 9, der er lavere end minimumskattesatsen på 15 pct. Bestemmelsen medfører således, at opgørelsen af den kvalificerede indkomst eller det kvalificerede tab svarer bedre til den skattemæssige behandling af aktiebaserede kompensationsordninger efter reglerne i mange jurisdiktioner

Det foreslåede regelsæt skal sikre, at der ikke opnås fradrag for omkostninger, der aldrig måtte blive betalt. Det sikres således bl.a., at en koncernenhed ikke både kan fradrage det beløb, der er medregnet i regnskabsmæssige sammenhæng i tidligere regnskabsår, og det beløb, der fradrages skattemæssigt.

Hvis en del af udgiften til den aktiebaserede kompensation indgår i selskabets regnskaber i regnskabsår forud for det regnskabsår, hvor beslutningen

om reguleringen er truffet, medregnes et beløb svarende til differencen mellem den samlede omkostning eller -udgift, som er blevet fratrukket ved beregningen af dens kvalificerede indkomst eller tab i nævnte foregående regnskabsår, og den samlede omkostning eller -udgift for den aktiebaserede kompensation, der ville være blevet fratrukket ved beregningen af den kvalificerede indkomst eller tab i nævnte foregående regnskabsår, hvis beslutningen var blevet truffet i sådanne regnskabsår, i koncernenhedens kvalificerede indkomst eller tab for det pågældende regnskabsår. Dermed kan en koncernenhed ikke fradrage både det beløb, der er medregnet i regnskabsmæssige sammenhæng i tidligere regnskabsår, og det beløb, der fradrages skattemæssigt.

Det foreslås i *stk. 5*, at hvis beslutning om fradrag for omkostning eller udgift i relation til en aktiebaseret kompensation, jf. *stk. 1, nr. 2*, tilbagekaldes, jf. § 54, *stk. 1*, skal et beløb svarende til den ubetalte omkostning eller udgift vedrørende den aktiebaserede kompensation, der er fratrukket i henhold til beslutningen, og som overstiger de påløbne regnskabsførte udgifter, medtages ved beregningen af koncernenhedens kvalificerede indkomst eller tab i det regnskabsår, hvor beslutningen om tilbagekaldelse sker.

Efter de foreslåede betingelser, er det et krav, at beløbet for omkostningen til den aktiebaserede kompensationsordning kan anvendes som et pålideligt og konsekvent grundlag, der kan henføres til koncernenheden. Beslutningen gælder således kun den koncernenhed, der har haft omkostningen til den aktiebaserede kompensation. Det er dog ikke et krav, at optionen vedrører aktier, som er udstedt af koncernenheden, der afholder omkostningen. Hvis en koncernenhed giver dens medarbejdere en aktiebaseret kompensationsordning i form af aktieoptioner til aktier i et ultimativt moderselskab, er det koncernenheden der har fradraget, og dermed ikke det ultimative moderselskab.

Det foreslås i *stk. 6*, at den nettogevinst, der hidrører fra afhændelse af fast ejendom, jf. *stk. 1, nr. 3*, i det regnskabsår, hvor beslutningen træffes, modregnes for en koncernenhed hjemmehørende i den pågældende jurisdiktion i ethvert nettotab, som hidrører fra afhændelsen af fast ejendom i det regnskabsår, hvor beslutningen træffes, og i de fire regnskabsår forud for det pågældende regnskabsår (femårsperioden).

Nettogevinsten modregnes først i et eventuelt nettotab, der er opstået i det første regnskabsår i femårsperioden. En eventuel resterende nettogevinst

fremføres og modregnes i eventuelle nettotab, der er opstået i de efterfølgende regnskabsår i femårsperioden.

En eventuel resterende nettogevinst, der er tilbage efter anvendelsen af 1.-3. pkt., allokeres jævnt over femårsperioden ved beregning af den kvalificerede indkomst eller det kvalificerede tab for den enkelte koncernenhed, der er hjemmehørende i denne jurisdiktion, og som har opnået en nettogevinst ved afhændelse af fast ejendom, i det regnskabsår, hvor beslutningen træffes.

Den resterende nettogevinst, der allokeres til en koncernenhed, skal stå i et rimeligt forhold til nettogevinsten for den pågældende koncernenhed divideret med nettogevinsten for alle koncernenheder.

Hvis ingen koncernenheder i en jurisdiktion har opnået en nettogevinst ved afhændelse af fast ejendom i det regnskabsår, hvor beslutningen træffes, allokeres resten af nettogevinsten ligeligt til hver koncernenhed i den pågældende jurisdiktion og allokeres jævnt over femårsperioden ved beregningen af disse koncernenheders kvalificerede indkomst eller tab.

Enhver regulering i henhold til stk. 1, nr. 3, for de regnskabsår, der går forud for det regnskabsår, hvori beslutningen træffes, skal foretages i henhold til § 41, stk. 1,

Bestemmelsen giver overordnet set en koncern mulighed for at sprede effekten af gevinster og tab ved salg af fast ejendom ud over en femårsperiode, således at hele gevinsten ikke skal medregnes i ét år ved koncernens juridictionsbaserede opgørelse af den effektive skattesats efter kapitel 9. Hensynet bag reglen er, at værdien af den faste ejendom med stor sandsynlighed er akkumuleret over en årrække, hvorfor værditilvæksten og eventuelle tab fra lignende lokale materielle aktiver (fast ejendom) kan spredes ud over femårsperioden og dermed give et mere sandfærdigt billede af, om koncernen har været underlagt et beskatningsniveau, der lever op til minimumsskattesatsen.

Reglen i 2. pkt. indebærer, at nettogevinsten ikke blot skal allokeres forholdsmæssigt over femårsperioden, men at den først vil skulle modregnes et eventuelt nettotab, der måtte være opstået i det første regnskabsår i femårsperioden.

Det følger af 3. pkt., at hvis nettogevinsten ikke vil kunne modregnes (fuldt ud) i det første regnskabsår i femårsperioden, vil nettogevinsten (den resterende del heraf) kunne fremføres og modregnes i eventuelle nettotab, der er opstået i de andre fire forudgående regnskabsår i femårsperioden.

Nedenstående eksempel viser tre ejendomme, hvor ejendom 1 sælges med en gevinst i regnskabsår 1, hvor beslutningen efter stk. 1, nr. 3, træffes. Ejendom 2 er solgt med et tab i regnskabsår 3, der går 2 regnskabsår forud for regnskabsår 1. Ejendom 3 er også solgt med et tab i regnskabsår 1.

	År 5	År 4	År 3	År 2	År 1
Ejendom 1					100
Ejendom 2			-25		
Ejendom 3					-50

Gevinsten på 100 fra ejendom 1 skal således efter stk. 6, 2. pkt., først modregnes i tabet fra ejendom 3 i år 1. Den resterende nettogevinst er herefter på 50. Dernæst kan den resterende nettogevinst efter stk. 6, 3. pkt., modregnes i tabet fra år 3. Der er således en resterende nettogevinst på 25.

Det følger af det foreslåede 4. pkt., at en eventuel resterende nettogevinst, der er tilbage efter anvendelsen af 1.-3. pkt., allokeres jævnt over femårsperioden ved beregning af den kvalificerede indkomst eller det kvalificerede tab for den enkelte koncernenhed, der er hjemmehørende i denne jurisdiktion, og som har opnået en nettogevinst ved afhændelse af lokale materielle aktiver, i det regnskabsår, hvor beslutningen træffes. Resterende nettogevinst vil skulle allokeres jævnt ved opgørelsen af den kvalificerede indkomst.

Det vil med samme eksempel som ovenfor medføre følgende:

	År 5	År 4	År 3	År 2	År 1
Ejendom 1					100
Ejendom 2			-25		
Ejendom 3					-50
Kvalificeret indkomst eller tab	5	5	5	5	5

Efter det foreslåede 5. pkt., vil en eventuel resterende nettogevinst skulle allokere mellem flere koncernenheder, idet dette vil skulle ske forholdsmæssigt baseret på nettogevinsten for den pågældende koncernenhed set i forhold til nettogevinsten for alle koncernenheder. I ovenstående eksempel vil det betyde, at hvis ejendom 1-3 var ejet af 3 forskellige koncernenheder, så skulle nettogevinsten kun allokere til den koncernenheds kvalificerede indkomst, der ejede ejendom 1. Der indgår således i reglen en forudsætning om, at én eller flere koncernenheder har opnået en nettogevinst ved afhændelse af fast ejendom, i det år hvor beslutningen om at anvende bestemmelsen træffes.

Forslaget til § 26 implementerer direktivets artikel 16, stk. 3, 6 og 7, som er baseret på OECD's modelregler artikel 3.2.2, 3.2.5 og 3.2.6.

Til § 27

Den foreslåede bestemmelse indeholder reglerne for allokeringen af kvalificeret indkomst eller tab mellem en hovedenhed og et fast driftssted.

Det foreslås i *stk. 1*, at hvis en koncernenhed er et fast driftssted, jf. § 3, nr. 13, litra a-c, er enhedens regnskabsmæssige nettoindkomst eller -tab den nettoindkomst eller det nettotab, der fremgår af det pågældende faste driftssteds separate regnskab. Hvis et fast driftssted ikke aflægger særskilt regnskab, er dets regnskabsmæssige nettoindkomst eller -tab det beløb, der ville have været afspejlet i dets separate regnskab, hvis det var udarbejdet på et selvstændigt grundlag og i overensstemmelse med den regnskabsstandard, der er anvendt ved udarbejdelsen af det konsoliderede regnskab for det ultimative moderselskab.

Det foreslås dermed, at såfremt det faste driftssted udarbejder et separat regnskab, vil det være den regnskabsmæssige nettoindkomst eller det regnskabsmæssige nettotab, der fremgår heraf, der vil skulle anvendes ved opgørelsen af den kvalificerede indkomst eller det kvalificerede tab.

Hvis et fast driftssted ikke aflægger særskilt regnskab, vil det faste driftssted ved opgørelsen af den kvalificerede indkomst eller det kvalificerede tab skulle medregne det beløb for den regnskabsmæssige nettoindkomst eller det regnskabsmæssige nettotab, som ville være opgjort, hvis regnskabet var blevet udarbejdet i overensstemmelse med den regnskabsstandard, der er

anvendt ved udarbejdelsen af det konsoliderede regnskab for det ultimative moderselskab.

Det foreslås i *stk. 2*, at hvis en koncernenhed opfylder definitionen på et fast driftssted, jf. § 3, nr. 13, litra a eller b, reguleres enhedens regnskabsmæssige nettoindkomst eller -tab kun for at afspejle de indtægts- og udgiftsbeløb og -poster, der kan henføres til enheden i henhold til den gældende beskatningsaftale eller national ret i den jurisdiktion, hvor den er hjemmehørende, uanset størrelsen af den del af indkomsten, der er undergivet beskatning, og størrelsen af fradragsberettigede udgifter i nævnte jurisdiktion.

Det foreslås i *stk. 3*, at hvis en koncernenhed opfylder definitionen af et fast driftssted, jf. § 3, nr. 13, litra c, reguleres enhedens regnskabsmæssige nettoindkomst eller -tab kun for at afspejle de indtægts- og udgiftsbeløb og -poster, der ville være blevet henført til enheden i henhold til artikel 7 i OECD's modeloverenskomst vedrørende indkomst og formue.

Formålet med de foreslåede regler i *stk. 2* og *3* er at sikre, at de indtægts- og udgiftsbeløb og -poster, der kan henføres til enheden i henhold til f.eks. en dobbeltbeskatningsoverenskomst eller artikel 7 i OECD's modeloverenskomst, også er de beløb, der justerer den regnskabsmæssige nettoindkomst eller -tab. Artikel 7 i OECD's modeloverenskomst regulerer allokering af indtægter og udgifter mellem en hovedenhed og det faste driftssted.

Det foreslås i *stk. 4*, at hvis en koncernenhed opfylder definitionen af et fast driftssted, jf. § 3, nr. 13, litra d, beregnes dens regnskabsmæssige nettoindkomst eller -tab på grundlag af de indtægtsbeløb og -poster, der er undtaget i den jurisdiktion, hvor hovedenheden er hjemmehørende, og henføres til de aktiviteter, der udøves uden for nævnte jurisdiktion, og de udgiftsbeløb og -poster, der ikke er skattemæssigt fradragsberettigede i den jurisdiktion, hvor hovedenheden er hjemmehørende, og som kan henføres til sådanne aktiviteter.

Et fast driftssted efter § 3, nr. 13, litra d, er et forretningssted eller antaget forretningssted, som ikke er beskrevet i litra a-c, og hvorigennem aktiviteter udføres uden for den jurisdiktion, hvor enheden er hjemmehørende, forudsat at denne jurisdiktion fritager indkomst, der kan henføres til sådanne aktiviteter. *Stk. 4* omhandler således de situationer, der ikke falder ind under § 3, nr. 13, litra a-c, og vil kun vedrøre faste driftssteder i lande, der ikke har regler for beskatning af et fast driftssteds aktiviteter.

Det foreslås i *stk. 5*, at et fast driftssteds regnskabsmæssige nettoindkomst eller -tab ikke medregnes ved ansættelse af hovedenhedens kvalificerede indkomst eller tab, medmindre andet følger af *stk. 6*.

Dermed skal den kvalificerede indkomst eller det kvalificerede tab fra hovedenheden holdes helt adskilt fra det faste driftssteds kvalificerede indkomst eller tab. Dette princip kendes også fra de gældende regler om indkomstopgørelsen for faste driftssteder.

Det foreslås i *stk. 6, 1. pkt.*, at et fast driftssteds kvalificerede tab betragtes som en udgift for hovedenheden ved beregning af enhedens kvalificerede indkomst eller tab, i det omfang det faste driftssteds tab betragtes som en udgift ved beregning af en sådan hovedenheds indenlandske skattepligtige indkomst og ikke modregnes i en post vedrørende indenlandsk skattepligtig indkomst, der beskattes i henhold til lovgivningen i både hovedenhedens jurisdiktion og det faste driftssteds jurisdiktion.

Reglerne omhandler således allokeringen af tab i faste driftssteder. Nogle jurisdiktioner inkluderer indkomst og tab fra et fast driftssted ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst for hovedenheden. Det kendes f.eks. fra skattesystemer, der anvender globalindkomstprincippet, hvor der gives creditlempelse for betalte udenlandske skatter.

Reglerne efter minimumsbeskatningsloven skal dog beregne den effektive skattesats af hovedenheden uden at medregne kvalificeret indkomst eller tab i det faste driftssted. Dermed er reglen nødvendig for at sikre, at den effektive skattesats for hovedenheden ikke undervurderes i et regnskabsår, hvor det faste driftssteds tab medregnes efter lokale skatteregler, men ikke til brug for reglerne i minimumsbeskatningsloven.

Reglen medfører således, at der skal ske en korresponderende justering for denne forskellige behandling af et tab i et fast driftssted, således at tabet medregnes som en udgift ved opgørelsen af hovedenhedens kvalificerede indkomst eller tab.

Reglen gælder, uanset om nettotabet for det faste driftssted medgår i skattebasen for hovedenheden, eller det i stedet er hvert enkelt indkomst- og udgiftselement i det faste driftssted, der indgår.

Det foreslås i *stk. 6, 2. pkt.*, at kvalificeret indkomst, som efterfølgende op-tjenes af det faste driftssted, betragtes som kvalificeret indkomst for hoved-enheden op til størrelsen af det kvalificerede tab, der tidligere blev behandlet som en udgift for hovedenheden, jf. 1. pkt.

Den foreslåede regel stiller således krav om, at der også skal foretages en korresponderende justering for kvalificeret indkomst som efterfølgende op-tjenes af det faste driftssted, og som derfor vil skulle medregnes hos hoved-enheden.

Forslaget til § 27 implementerer direktivets artikel 18, som er baseret på OECD's modelregler artikel 3.4.

Til § 28

Den foreslåede bestemmelse vedrører, hvordan den kvalificerede indkomst eller tab i en gennemløbsenhed, jf. § 3, nr. 12, skal allokeres mellem for-skellige koncernenheder. Bestemmelsen er nødvendig, såfremt en sådan en-hed har et separat regnskab, der viser gennemløbsenhedens regnskabsmæs-sige nettoindkomst- eller -tab, uanset at enheden ikke har en skattepligtig indkomst eller tab, da skatteforpligtelsen efter de fleste landes skatteregler skal allokeres til gennemløbsenhedens ejere.

Den foreslåede bestemmelse skal således sikre, at gennemløbsenheden ikke har en kvalificeret indkomst eller et kvalificeret tab, der ikke samtidig er beskattet i enheden, således at beregningen af den effektive skattesats efter de foreslåede regler i lovforslagets kapitel 9 bliver forvrænget.

Det foreslås i *stk. 1*, at den regnskabsmæssige nettoindkomst eller det regn-skabsmæssige nettotab for en koncernenhed, som er en gennemløbsenhed, nedsættes med det beløb, der allokeres til dens ejere, som ikke er enheder i koncernen, og som besidder deres ejerandel direkte i nævnte gennemløbs-enhed eller gennem en kæde af skattemæssigt transparente enheder. Dette gælder, medmindre gennemløbsenheden er et ultimativt moderselskab, eller gennemløbsenheden ejes direkte, eller gennem en kæde af skattemæssigt transparente enheder, af et ultimativt moderselskab.

Den foreslåede bestemmelse vil indebære, at den første justering, der vil skulle foretages, vil være at fratrække det beløb, der svarer til den regnskabsmæssige nettoindkomst eller det regnskabsmæssige nettotab, der allokeres til gennemløbsenhedens direkte ejere, som ikke er enheder i koncernen, og som ikke enten direkte eller indirekte kan anses som værende et ultimativt moderselskab.

Herved vil indkomst, der relaterer sig til enheder, der ikke er en del af den multinationale koncern eller store nationale koncern, blive trukket ud af beregningerne, da denne indkomst ikke bør påvirke beregningen af, om der skal pålægges en ekstraskat.

Det foreslås i *stk. 2*, at hvis en gennemløbsenhed helt eller delvis driver virksomhed gennem et fast driftssted, allokeres den del af dens regnskabsmæssige nettoindkomst eller -tab, der er tilbage efter *stk. 1*, til det faste driftssted i overensstemmelse med § 27.

Denne justering skal sikre, at den regnskabsmæssige nettoindkomst eller tab for et fast driftssted ikke medregnes to gange ved opgørelsen af den effektive skattesats efter de foreslåede regler i lovforslagets kapitel 9.

Det foreslås i *stk. 3*, at den regnskabsmæssige nettoindkomst eller det regnskabsmæssige nettotab for en koncernenhed, som er en gennemløbsenhed, nedsættes med den regnskabsmæssige nettoindkomst eller det regnskabsmæssige nettotab, der er allokeret til en anden koncernenhed.

Den foreslåede bestemmelse vil indebære, at den del af gennemløbsenhedens regnskabsmæssige nettoindkomst eller -tab, der efter lovforslaget vil skulle allokeres til en anden koncernenhed, ikke vil skulle medregnes til den regnskabsmæssige nettoindkomst eller det regnskabsmæssige nettotab for gennemløbsenheden. Dette er nødvendigt for at undgå, at samme nettogevinst eller -tab ikke vil blive medregnet to gange ved opgørelsen af den effektive skattesats efter de foreslåede regler i lovforslagets kapitel 9.

Det foreslås i *stk. 4*, at hvis en skattemæssigt transparent enhed ikke er det ultimative moderselskab, allokeres den del af gennemløbsenhedens regnskabsmæssige nettoindkomst eller -tab, der er tilbage efter anvendelse af *stk. 1* og *3*, til dens koncernenhedsejere i forhold til deres ejerandele i gennemløbsenheden.

Den foreslåede bestemmelse vil indebære, at i det omfang en gennemløbsenhed skal anses for en skattemæssigt transparent enhed, vil enhedens regnskabsmæssige nettoindkomst eller -tab skulle medregnes ved opgørelsen af koncernenhedsejernes regnskabsmæssige nettoindkomst eller -tab i forhold til disse ejeres ejerandele i gennemløbsenheden.

Det bemærkes, at en justering efter den foreslåede bestemmelse kun vil skulle foretages i forhold til koncernenhedsejere, der er hjemmehørende i en jurisdiktion, hvor gennemløbsenheden anses for skattemæssigt transparent.

Det foreslås i *stk. 5*, at hvis en gennemløbsenhed er en skattemæssigt transparent enhed, der er det ultimative moderselskab, eller en omvendt hybrid enhed, allokeres den del af gennemløbsenhedens eventuelle regnskabsmæssige nettoindkomst eller -tab, der er tilbage efter anvendelse af *stk. 1 og 3*, til det ultimative moderselskab eller den omvendte hybride enhed.

Den foreslåede bestemmelse vil indebære, at hvor gennemløbsenheden er et ultimativt moderselskab, vil den del af gennemløbsenhedens regnskabsmæssige nettoindkomst eller -tab, der er tilbage efter anvendelsen af de foreslåede allokeringsbestemmelser i *stk. 1 og 3*, skulle allokere til gennemløbsenheden selv.

Det samme vil efter forslaget skulle gælde, i det omfang gennemløbsenheden er en omvendt hybrid enhed, dvs. hvor gennemløbsenheden anses for et selvstændigt skattesubjekt i den jurisdiktion, hvor koncernenhedsejeren er hjemmehørende.

Det foreslås i *stk. 6*, at *stk. 3-5* anvendes separat for hver ejerandel i gennemløbsenheden.

Den foreslåede bestemmelse vil indebære, at det for hver enkelt ejerandel i gennemløbsenheden særskilt vil skulle fastlægges, i hvilket omfang og med hvilke beløb gennemløbsenhedens regnskabsmæssige nettoindkomst eller -tab skal allokere efter de foreslåede bestemmelser i *stk. 3-5*.

Herved vil der bl.a. blive taget hensyn til, at det kan forekomme, at gennemløbsenheden samtidigt vil skulle anses for en skattemæssigt transparent enhed i forhold til en koncernenhedsejer, der er hjemmehørende i en jurisdiktion, der anser gennemløbsenheden for skattemæssigt transparent, og en om-

vendt hybrid enhed i forhold til en koncernenhedsejer, der er hjemmehørende i en jurisdiktion, der anser gennemløbsenheden for et selvstændigt skattesubjekt.

Den del af gennemløbsenhedens regnskabsmæssige nettoindkomst eller -tab, der vedrører de 2 koncernenhedsejeres respektive ejerandele, vil i et sådant tilfælde skulle allokere henholdsvis til koncernenhedsejeren efter forslaget til stk. 4 og til gennemløbsenheden selv efter forslaget til stk. 5.

Forslaget til § 28 implementerer direktivets artikel 19, som er baseret på OECD's modelregler artikel 3.5 og 10.1.

Til § 29

Den foreslåede bestemmelse vedrører, hvordan kvalificeret indkomst eller tab i en gennemløbsenhed, der er et ultimativt moderselskab, skal behandles.

Det foreslås i *stk. 1*, at den kvalificerede indkomst i en gennemløbsenhed, der er et ultimativt moderselskab, nedsættes for regnskabsåret med det beløb af den kvalificerede indkomst, som kan henføres til indehaveren af en ejerandel (indehaveren) i gennemløbsenheden, forudsat at:

- 1) Indehaveren pålægges skat af sådan indkomst for en beskatningsperiode, der udløber senest 12 måneder efter udgangen af dette regnskabsår, med en nominel sats svarende til eller over minimumsskattesatsen, eller
- 2) det med rimelighed kan forventes, at det samlede beløb af det ultimative moderselskabs regulerede omfattede skatter og skatter betalt af indehaveren af en sådan indkomst senest 12 måneder efter udgangen af regnskabsåret svarer til eller overstiger et beløb, der er lig med denne indkomst multipliceret med minimumsskattesatsen.

Dermed skal den kvalificerede indkomst for en gennemløbsenhed, der også er et ultimativt moderselskab, nedsættes for regnskabsåret. Beløbet, som den kvalificerede indkomst skal nedsættes med, er det beløb af den kvalificerede indkomst, som kan henføres til indehaveren af en ejerandel - også blot benævnt indehaveren - i gennemløbsenheden. Ejer indehaveren således 10 pct. af en gennemløbsenhed, der har en kvalificeret indkomst på 100 mio. kr., skal den kvalificerede indkomst for gennemløbsenheden nedsættes med 10 mio. kr.

Der er to krav for, at denne nedsættelse kan foretages, hvoraf kun ét af dem skal være opfyldt. Det ene krav er, at indehaveren pålægges skat af sådan indkomst for en beskatningsperiode, der udløber senest 12 måneder efter udgangen af dette regnskabsår, med en nominel sats svarende til eller over minimumsskattesatsen. Dermed skal de 10 mio. kr. fra eksemplet altså beskattes inden for en periode på højst 12 måneder efter udgangen af regnskabsåret for gennemløbsenheden, og beskatningen skal være på et niveau på eller over minimumsskattesatsen på 15 pct. Dermed skal de 10 mio. kr. beskattes med minimum 1,5 mio. kr. hos ejeren.

Det andet krav er, at det med rimelighed kan forventes, at det samlede beløb af det ultimative moderselskabs regulerede omfattede skatter og skatter betalt af indehaveren af en sådan indkomst senest 12 måneder efter udgangen af regnskabsåret svarer til eller overstiger et beløb, der er lig med denne indkomst multipliceret med minimumsskattesatsen. Hvorvidt det med rimelighed kan forventes, at de betalte skatter er lig med eller overstiger minimumsskattesatsen skal baseres på en konkret vurdering. Det er den multinationale koncern eller store nationale koncern, der bærer bevisbyrden for, at kravet er opfyldt.

Det foreslås i *stk. 2*, at den kvalificerede indkomst i en gennemløbsenhed, der er et ultimativt moderselskab, for regnskabsåret også nedsættes med det beløb af den kvalificerede indkomst, som er allokeret til indehaveren i gennemløbsenheden, forudsat at indehaveren er:

- 1) En fysisk person, der er skattemæssigt hjemmehørende i den jurisdiktion, hvor det ultimative moderselskab er hjemmehørende, og som har ejerandele, der repræsenterer en rettighed til 5 pct. eller derunder af det ultimative moderselskabs overskud og aktiver, eller
- 2) en offentlig enhed, en international organisation, en nonprofitorganisation eller et pensionsinstitut, der er skattemæssigt hjemmehørende i den jurisdiktion, hvor det ultimative moderselskab er hjemmehørende, og som har ejerandele, der repræsenterer en rettighed til 5 pct. eller derunder af det ultimative moderselskabs overskud og aktiver.

Reglen i nr. 1 vedrører således de tilfælde, hvor en indehaver af en ejerandel i en gennemløbsenhed, som er et ultimativt moderselskab, er en fysisk person, der har en minoritetsejerandel, der repræsenterer en rettighed til 5 pct. eller derunder af det ultimative moderselskabs overskud og aktiver i gennemløbsenheden. Giver der dermed rettigheder svarende til mere end 5 pct., vil reglen ikke finde anvendelse. Det er også et krav, at den fysiske person

er skattemæssigt hjemmehørende i samme jurisdiktion, som det ultimative moderselskab, før nedsættelsen kan foretages, hvilket betyder, at den fysiske person er underlagt personlig indkomstbeskatning i denne jurisdiktion.

Reglen i nr. 2 vedrører den situation hvor indehaveren er en offentlig enhed, en international organisation, en nonprofitorganisation eller et pensionsinstitut, der er skattemæssigt hjemmehørende i den jurisdiktion, hvor det ultimative moderselskab er hjemmehørende, og som har ejerandele, der repræsenterer en rettighed til 5 pct. eller derunder af det ultimative moderselskabs overskud og aktiver. De to betingelser i litra a er således de samme, men de nævnte enheder er hjemmehørende der, hvor de er stiftet og ledet fra. En offentlig enhed er hjemmehørende i den pågældende regeringens jurisdiktion. Hvorvidt en enhed er hjemmehørende i en jurisdiktion vil afhænge af en konkret vurdering af alle relevante fakta og omstændigheder. Kravet til ejerskabet er det samme som for fysiske personer.

Det foreslås i *stk. 3, 1. pkt.*, at det kvalificerede tab i en gennemløbsenhed, der er et ultimativt moderselskab, nedsættes for regnskabsåret med den del af det kvalificerede tab, som kan henføres til indehaveren i gennemløbsenheden.

Den foreslåede regel svarer til reglen i bestemmelsens i stk. 1, men vedrører således tab i stedet for indkomst.

Det foreslås i *stk. 3, 2. pkt.*, at 1. pkt. ikke finder anvendelse, i det omfang indehaveren ikke må anvende det pågældende tab ved beregningen af sin skattepligtige indkomst.

Det betyder, at tabet må forblive hos gennemløbsenheden som det ultimative moderselskab.

Det foreslås i *stk. 4*, at de omfattede skatter, der efter kapitel 8 er opgjort i en gennemløbsenhed, som er et ultimativt moderselskab, nedsættes forholdsmæssigt med det nedsatte beløb for den kvalificerede indkomst, jf. stk. 1 og 2.

Dermed skal en gennemløbsenhed, som er et ultimativt moderselskab, hvis denne som følge af stk. 1 og 2 nedsætter den kvalificerede indkomst med 80 pct., skal de omfattede skatter, som skal opgøres efter kapitel 8, ligeledes nedsættes med 80 pct.

Det foreslås i *stk. 5*, at *stk. 1-4* finder tilsvarende anvendelse for et fast driftssted, hvorigennem en gennemløbsenhed, der er et ultimativt moderselskab, helt eller delvist udøver sin virksomhed, eller hvorigennem en skattemæssigt transparent enheds virksomhed helt eller delvis udøves, for så vidt det ultimative moderselskabs ejerandel i den pågældende skattemæssigt transparente enhed besiddes direkte eller gennem en kæde af skattemæssigt transparente enheder.

Et fast driftssted skal efter lovforslagets § 27 behandles separat fra dets hovedenhed, i dette tilfælde det ultimative moderselskab, som er en gennemløbsenhed. Det faste driftssteds indkomst vil således ikke strømme igennem gennemløbsenheden. Men under de betingelser, der fremgår af *stk. 1-4*, vil indkomst i et fast driftssted skulle reduceres i overensstemmelse med *stk. 5*.

Eksempel på anvendelse af den foreslåede bestemmelse

Det ultimative moderselskab i en multinational koncern er *selskab C*, der er et gennemløbsselskab, som samtidigt er skattemæssigt transparent.

Selskab C er hjemmehørende i land C, hvor selskabsskattesatsen er 5 pct. Selskab C har en skattepligtig indkomst (IIR-indkomst) for år 1 på 200.000 euro. Selskab C's regulerede omfattede skatter er 10.000 euro (5 pct. af 200.000 euro). Beløbet på 10.000 euro opfylder definition i lovforslagets § 31 af omfattede skatter.

Person 1, der er hjemmehørende i land C, har en ejerandel i selskab C på 50 pct. Person 1's andel af selskab C's indkomst for år 1 udgør 95.000 euro (50 pct. af (200.000 – 10.000)). Person 1 er undergivet en nominel skattesats på 11 pct. for personlig indkomst. Person 1 skal medregne sin andel af indkomsten i selskab C ved opgørelsen af sin skattepligtige indkomst for år 1. Person 1 kan ikke få lempelse for den skat, som selskab C har betalt.

Selskab C kan ikke nedsætte selskabets IIR-indkomst efter reglen i § 29, *stk. 1, nr. 1*, da skattesatsen for person 1 er 11 pct. og dermed under minimumsskattesatsen på 15 pct. Derimod kan selskab C nedsætte IIR-indkomsten efter reglen i § 29, *stk. 1, nr. 2*, med den del af selskabets indkomst, som er allokeret til person 1, i og med at selskab C er det ultimative moderselskab og person 1 beskattes heraf senest 12 måneder efter.

Person 1 kan med rimelighed forventes at komme til at betale en skat på 10.450 euro (11 pct. af 95.000 euro) i land C. Det samlede skattebeløb, der betales af person 1 og selskab C af den indkomst på 100.000 euro, som er allokeret til person 1 er 15.450 euro (10.450 euro + 5.000 euro), hvilket overstiger det beløb (15.000 euro), som er resultatet, når hele beløbet på 100.000 euro multipliceres med minimumsskattesatsen på 15 pct. Selskab C vil derfor kunne nedsættes selskabets IIR- indkomst på 200.000 euro med de 100.000 euro, som allokeres til person 1's ejerandel. Selskab C's omfattede skatter nedsættes proportionalt hermed.

Oversigt over resultatet

	Euro
IIR-indkomst	100.000
Skat (minimumsskattesats)	15.000
Skatter (selskab C)	5.000
Skatter (person 1)	10.450
Samlede skatter	15.450
IIR-indkomst nedsættes efter § 29, stk. 1, nr. 2	Ja

Forslaget til § 29 implementerer direktivets artikel 38, som er baseret på OECD's modelregler artikel 7.1.

Til § 30

Den foreslåede bestemmelse vedrører opgørelsen af en koncernenheds kvalificerede indkomst eller tab i en situation, hvor det ultimativt moderselskab i en multinational koncern eller i en stor national koncern er omfattet af en ordning med fradrag for udbytte, således at beskatningen dermed sker hos ejeren fremfor hos enheden.

Det foreslås i *stk. 1, nr. 1*, at for et ultimativt moderselskab i en multinational koncern eller i en stor national koncern, der er omfattet af en ordning med fradrag for udbytte, nedsættes den kvalificerede indkomst indtil nul for regnskabsåret med det beløb, som udloddes som fradragsberettiget udbytte senest 12 måneder efter udgangen af regnskabsåret, forudsat at

1) udbyttet beskattes hos modtageren for en beskatningsperiode, der udløber senest 12 måneder efter udgangen af regnskabsåret, med en nominel sats svarende til eller over minimumsskattesatsen, eller

2) det med rimelighed kan forventes, at det samlede beløb af det ultimative moderselskabs regulerede omfattede skatter og skatter, der betales af modtageren for dette udbytte, svarer til eller overstiger denne indkomst multipliceret med minimumsskattesatsen.

Den foreslåede regel i nr. 1, opstiller således to tests, der skal være opfyldt, før et ultimativt moderselskab, der er omfattet af en ordning med fradrag for udbytte, kan nedsætte sin kvalificerede indkomst indtil nul for regnskabsåret med det beløb, som udloddes som fradragsberettiget udbytte. Den første test er en periodetest og den anden test en minimumsbeskatningstest.

Den første test medfører, at ejeren skal beskattes af sin andel af det ultimative moderselskabs kvalificerede indkomst eller tab for en beskatningsperiode, der udløber senest 12 måneder efter udgangen af det ultimative moderselskabs regnskabsår. Ejeren er ikke forpligtet til at betale skatteforpligtelsen inden for de 12 måneder efter udgangen af regnskabsåret. Det er tilstrækkeligt, at ejeren blot medregner beløbet i sin skattepligtige indkomst i den beskatningsperiode, der udløber senest 12 måneder efter udgangen af regnskabsåret.

Den anden test kræver, at ejeren beskattes med en nominel sats svarende til eller over minimumsskattesatsen altså med en skattesats på minimum 15 pct.

Den foreslåede regel i nr. 2, indeholder en sekundær test, der finder anvendelse, hvis betingelserne i stk. 1, nr. 1, ikke er opfyldt. Det er efter denne test et krav, at det med rimelighed kan forventes, at det samlede beløb af det ultimative moderselskabs regulerede omfattede skatter og skatter, der betales af modtageren for dette udbytte, svarer til eller overstiger denne indkomst multipliceret med minimumsskattesatsen.

Hvorvidt testen er opfyldt, skal vurderes ud fra en konkret vurdering af de faktiske omstændigheder. Det er koncernen, der bærer bevisbyrden for, at det med rimelighed kan forventes, at det samlede beløb af det ultimative moderselskabs regulerede omfattede skatter og skatter, der betales af modtageren for dette udbytte, svarer til eller overstiger denne indkomst multipliceret med minimumsskattesatsen.

Bestemmelsen finder derfor anvendelse på de ultimative moderselskaber, der er underlagt et sådant skattesystem, hvor beskatningen sker hos ejeren fremfor enhedens resultatet.

Baggrunden for bestemmelsen er, at da grundlaget for beregningen af den kvalificerede indkomst eller tab er den regnskabsmæssige nettoindkomst eller nettotab vil det medføre utilsigtede udfald, hvis ikke der var særregler for sådanne beskatningssystemer. Dette skyldes, at beregningen af de effektive skattesatser for sådanne ultimative moderselskaber kunne være nul eller meget tæt på, da beskatningen sker på ejerniveau.

Det foreslås i *stk. 2*, at for et ultimativt moderselskab i en multinational koncern eller i en stor national koncern, der er omfattet af en ordning med fradrag for udbytte, nedsættes den kvalificerede indkomst indtil nul for regnskabsåret med beløb, som udloddes som fradragsberettiget udbytte senest 12 måneder efter udgangen af regnskabsåret. Det er en forudsætning, at modtageren er:

- 1) En fysisk person, og udbyttet, der er modtaget, er kooperativ dividende fra et kooperativ inden for forsyningsområdet,
- 2) en fysisk person, der er skattemæssigt hjemmehørende i den samme jurisdiktion, hvor det ultimative moderselskab er hjemmehørende, og som har ejerandele, der repræsenterer en rettighed til 5pct. eller derunder af det ultimative moderselskabs overskud og aktiver, eller
- 3) en offentlig enhed, en international organisation, en nonprofit organisation eller et pensionsinstitut, som ikke er en pensionsenhed, der er skattemæssigt hjemmehørende i den jurisdiktion, hvor det ultimative moderselskab er hjemmehørende.

Den foreslåede regel i nr. 1 dækker over dividende til et medlem af et kooperativ. Ved et kooperativ forstås blandt andet det, man i Danmark kender som andelsselskaber. Andelsselskaber findes inden for flere områder, herunder forsyningsområdet.

Det foreslås i *stk. 3*, at et ultimativt moderselskabs omfattede skatter, bortset fra de skatter, for hvilke der er givet fradrag for udbytte, nedsættes forholdsmæssigt med det nedsatte beløb for den kvalificerede indkomst, jf. *stk. 1 og 2*.

Den foreslåede regel sikrer, at når den kvalificerede indkomst nedsættes med det fradragsberettigede udbytte, så indgår skatten af dette udbytte heller ikke

Det foreslås i *stk. 4*, at hvis det ultimative moderselskab har en ejerandel i en anden koncernenhed, der er omfattet af en ordning med fradrag for udbytte, og denne ejerandel besiddes direkte eller gennem en kæde af sådanne koncernenheder, finder *stk. 1-3* anvendelse på alle andre koncernenheder, der er omfattet af en ordning med fradrag for udbytte, og som er hjemmehørende i samme jurisdiktion som det ultimative moderselskab, i det omfang de pågældende koncernenheders kvalificerede indkomst udloddes videre af det ultimative moderselskab til modtagere, der opfylder kravene, jf. *stk. 1* og *2*.

Den foreslåede bestemmelse sikrer, at der ved opgørelsen af den kvalificerede indkomst og tab tages højde for ordninger med fradrag for udbytteudlodninger i alle de led i koncernen, som er omfattet af sådanne ordninger.

Det foreslås i *stk. 5*, at med henblik på *stk. 1* behandles kooperativ dividende, som udloddes af et kooperativ inden for forsyningsområdet, som udbytte, der beskattes hos modtageren, for så vidt dette udbytte nedsætter en fradragsberettiget udgift eller omkostning ved beregningen af modtagerens skattepligtige indkomst eller tab.

Den foreslåede bestemmelse sikrer, at det ikke kun er i de situationer, hvor der er tale om skattepligtigt udbytte hos modtageren, men hvor beskatningen sker indirekte via en nedsættelse af en fradragsberettiget udgift eller omkostning.

Det foreslås i *stk. 6, nr. 1*, at i denne bestemmelse forstås ved en ordning med fradrag for udbytte, en skatteordning, som anvender beskatning på ét enkelt niveau af indkomst til enhedens ejere, ved fra enhedens indkomst at fratrække eller udelade overskud, der er udloddet til ejerne, eller ved at fritage et kooperativ for beskatning.

Det foreslås i *stk. 6, nr. 2*, at i denne bestemmelse forstås ved fradragsberettiget udbytte med hensyn til en koncernenhed, der er omfattet af en ordning for fradrag for udbytte:

- a) Udlodning af overskud til indehaveren af en ejerandel i enheden, der er fradragsberettiget ved opgørelsen af koncernenhedens skattepligtige indkomst i henhold til lovgivningen i den jurisdiktion, hvor enheden er hjemmehørende, eller
- b) kooperativ dividende til et medlem af et kooperativ.

Det foreslås i *stk. 6, nr. 3*, at ved kooperativ forstås en enhed, der kollektivt markedsfører eller erhverver varer eller tjenesteydelser på vegne af sine medlemmer, og som i den jurisdiktion, hvor den er hjemmehørende, er omfattet af en skatteordning, der sikrer skatteneutralitet i forbindelse med varer eller tjenesteydelser, der sælges eller erhverves af enhedens medlemmer gennem kooperativet.

Ved denne definition kan f.eks. danske andelsselskaber være omfattet af bestemmelsen. Ved et kooperativ forstås således blandt andet det, man i Danmark kender som andelsselskaber.

Andelsselskaber er foreninger, der som medlemmer har aftagere, leverandører o.lign., og som har til formål at virke til fremme af disse medlemmers fælles interesser.

Andelsselskaber kan være indkøbsforeninger, produktions- og salgsforeninger og blandede foreninger.

Andelsselskaber er skattemæssigt omfattet af den såkaldte kooperationsbeskatning, hvor den skattepligtige indkomst opgøres som en procentdel af andelsselskabets formue ved indkomstårets udgang, jf. selskabsskattelovens §§ 14-16.

Indkomsten opgøres som 4 pct. af en så stor del af formuen, som svarer til forholdet mellem andelsforeningens omsætning med medlemmer og den samlede omsætning, og 6 pct. af den resterende del af formuen. Dvs. at størrelsen af den skattepligtige indkomst afhænger af omfanget af omsætningen med ikke-medlemmer. Beskatningsprocenten er 14, 3 pct.

Det er en betingelse, at udlodning til medlemmerne sker på grundlag af den stedfundne omsætning med disse. Der kan dog ske en normal forrentning af den indbetalte medlemskapital, jf. selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 3.

Andelsbeskatningen tager højde for, at andelshaverne både er ejere og leverandører til andelsselskabet og at den i andelsselskabets tilbageholdt indtjening (individualiseret/fælles) til sidst i sin helhed vil ende i medlemmernes hænder som betaling for forudgående leverancer.

Medlemmet betaler almindelig indkomstskat af alle udbetalinger fra andelsforeningen, herunder acontobetalinger, efterbetalinger og frigivelse af individualiseret egenkapital, fælles egenkapital eller frigivet likvidationsprovenu.

I relation til bl.a. andelsbeskattede selskaber er det vigtigt at bemærke, at minimumsbeskatningslovens regler og de her fastsatte begreber, fungerer selvstændigt og isoleret fra den resterende lovgivning. Dette betyder, at de krav, der gælder i forhold til at være omfattet af andelsbeskatningen, ikke nødvendigvis indebærer, at minimumsbeskatningslovens krav også er opfyldt.

Forslaget til § 30 implementerer direktivets artikel 39, som er baseret på OECD's modelregler artikel 7.2 og 10.1.

Til § 31

Den foreslåede bestemmelse indeholder regler om, hvilke omfattede skatter der kan eller ikke kan medregnes ved beregningen af den effektive skattesats for koncernenheden efter reglerne i lovforslagets kapitel 9. Ved vurderingen af, om en skat er en omfattet skat, er det de underliggende karakteristika ved skatten, der skal vurderes, fremfor skattens faktiske benævnelse eller opkrævningsmekanisme.

Det foreslås i *stk. 1, nr. 1*, at en koncernenheds omfattede skatter er skatter, der indgår i en koncernenheds regnskaber, for så vidt angår enhedens indkomst eller overskud eller enhedens andel af en koncernenheds indkomst eller overskud, hvori den har en ejerandel.

Der findes ikke en internationalt aftalt definition af indkomstskatter, men det er typisk en skat, der baseres på en pengestrøm eller pengeværdi, som en skattepligtig akkumulerer over en periode. Indkomstskatter tager ofte hensyn til de omkostninger, der afholdes til at erhverve pengestrømmen.

Definitionen af en skat, der indgår i koncernenhedens regnskab, som finder anvendelse på indkomst på nettoniveau, er i overensstemmelse med den definition af indkomstskat, der anvendes i en regnskabsmæssig sammenhæng, hvorfor en indkomstskat i regnskabsmæssig sammenhæng generelt skal kvalificeres som en omfattet skat efter minimumsbeskatningslovens regler.

Definitionen i den foreslåede nr. 1 omfatter ikke kun indkomstskatter, men også skatter, der er en følge af en andel af indkomst fra en anden koncernenhed, som denne har en ejerandel i. Omfattet af bestemmelsen er skatter, som pålægges en koncernenheds andel af ikke udloddet overskud, fra en skattemæssigt transparent enhed. Skatter, der er pålagt som følge af CFC-

regler, samt skatter, der er pålagt udlodninger fra andre koncernenheder, udgør også en omfattet skat, omfattet af bestemmelsen. Hvorvidt en skat efter stk. 1, litra a, er en omfattet skat skal vurderes på grundlag af OECD's kommentarer til artikel 4.2, pkt. 25-29.

Det foreslås i *stk. 1, nr. 2*, at en koncernenheds omfattede skatter er skatter af udloddet overskud, overskud, der skønnes udloddet, og ikkeerhvervs-mæssige udgifter, der er pålignet i henhold til et anerkendt beskatningssystem baseret på overskudsudlodning.

Der kan i relation til denne regel henvises til bemærkningerne til lovforslagets § 37.

Det foreslås i *stk. 1, nr. 3*, at en koncernenheds omfattede skatter er skatter, der er pålignet i stedet for en generelt gældende selskabsskat.

Dermed er skatter, der minder om en selskabsskat, også en omfattet skat. Eksempler på hvad der kan være »pålignet i stedet for« kan være relevant i nogle jurisdiktioner i relation til deres regler vedrørende credit for udenlandske skatter. Der kan f.eks. være tale om kildeskatte på renter, leje, royalties og andre kategorier af skatter på bruttoniveau såsom forsikringspræmier, såfremt disse skatter er pålagt i stedet for en generelt gældende indkomstskat.

Dette gælder herudover også en skat, som måtte blive betalt i henhold den såkaldte subject to tax rule, som der stadig pågår drøftelser om i OECD regi, og som vedrører en mulighed for visse lande til at kunne pålægge kildeskatte på visse former for transaktioner.

Det foreslås i *stk. 1, nr. 4*, at en koncernenheds omfattede skatter er skatter, der opkræves under henvisning til ikkeudloddet overskud og egenkapital, herunder skat af flere elementer, der er baseret på indkomst og egenkapital.

Nogle jurisdiktioner pålægger skat på egenkapitalen ud over selskabsskatten. Skat på ikkeudloddet overskud og egenkapital vil typisk være direkte afhængigt af, hvordan en jurisdiktions selskabsskattesystem er indrettet. F.eks. kan en skat på egenkapital og ikkeudloddet overskud være designet som en sikring af en form for minimumsbeskatning. Dermed skal en sådan skat også medregnes som en omfattet skat.

Selv om definitionen af omfattede skatter er bredere end bare indkomstskatter, som defineret i stk. 1, nr. 1, vil nogle almindeligt forekommende skatter

ikke udgøre en omfattet skat. Det gælder bl.a. forbrugsskatter, såsom omsætningsbaserede afgifter som moms, told, digitale service skatter, stempelafgifter, lønsumsafgifter og andre skatter afholdt som følge af ansættelsesforhold. Derudover er ejendomsskatter heller ikke omfattet. Ejendomsskatter omfatter dog ikke de skatter, der er baseret på indkomst, ikke-udloddet overskud eller egenkapital, hvor en ejendomsværdi kan indgå.

Det foreslås i *stk. 2*, at en koncernenheds omfattede skatter ikke omfatter:

- 1) Ekstraskat, som påhviler et moderselskab efter en kvalificeret regel om indkomstmedregning.
- 2) Ekstraskat, som påhviler en koncernenhed som følge af en kvalificeret indenlandsk ekstraskat.
- 3) Skatter, der kan henføres til en regulering foretaget af en koncernenhed som følge af anvendelsen af en kvalificeret regel om underbeskattede overskud.
- 4) Udelukket udbytteskattegodtgørelse, jf. § 3, nr. 37.
- 5) Skatter, der er afholdt af et forsikringsselskab vedrørende afkast til forsikringstagere.

Det følger således af de foreslåede regler i *stk. 2*, nr. 1-3, at en omfattet skat ikke er en skat, der er opstået som en konsekvens af reglerne i minimumsbeskatningsloven, eller en anden jurisdiktions lignende regler herom. Hvis disse former for skatter kunne medregnes i efterfølgende regnskabsår, ville dette underminere hensigten med reglerne.

Derudover dækker omfattede skatter ifølge forslaget til *stk. 2*, nr. 4, heller ikke over udelukkede udbytteskattegodtgørelser. Det skyldes, at timingen af tilbagebetalingen af disse skatter typisk kan kontrolleres af den multinationale koncern, hvilket kan forvrænge beregningen af den effektive skattesats.

Det fastslås endvidere i *stk. 2*, nr. 5, at skatter, der er afholdt af et forsikringsselskab vedrørende afkast til forsikringstagere, ikke udgør omfattede skatter. Denne bestemmelse finder anvendelse, hvis der foretages en justering i overensstemmelse med lovforslagets § 25, *stk. 1*, nr. 13..

Det foreslås i *stk. 3*, at omfattede skatter for eventuelle nettogevinster eller -tab, der hidrører fra afhændelse af lokale materielle aktiver, jf. § 26, *stk. 1*, nr. 3 og *stk. 6*, i det regnskabsår, hvor beslutningen træffes, jf. § 26, *stk. 1*, nr. 3, ikke medtages ved beregningen af de omfattede skatter.

Dette dækker således over de skatter, der måtte opstå ved afhændelsen af fast ejendom, der er beliggende i samme jurisdiktion som koncernenheden, og som afhændes til tredjeparter, som ikke er medlemmer af koncernen.

De omfattede skatter efter minimumsbeskatningsloven omfatter kun de omfattede skatter, der er defineret i loven, og kan ikke sammenlignes med f.eks. de omfattede skatter, der fremgår af OECD's modeloverenskomst eller lignende.

Forslaget til § 31 implementerer direktivets artikel 20, som er baseret på OECD's modelregler artikel 3.2.6 litra a og 4.2.

Til § 32

Den foreslåede bestemmelse vedrører de reguleringer, der skal foretages efter, at de omfattede skatter i et regnskabsår er opgjort efter lovforslagets § 31.

Det foreslås i *stk. 1*, at, en koncernenheds regulerede omfattede skatter i et regnskabsår opgøres ved at regulere summen af de løbende skatteudgifter, der er påløbet i dens regnskabsmæssige nettoindkomst eller -tab, for så vidt angår omfattede skatter i regnskabsåret, med:

- 1) Nettobeløbet for enhedens tillæg og fradrag i forbindelse med omfattede skatter for regnskabsåret, jf. *stk. 2* og *3*.
- 2) Det samlede reguleringsbeløb for udskudt skat, jf. § 33.
- 3) Enhver forhøjelse eller nedsættelse af omfattede skatter, der er bogført som egenkapital eller anden totalindkomst, som vedrører beløb, som er medtaget ved beregningen af den kvalificerede indkomst eller det kvalificerede tab, og som er underlagt beskatning i henhold til lokale skatteregler.

Hvad der skal forstås som tillæg efter *stk. 1*, nr. 1, er defineret i forslaget til *stk. 2*, jf. nedenfor.

Efter *stk. 1*, nr. 2, skal der justeres for det samlede reguleringsbeløb for udskudt skat. Denne justering gennemgås i bemærkningerne til lovforslagets § 33.

Af *stk. 1*, nr. 3, fremgår det, at de omfattede skatter reguleres med enhver forhøjelse eller nedsættelse af omfattede skatter, der er bogført som egenkapital eller anden totalindkomst, som vedrører beløb, som er medtaget ved

beregningen af den kvalificerede indkomst eller det kvalificerede tab. Denne bestemmelse sikrer, at der også sker en regulering af afholdte omfattede skatter, som inkluderes i opgørelsen af den kvalificerede indkomst eller tab, men som ikke indgår i den faktiske eller udskudte skat i resultatopgørelsen.

Denne justering skal kun foretages, hvis indkomsten eller tabet, som den omfattede skat relaterer sig til, er underlagt beskatning efter lokale skatteregler.

Det foreslås i *stk.* 2, at tillæg til en koncernenheds omfattede skatter for regnskabsåret omfatter:

- 1) Ethvert beløb for omfattede skatter, der er påløbet som en udgift i resultatet før skat i regnskabet.
- 2) Ethvert beløb for et kvalificeret tabsbetinget udskudt skatteaktiv, der er anvendt jf. § 34, stk. 2.
- 3) Ethvert beløb for omfattede skatter, der vedrører en usikker skattemæssig position, som ikke tidligere er medregnet, jf. stk. 3, nr. 4, og som er betalt i regnskabsåret.
- 4) Ethvert credit- eller refusionsbeløb, der vedrører en kvalificeret refunderbar skattegodtgørelse, som er tilskrevet som en nedsættelse af den løbende skatteudgift.

Efter stk. 2, nr. 1, skal ethvert beløb for omfattede skatter, der er påløbet som en udgift i resultatet før skat i regnskabet, tillægges de omfattede skatter. Dette skyldes, at definitionen af en omfattet skat efter lovforslagets § 31 generelt er bredere end indkomstskatter medregnet i regnskabet. Dermed vil nogle omfattede skatter ikke blive medregnet som en indkomstskat i regnskabet. I stedet er de medgået som en omkostning ved opgørelsen af indkomst før skat.

Dermed vil denne bestemmelse sikre, at man tilbagefører sådanne skatter, således at disse kan medregnes som en omfattet skat. En korresponderende justering for opgørelsen af den kvalificerede indkomst eller tab foreslås indsat i lovforslagets § 25, stk. 1, nr. 1, hvor skatteudgiften skal fragå ved opgørelsen af den kvalificerede indkomst eller det kvalificerede tab.

Efter stk. 2, nr. 2, skal ethvert beløb for et kvalificeret tabsbetinget udskudt skatteaktiv, der er anvendt jf. lovforslagets § 34, stk. 2, også tillægges til de omfattede skatter.

Lovforslagets § 34, stk. 2, er gennemgået i bemærkningerne til denne bestemmelse, og medfører, at det kvalificerede tabsbetingede udskudte skatteaktiv anvendes i efterfølgende regnskabsår, hvor der er en kvalificeret nettoindkomst for jurisdiktionen med et beløb svarende til den kvalificerede nettoindkomst multipliceret med minimumsskattesatsen, eller det beløb for det kvalificerede tabsbetingede udskudte skatteaktiv, som er disponibelt, hvis dette er lavere. Det år, hvor det tabsbetingede udskudte skatteaktiv anvendes, skal det således også tillægges som en omfattet skat.

Efter stk. 2, nr. 3, skal ethvert beløb for omfattede skatter, der vedrører en usikker skattemæssig position, som ikke tidligere er medregnet, jf. stk. 3, nr. 4, som gennemgås nedenfor, og som er betalt i regnskabsåret, også tillægges de omfattede skatter. Dermed skal beløbet være behandlet som en nedsættelse efter stk. 3, nr. 4, før beløbet kan tillægges de omfattede skatter.

Efter stk. 2, nr. 4, skal ethvert credit- eller refusionsbeløb, der vedrører en kvalificeret refunderbar skattegodtgørelse, som er tilskrevet som en nedsættelse af den løbende skatteudgift, også tillægges de omfattede skatter. Hvad der forstås som en kvalificeret refunderbar skattegodtgørelse fremgår af lovforslagets § 3, nr. 38, hvorefter en kvalificeret refunderbar skattegodtgørelse er:

- a) En refunderbar skattegodtgørelse, der er udformet på en sådan måde, at den skal betales som kontant betaling eller med tilsvarende likvide midler til en koncernenhed senest fire år efter den dato, hvor koncernenheden er berettiget til at modtage den refunderbare skattegodtgørelse i henhold til lovgivningen i den jurisdiktion, der yder godtgørelsen.
- b) Hvis skattegodtgørelsen er delvis refunderbar, den del af den refunderbare skattegodtgørelse, der skal betales som kontant betaling eller med tilsvarende likvide midler til en koncernenhed senest fire år efter den dato, hvor koncernenheden er berettiget til den delvist refunderbare skattegodtgørelse.

Det foreslås i *stk. 3*, at nedsættelserne af koncernenhedens omfattede skatter for regnskabsåret omfatter:

- 1) Det beløb for den løbende skatteudgift for indkomst, der ikke er medtaget ved beregningen af den kvalificerede indkomst eller det kvalificerede tab, jf. kapitel 7.
- 2) Ethvert kredit- eller refusionsbeløb, der vedrører en ikkekvalificeret refunderbar skattegodtgørelse, som ikke er bogført som en nedsættelse af den løbende skatteudgift.

- 3) Ethvert beløb for omfattede skatter, der er refunderet til eller krediteret en koncernenhed, der ikke behandles som en regulering af den løbende skatteudgift i regnskabet, medmindre det vedrører en kvalificeret refunderbar skattegodtgørelse.
- 4) Det beløb for den løbende skatteudgift, der vedrører en usikker skattemæssig position.
- 5) Ethvert beløb for den løbende skatteudgift, der ikke forventes betalt senest tre år efter regnskabsårets afslutning.

Bestemmelsen fastsætter således, at der foretages en nedsættelse af forskellige typer af omfattede skatter, således at det sikres, at beregningen af den kvalificerede indkomst eller det kvalificerede tab kun reflekterer skatter, der opstår som følge af den kvalificerede indkomst eller det kvalificerede tab, og som forventes betalt inden for tre år.

Efter stk. 3, nr. 1, skal de omfattede skatter for regnskabsåret nedsættes med det beløb for den løbende skatteudgift for indkomst, der ikke er medtaget ved beregningen af den kvalificerede indkomst eller det kvalificerede tab, jf. kapitel 7. Reglen medfører, at skatter, der pålægges en indkomst, men som ikke medgår ved opgørelsen af enhedens kvalificerede indkomst eller tab, heller ikke medregnes ved beregningen af den effektive skattesats for jurisdiktionen efter kapitel 9.

Mange af de former for indkomst, der ekskluderes fra en koncernenheds kvalificerede indkomst eller tab efter kapitel 7, vedrører udbytter og kapitalgevinster på aktier. Sådanne indkomster er ofte genstand for fuld eller delvis fritagelse fra skat, men ikke nødvendigvis i alle jurisdiktioner eller under alle omstændigheder. Sådanne skatter skal således nedsætte beløbet for de omfattede skatter, hvis også den indkomst, som skatten vedrører, er ekskluderet fra den kvalificerede indkomst eller tab.

Efter stk. 3, nr. 2, skal også ethvert kredit- eller refusionsbeløb, der vedrører en ikkekvalificeret refunderbar skattegodtgørelse, som ikke er bogført som en nedsættelse af den løbende skatteudgift, nedsætte beløbet for de omfattede skatter. Bestemmelsen skal ses i sammenhæng med lovforslagets § 25, stk. 1, nr. 10, og sikrer, at enhver ikkekvalificeret refunderbar skattegodtgørelse behandles som en reduktion af skatteudgiften i stedet for som et tillæg til indkomsten ved beregningen af den effektive skattesats efter kapitel 9.

Efter stk. 3, nr. 3, skal ethvert beløb for omfattede skatter, der er refunderet til eller krediteret en koncernenhed, der ikke behandles som en regulering af den løbende skatteudgift i regnskabet, medmindre det vedrører en kvalificeret refunderbar skattegodtgørelse, også nedsætte beløbet for de omfattede skatter. Bestemmelsen gælder ikke for en kvalificeret refunderbar skattegodtgørelse jf. forslaget til stk. 4.

Denne bestemmelse sikrer, at såfremt en koncernenhed modtager en refusion eller kreditering af en opkrævet omfattet skat, så skal dette beløb behandles som en reduktion af de omfattede skatter i det regnskabsår, hvor refusionen eller kreditten påløbes eller modtages.

Efter stk. 3, nr. 4, skal de omfattede skatter nedsættes med det beløb for den løbende skatteudgift, der vedrører en usikker skatemæssig position. Der er tale om en situation, hvor koncernen argumenterer for, at skatten ikke skal betales, og hvor det dermed er usikkert, om skatten skal betales i fremtiden. I en sådan situation vil det ikke være hensigtsmæssigt, hvis en koncern i forhold til minimumsbeskatningen skal kunne medregne en skat, som koncernen samtidig anfægter skal betales.

Efter stk. 3, nr. 5, skal ethvert beløb for den løbende skatteudgift, der ikke forventes betalt senest tre år efter regnskabsårets afslutning, også fragå de omfattede skatter.

Reglen skal ses i sammenhæng med lovforslagets § 36, stk. 4. Det fremgår af denne bestemmelse, at hvis et beløb på mere end 1 mio. euro af det beløb, som er påløbet koncernenheden som løbende skatteudgift, og som er medregnet i de regulerede omfattede skatter for et regnskabsår, ikke betales senest tre år efter udgangen af nævnte regnskabsår, så omberegnes den effektive skattesats og ekstraskatten for det regnskabsår, hvor det ubetalte beløb blev gjort gældende som omfattet skat, jf. lovforslagets § 41, stk. 1. Dette sker ved at udelade et sådan ubetalt beløb af de regulerede omfattede skatter.

Har den skattepligtige således ingen forventning om at betale en skatteudgift senest tre år efter regnskabsårets afslutning, kan dette beløb ikke medregnes som en omfattet skat. Da det er under koncernens kontrol at få foretaget de rettidige betalinger af skat, foreslås der ikke indført en mekanisme, der kan tilbageføre betalte skatter efter treårs-perioden. Dette er også med til at sikre, at en koncernenhed ikke kan påstå, at koncernenheden ikke vil eller skal

betale en skat i et år, hvor den er effektivt beskattet over minimumsskattesatsen, men efterfølgende betale skatten i et regnskabsår, hvor koncernenheden er effektivt beskattet under minimumsskattesatsen.

Det foreslås i *stk. 4*, at hvis et beløb for omfattet skat omfattes af mere end et nummer i *stk. 1-3*, medtages det kun én gang med henblik på beregning af de regulerede omfattede skatter.

Det foreslås i *stk. 5, 1. pkt.*, at hvis der i et regnskabsår ikke er en kvalificeret nettoindkomst i en jurisdiktion, og beløbet for regulerede omfattede skatter for den pågældende jurisdiktion er negativt og mindre end et beløb svarende til det kvalificerede nettotab multipliceret med minimumsskattesatsen (de forventede regulerede omfattede skatter), betragtes beløbet svarende til differencen mellem beløbet for de regulerede omfattede skatter og beløbet for de forventede regulerede omfattede skatter som en yderligere ekstraskat for det pågældende regnskabsår.

Bestemmelsen forventes kun at finde anvendelse i særlige tilfælde, hvor der ikke er en kvalificeret nettoindkomst i en jurisdiktion, og koncernenheden har et udskudt skatteaktiv, der er opstået som følge af permanente afvigelser mellem den regnskabsmæssige behandling og behandlingen efter de foreslåede regler, f.eks. et tab der kan tilskrives et beløb, der ikke kan fradrages efter de foreslået regler i samme regnskabsår. Det kunne f.eks. være, at en jurisdiktion har regler, der medfører, at en koncernenhed kan få et fradrag i indkomst, der går ud over det beløb, der er opgjort i regnskabet, og hvor denne forskel mellem reglerne i minimumsbeskatningsloven (eller lignende regler) og de regnskabsmæssige opgørelser ikke vil udlignes over tid.

Det foreslås i *stk. 5, 2. pkt.*, at beløbet for den yderligere ekstraskat efter 1. pkt. allokere til hver koncernenhed i jurisdiktionen i overensstemmelse med lovforslagets § 41, *stk. 3*.

Forslaget betyder, at allokeringen sker forholdsmæssigt til hver koncernenhed ved at multiplicere den kvalificerede indkomst eller det kvalificerede tab med minimumsskattesatsen fratrukket de regulerede omfattede skatter. Yderligere ekstraskat allokere kun til koncernenheder, der indregner et beløb for regulerede omfattede skatter, som er mindre end nul og mindre end den kvalificerede indkomst eller det kvalificerede tab for de pågældende koncernenheder multipliceret med minimumsskattesatsen.

Eksempel på anvendelse af reglen i stk. 5

I en multinational koncern indgår bl.a. enhederne – selskab A1 og selskab A2, der begge er hjemmehørende i land A. Den multinationale koncern er omfattet af reglerne om indkomstmedregning (IIR) og reglerne om underbeskattet overskud (UTPR).

Land A har en selskabsskattesats på 15 pct. Land A har regler om adgang til at fremføre uudnyttede underskud til fradrag ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst i efterfølgende år.

År 1

Indkomstforhold for *selskab A1*: Indkomst på 120, udgifter på 220 og dermed et underskud på 100. Da der i indkomsten på 120 indgår en kapitalgevinst på 20, som er skattefri, udgør det endelige kvalificerede tab, dog kun 100.

Lokal skat		Omfattet skat under IIR	
Indkomst	100	Indkomst	100
		Kapitalgevinst	20
Udgifter	(220)	(skattefri)	(220)
		Udgifter	
Resultat (underskud) (120)		Resultat (underskud) (100)	
Skatteværdi (15% x 120) (18)		Forventet reg. omfattet skat (15% x 100) (15)	

Selskab A1 har dermed i forhold til den regnskabsmæssige opgørelse en udskudt skat på (18). Dette beløb indgår i opgørelsen efter lovforslagets § 33, stk. 4, af det samlede reguleringsbeløb for udskudte skatter, og behandles efter lovforslagets § 32, stk. 1, som en nedsættelse af selskab A1's regulerede omfattede skatter.

Indkomstforhold for *selskab A2*: Indkomst på 50. Skatten (omfattet skat) heraf er 7,5 (15% x 50).

Forventede regulerede omfattede skatter i år 1 for selskab A1 og selskab A2 udgøres af indkomst/tab under IIR multipliceret med minimumsskattesatsen (15 pct). Det vil sige, at selskab A1's udskudte skattebeløb på (18) skal tillægges selskab A2's omfattede skat på 7,5. Regulerede omfattede skatter for land A er dermed (10,5). Selskab A1 og selskab A2 forventede regulerede

omfattede skatter for år 1 er det samlede nettotab under IIR på 50 (selskab A2's indkomst på 50 fratrukket selskab A1's underskud på 100) multipliceret med minimumsskattesatsen (15 pct). Selskab A1 og selskab A2 forventede regulerede omfattede skatter for år 1 er dermed (7,5).

Da de regulerede omfattede skatter (10,5) er mindre end 0 og mindre end de forventede regulerede omfattede skatter (7,5), vil der opstå en yderligere ekstraskat på 3 efter § 32, stk. 5. Denne yderligere ekstraskat skal efter reglen i lovforslagets § 41, stk. 3, allokeres til selskab A1, da selskab A1 har registreret et beløb for regulerede omfattede skatter, der er mindre end 0 og mindre end indkomst/tab under IIR multipliceret med minimumsskattesatsen (15 pct).

Oversigt over resultatet

	Selskab A1	Selskab A2	Land A
IIR indkomst eller (tab)	(100)	50	(50)
Udskudt skat	(18)	-	
Omfattede skatter	-	7,5	
Forventede regulerede omfattet skatter			(7,5)
Regulerede omfattede skatter	(18)	7,5	(10,5)
Yderligere ekstraskat			3

Forslaget til § 32 implementerer direktivets artikel 21, som er baseret på OECD's modelregler artikel 4.1.

Til § 33

Den foreslåede bestemmelse vedrører de midlertidige forskelle, der kan opstå, når indkomst eller tab medregnes i forskellige år for regnskabsmæssige og skattemæssige formål. Den primære mekanisme i reglerne til at håndtere sådanne forskelle fremgår af forslaget til denne bestemmelse og er baseret på behandlingen af udskudt skat i regnskabet med de dertilhørende justeringer, der skal sikre, at lovens generelle regler virker efter hensigten.

Det foreslås i *stk. 1*, at hvis den skattesats, der anvendes til beregning af den udskudte skatteudgift, er lig med eller lavere end minimumsskattesatsen, er

det samlede reguleringsbeløb for udskudt skat, der skal lægges til en koncernenheds regulerede omfattede skatter i et regnskabsår, jf. § 32, stk. 1, nr. 2, den udskudte påløbne skatteudgift i dens regnskab for så vidt angår omfattede skatter, jf. dog de i stk. 2-5 omhandlede reguleringer. Hvis den skattesats, der anvendes til beregning af den udskudte skatteudgift, er højere end minimumsskattesatsen, er det samlede reguleringsbeløb for udskudt skat, der skal lægges til en koncernenheds regulerede omfattede skatter i et regnskabsår, jf. § 32, stk. 1, nr. 2, den udskudte påløbne skatteudgift i dens regnskab, for så vidt angår omfattede skatter, der er omberegnet med minimumsskattesatsen, med forbehold af de i stk. 2-5 omhandlede reguleringer.

Stk. 1 fastlægger således det samlede reguleringsbeløb for udskudt skat for en koncernenhed efter forslaget til § 32, stk. 1, nr. 2. Det samlede reguleringsbeløb for udskudt skat regulerer de omfattede skatter for en koncernenhed, således at udskudte skatteaktiver og forpligtelser kan tages i betragtning for at reflektere påvirkningen af disse midlertidige forskelle.

Udgangspunktet for det samlede reguleringsbeløb for udskudt skat er det beløb, der er opgjort i regnskabet for koncernenheden, hvis den anvendte skattesats er under minimumsskattesatsen eller i et andet tilfælde at den udskudte skatteudgift genberegnes til minimumsskattesatsen.

Den udskudte skatteudgift for et regnskabsår består af nettobevægelsen på de udskudte skatteaktiver og forpligtelser mellem regnskabsårets begyndelse og afslutning. Det fremgår af OECD's kommentarer til artikel 4.4.1, pkt. 69-71, hvordan beregning skal foretages efter 1. og 2. pkt. Beløbet skal dog også justeres for de i stk. 2-5 omhandlede reguleringer.

Det foreslås i *stk. 2*, at det samlede reguleringsbeløb for udskudt skat forhøjes med:

- 1) Ethvert beløb for ikketilladt periodisering eller uudnyttet periodisering, som er betalt i løbet af regnskabsåret.
- 2) Enhver efterbeskattet udskudt skatteforpligtelse, der er ansat i et forudgående regnskabsår, og som er blevet betalt i løbet af regnskabsåret.

Hvad der i *stk. 2, nr. 1*, forstås som ikketilladt periodisering eller uudnyttet periodisering defineres i bestemmelsens *stk. 8*. Når sådanne beløb er betalt, er det mest hensigtsmæssigt, at de medgår i beregningen, som en udskudt skat, fremfor på tidspunktet, hvor der kan være usikkerhed om deres faktiske betaling. Selv om skattebeløbet kan være inkluderet i årets beregnede skat, vil beløbet blive udlignet af nedsættelsen i den udskudte skatteforpligtelse,

så længe den udskudte skatteforpligtelse er inkluderet i det samlede reguleringsbeløb for udskudt skat og dermed i det regulerede omfattede skatter.

I stk. 2, nr. 2, foreslås det at enhver efterbeskattet udskudt skatteforpligtelse, der er ansat i et forudgående regnskabsår, og som er blevet betalt i løbet af regnskabsåret, kan medregnes til det samlede reguleringsbeløb. En efterbeskattet udskudt skatteforpligtelse er dog begrænset af stk. 6.

Det foreslås i *stk. 3*, at hvis et tabsbetinget udskudt skatteaktiv i et regnskabsår ikke indregnes i regnskabet, fordi indregningskriterierne ikke er opfyldt, nedsættes det samlede reguleringsbeløb for udskudt skat med det beløb, som det samlede reguleringsbeløb for udskudt skat ville være blevet reduceret med, hvis der var opstået et tabsbetinget udskudt skatteaktiv for regnskabsåret.

Bestemmelsen medfører således, at på trods af, at et tabsbetinget udskudt skatteaktiv ikke kan indregnes i regnskabet efter de kriterier, der følger af regnskabsstandarden, så nedsættes det samlede reguleringsbeløb for udskudt skat alligevel.

Bestemmelsen medfører ligeledes, at der kan opstå et tabsbetinget udskudt skatteaktiv ifølge minimumsbeskatningsloven i tabsåret, hvorefter stk. 4, nr. 3, som gennemgås nedenfor, bortser fra tilblivelsen af samme skatteaktiv i efterfølgende år, hvor indregningskriterierne kan imødekommes. Det skaber en sammenhæng med tilblivelsen af tabet, således at der ikke opstår en ekstraskat ifølge lovforslagets § 32, stk. 5, alene fordi indregningskriterierne ikke kan imødekommes.

Det foreslås i *stk. 4*, at det samlede reguleringsbeløb for udskudt skat ikke omfatter:

- 1) Beløbet for den udskudte skatteudgift for poster, der ikke er medtaget ved beregningen af den kvalificerede indkomst eller det kvalificerede tab, jf. kapitel 7.
- 2) Beløbet for den udskudte skatteudgift for ikketilladte periodiseringer og uudnyttede periodiseringer.
- 3) Effekten af en værdiansættelsesregulering eller regulering af regnskabsmæssig værdi med hensyn til et udskudt skatteaktiv.
- 4) Beløbet for den udskudte skatteudgift, der hidrører fra en omberegning som følge af en ændring i den gældende indenlandske skattesats.

- 5) Beløbet for den udskudte skatteudgift for så vidt angår generering og anvendelse af skattegodtgørelser.

En udskudt skatteudgift, der relaterer sig til poster vedrørende international skibsfart, som er undtaget fra opgørelsen af den kvalificerede indkomst eller tab efter § 24, vil således efter stk. 4, nr. 1, ikke skulle indgå i det samlede reguleringsbeløb for udskudt skat.

Efter stk. 4, nr. 2, skal beløbet for den udskudte skatteudgift for ikketilladte periodiseringer og uudnyttede periodiseringer heller ikke medgå i reguleringsbeløbet. Den primære grund til dette er, at der er usikkerhed om den potentielle faktiske betaling af disse poster.

For at undgå forvrængninger af reguleringsbeløbet, foreslås det i stk. 4, nr. 3, at ekskludere værdiansættelsesregulering eller regulering af regnskabsmæssig værdi med hensyn til et udskudt skatteaktiv. Når det ikke er sandsynligt, at en skattepligtig indkomst vil opstå i fremtiden, hvor et skattemæssigt tab kan udnyttes, vil en sådan værdiansættelsesregulering eller regulering af regnskabsmæssig værdi med hensyn til et udskudt skatteaktiv være påkrævet i en regnskabsmæssig sammenhæng. Ændrer de finansielle forudsigelser for, om der kan opstå en skattepligtig indkomst, vil værdiansættelsesreguleringen eller regulering af regnskabsmæssig værdi af det udskudte skatteaktiv blive tilbageført i det regnskabsår, hvor forudsigelsen ændrer sig. Da udskudte skatteaktiver reducerer de regulerede omfattede skatter, er det nødvendigt at sikre, at et udskudt skatteaktiv, der relaterer sig til et tab i en jurisdiktion, rapporteres i samme år som tabet medregnes efter reglerne i minimumsbeskatningsloven (eller andre landes tilsvarende regler). Dette sikrer stk. 4, nr. 3. Da der bortses fra værdiansættelsesreguleringen eller regulering af regnskabsmæssig værdi af det udskudte skatteaktiv vil et udskudt skatteaktiv, der relaterer sig til et tab i en jurisdiktion, medregnes i det år, det økonomisk opstår, uafhængigt af sandsynligheden for den fremtidig skattemæssige udnyttelse af tabet.

Efter stk. 4, nr. 4, skal beløbet for den udskudte skatteudgift, der hidrører fra en omberegning som følge af en ændring i den gældende indenlandske skattesats, også ekskluderes fra reguleringsbeløbet, da sådanne beløb allerede er medregnet og dermed ikke skal tages i betragtning som yderligere omfattede skatter for indkomståret.

Til sidst skal beløbet for den udskudte skatteudgift for så vidt angår generering og anvendelse af skattegodtgørelser efter stk. 4, nr. 5, også ekskluderes fra reguleringsbeløbet, da sådanne beløb er et beløb, som skattepligtige kan modregne i skyldige skatter, hvorfor sådanne beløb også ultimativt skal ekskluderes fra opgørelsen af de regulerede omfattede skatter.

Det foreslås i *stk. 5*, at hvis et udskudt skatteaktiv, som kan henføres til en koncernenheds kvalificerede tab, er bogført i et regnskabsår til en lavere sats end minimumsskattesatsen, kan det omberegnes til minimumsskattesatsen i samme regnskabsår, forudsat at den skattepligtige kan påvise, at det udskudte skatteaktiv kan henføres til et kvalificeret tab. Hvis et udskudt skatteaktiv forhøjes, jf. 1. pkt., nedsættes det samlede reguleringsbeløb for udskudt skat tilsvarende.

Bestemmelsen sikrer det altovervejende udgangspunkt, hvorefter et kvalificeret tab udligner en kvalificeret indkomst. F.eks. vil et tab på 100, der er indregnet til en skattesats på 5 pct., medføre et udskudt skatteaktiv på 5. Når der efterfølgende opstår indkomst vil det udskudte skatteaktiv på 5 skulle tilbageføres og tilføjes til de omfattede skatter gennem det samlede reguleringsbeløb for udskudt skat.

Hvis der ikke var en omberegningsmekanisme ved anvendelse af minimumsskattesatsen, ville der skulle pålægges en ekstraskat på 10 med en efterfølgende indkomst på 100 til en skattesats på 5 pct. og et udskudt skatteaktiv til en værdi af 5.

Ved at tillade en genberegning med anvendelse af minimumsskattesatsen og ved at øge værdien af det udskudte skatteaktiv fra 5 til 15 undgås sådanne tilfælde, og man sikrer dermed, at et tab på 100 kan indeholdes i en indkomst på 100.

Det foreslås i *stk. 6*, at en udskudt skatteforpligtelse, som ikke tilbageføres, og hvor beløbet ikke betales inden for de fem efterfølgende regnskabsår, efterbeskattes i det omfang, den er indregnet i koncernenhedens samlede reguleringsbeløb for udskudt skat. Beløbet for den ansatte efterbeskattede udskudte skatteforpligtelse for det løbende regnskabsår behandles som en nedsættelse af de omfattede skatter i det femte regnskabsår forud for det løbende regnskabsår, og den effektive skattesats og ekstraskat for det nævnte regnskabsår omberegnes, jf. § 41, stk. 1. Den efterbeskattede udskudte skatteforpligtelse for det løbende regnskabsår er den beløbsmæssige

stigning i kategorien af udskudte skatteforpligtelser, der er medregnet i det samlede reguleringsbeløb for udskudt skat i det femte regnskabsår forud for det løbende regnskabsår, som ikke er tilbageført ved udløbet af den sidste dag i det løbende regnskabsår.

I modsætning til de kategorier af efterbeskattede undtagelser efter periodiseringsprincippet, som fremgår af stk. 7 nedenfor, skal alle andre skatteforpligtelser behandles efter bestemmelsen, hvis den udskudte skatteforpligtelse er indregnet i koncernenhedens samlede reguleringsbeløb for udskudt skat, og den udskudte skatteforpligtelse skal dermed efterbeskattes.

F.eks. vil en koncernenhed i år 0, der rapporterer et beløb som en udskudt skatteforpligtelse, og som inkluderer denne i de regulerede omfattede skatter, og som i år 5 (de fem efterfølgende regnskabsår efter beløbet blev opkrævet) ikke har tilbageført skatteforpligtelsen, være genstand for en efterbeskatning. Konsekvensen er dermed, at år 0 beregningen for ekstraskat skal omberegnes efter lovforslaget til § 41, stk. 1, jf. nærmere herom i de specielle bemærkninger til denne bestemmelse.

Det foreslås i *stk. 7*, at uanset *stk. 6* efterbeskattes en udskudt skatteforpligtelse, der er en efterbeskattet undtagelse efter periodiseringsprincippet, ikke, selv om den ikke er tilbageført eller betalt inden for de efterfølgende fem år. Ved efterbeskattet undtagelse efter periodiseringsprincippet forstås den påløbne skatteudgift, som skyldes ændringer i tilknyttede udskudte skatteforpligtelser, for så vidt angår nedenstående:

- 1) Godtgørelse af omkostninger i forbindelse med materielle aktiver.
- 2) Udgifter til en licens eller lignende ordning fra en stat til brug af fast ejendom eller udnyttelse af naturressourcer, som indebærer betydelige investeringer i materielle aktiver.
- 3) Forsknings- og udviklingsudgifter.
- 4) Udgifter til dekommissionering og sanering.
- 5) Indregning til dagsværdi af ikkerealiserede nettogevinster.
- 6) Nettogevinster ved veksling af fremmed valuta.
- 7) Forsikringsreserver og udskudte anskaffelsesomkostninger til forsikringer:
- 8) Gevinster ved salg af materielle aktiver, der er hjemmehørende i samme jurisdiktion som koncernenheden, og som geninvesteres i materielle aktiver i samme jurisdiktion.
- 9) Yderligere beløb, der er påløbet som følge af ændringer af regnskabsprincipper vedrørende poster, der er anført i nr. 1-8.

I OECD's kommentarer til artikel 4.4.5, pkt. 91-108 gennemgås det nærmere, hvad der skal forstås ved de i nr. 1-9 oplistede udskudte skatteforpligtelser.

Det foreslås i *stk. 8*, at efter denne bestemmelse forstås ved ikketilladt periodisering enhver bevægelse i en udskudt påløben skatteudgift i en koncernenheds regnskaber, som vedrører en usikker skattemæssig position eller enhver bevægelse i en udskudt påløben skatteudgift i en koncernenheds regnskab, som vedrører udlodninger fra en koncernenhed. Ved uudnyttet periodisering forstås enhver forøgelse af en udskudt skatteforpligtelse, der er bogført i en koncernenheds regnskab for et regnskabsår, og som ikke forventes betalt inden for de fem efterfølgende regnskabsår, og som den indberettende koncernenhed i overensstemmelse med § 54, stk. 2, årligt beslutter ikke at medregne i det samlede reguleringsbeløb for udskudt skat for nævnte regnskabsår.

Forslaget til § 33 implementerer direktivets artikel 22, som er baseret på OECD's modelregler artikel 4.4.

Til § 34

Den foreslåede bestemmelse giver mulighed for at fremføre kvalificerede tab for en jurisdiktion med et kvalificeret tabsbetinget udskudt skatteaktiv. Vælger den indberettende koncernenhed, at bestemmelsen finder anvendelse, finder den anvendelse i stedet for § 33. Bestemmelsen forventes brugt mest af forenklingssyn i jurisdiktioner, der ikke har et selskabsskattesystem, eller som har en meget lav selskabsskattesats.

Det foreslås i *stk. 1*, at uanset § 33 kan en indberettende koncernenhed træffe en beslutning om kvalificeret tab for en jurisdiktion, hvorefter det kvalificerede tabsbetingede udskudte skatteaktiv ansættes for hvert regnskabsår, hvor der er et kvalificeret nettotab i denne jurisdiktion. I den forbindelse svarer det kvalificerede tabsbetingede udskudte skatteaktiv til det kvalificerede nettotab for regnskabsåret for jurisdiktionen multipliceret med minimumsskattesatsen. Der kan ikke træffes en beslutning om kvalificeret tab for en jurisdiktion med et anerkendt beskatningssystem baseret på overskudsudlodning som defineret i lovforslagets § 37.

Dermed kan denne valgmulighed ikke foretages for f.eks. andelsbeskattede selskaber i Danmark.

Det foreslås i *stk. 2*, at det kvalificerede tabsbetingede udskudte skatteaktiv, der er ansat i henhold til *stk. 1*, anvendes i efterfølgende regnskabsår, hvor der er en kvalificeret nettoindkomst for jurisdiktionen, med et beløb svarende til den kvalificerede nettoindkomst multipliceret med minimumsskattesatsen, eller det beløb for det kvalificerede tabsbetingede udskudte skatteaktiv, som er disponibelt, hvis dette er lavere.

Er der f.eks. et kvalificeret tabsbetinget udskudt skatteaktiv på 15, og der derefter er en kvalificeret nettoindkomst for jurisdiktionen på 100, vil beløbet for det kvalificerede tabsbetingede udskudte skatteaktiv, der kan anvendes i efterfølgende regnskabsår, være 15 ($100 \cdot 15$ pct).

Det foreslås i *stk. 3*, at det kvalificerede tabsbetingede udskudte skatteaktiv, der er ansat i henhold til *stk. 1*, nedsættes med det beløb, der anvendes i regnskabsåret, og at saldoen overføres til efterfølgende regnskabsår.

Er der dermed et kvalificeret tabsbetinget udskudt skatteaktiv på 20, og der derefter er en kvalificeret nettoindkomst for jurisdiktionen på 100, vil beløbet efter *stk. 2*, som det kvalificerede tabsbetingede udskudte skatteaktiv kan anvendes i, være 15 ($100 \cdot 15$ pct). Der vil som følge af *stk. 3* således restere et kvalificeret tabsbetinget udskudt skatteaktiv på 5.

Det foreslås i *stk. 4*, at hvis en beslutning om kvalificeret tab trækkes tilbage, nedsættes et eventuelt resterende kvalificeret tabsbetinget udskudt skatteaktiv, der er ansat i henhold til *stk. 1*, til nul fra den første dag i det første regnskabsår, hvor beslutningen om kvalificeret tab ikke længere er gældende.

Muligheden for at fremføre kvalificerede tab for en jurisdiktion med et kvalificeret tabsbetinget udskudt skatteaktiv er således et aktivt valg, koncernen tager. Hvis koncernen ønsker at gøre dette valg om, bortfalder evt. resterende kvalificerede tabsbetingede udskudte skatteaktiver med virkning fra det efterfølgende regnskabsår, hvor beslutningen ikke gælder.

Det foreslås i *stk. 5*, at beslutningen om kvalificeret tab indgives sammen med det første skema med oplysninger om ekstraskat, jf. § 53, for den multinationale koncern eller den store nationale koncern, der omfatter den jurisdiktion, som beslutningen vedrører.

Det er dermed et krav, at beslutningen træffes i det første år, hvor en koncern har en koncernenhed i en jurisdiktion. Der kan i den forbindelse henvises til de specielle bemærkninger til § 53, omkring indberetningsforpligtelsen.

Det foreslås i *stk. 6*, at der indføres en særregel for gennemløbsenheder, som fastsætter, at hvis en gennemløbsenhed, som er det ultimative moderselskab i en multinational koncern eller i en stor national koncern, træffer en beslutning om kvalificeret tab i henhold til bestemmelsen, beregnes det kvalificerede tabsbetingede udskudte skatteaktiv under hensyntagen til gennemløbsenhedens kvalificerede tab efter fradrag i henhold til § 29, stk. 3.

Sådan et kvalificeret tab er dermed kun anvendeligt for en gennemløbsenhed, som er det ultimative moderselskab i en multinational koncern eller i en stor national koncern, og kan kun anvendes i fremtidige indkomster i samme enhed. Beslutningen gælder kun for gennemløbsenheden, som er det ultimative moderselskab i en multinational koncern eller i en stor national koncern og ikke dennes andre koncernforbundne enheder.

Forslaget til § 34 implementerer direktivets artikel 23, som er baseret på OECD's modelregler artikel 4.5.

Til § 35

Den foreslåede bestemmelse vedrører, hvordan visse former for omfattede skatter skal allokere mellem koncernenheder.

I de fleste tilfælde vil de omfattede skatter være betalt af en koncernenhed på grundlag af koncernenhedens egen indkomst og være indbetalt til skattemyndighederne i den jurisdiktion, hvor koncernenheden er hjemmehørende. I sådanne tilfælde skal der ikke ske en særlig allokering af koncernenhedens omfattede skatter.

Der findes dog visse omfattede skatter, som enten kan pålægges en koncernenhed, selv om skatterne relaterer sig til kvalificeret indkomst eller tab i en

anden koncernenhed, eller som opkræves af en anden jurisdiktion end den jurisdiktion, hvor koncernenheden er hjemmehørende.

Det foreslås i *stk. 1*, at et fast driftssted allokeres eventuelle omfattede skatter, som er medregnet i en koncernenheds regnskab, og som vedrører det pågældende faste driftssteds kvalificerede indkomst eller tab.

Den foreslåede bestemmelse vil skulle finde anvendelse i alle tilfælde, hvor det faste driftssteds kvalificerede indkomst helt eller delvist er medregnet i en anden koncernenheds regnskab og indkomstopgørelse. I praksis vil den dog primært være relevant i tilfælde, hvor et fast driftssteds kvalificerede indkomst helt eller delvist er medregnet i hovedenhedens regnskab og indkomstopgørelse.

Det følger af OECD's kommentarer til artikel 4.3, pkt. 46-50, at allokeringen kan ske efter en tre trins-proces, hvor første trin er at fastlægge den andel af det faste driftssteds indkomst, som er inkluderet i f.eks. hovedenhedens lokale skattepligtige indkomst. Det andet trin indebærer at fastlægge hovedenhedens skatteforpligtelse som følge af, at det faste driftssteds indkomst er inkluderet i hovedenhedens indkomst. Det tredje trin i processen består i at identificere eventuelle skattelempler (f.eks. lempelse efter en creditregel), der relaterer sig til medregningen af det faste driftssteds indkomst.

Den beskrevne tre trins-proces fastlægger det skattebeløb, som skal ekskluderes fra hovedenhedens omfattede skatter.

Når dette beløb er fastlagt, skal skattebeløbet allokeres til jurisdiktionen for det eller de relevante faste driftssteder, hvis indkomst er medregnet i hovedenhedens regnskab og indkomstopgørelse. Denne allokering skal ske i overensstemmelse med de principper, der er nævnt i OECD's kommentarer til artikel 4.3, navnlig pkt. 51-53.

Det foreslås i *stk. 2*, at koncernenhedsejeren allokeres eventuelle omfattede skatter, som er medregnet i en skattemæssigt transparent enheds regnskab, og som vedrører kvalificeret indkomst eller tab allokeret til den pågældende koncernenhedsejer, jf. § 28, stk. 4.

Generelt vil skattemæssigt transparente enheder ikke være skattepligtige af indkomst. Dog kan nogle former for omfattede skatter eventuelt blive pålagt på et lokalt niveau på skattemæssigt transparente enheder, selv om enhederne ikke anses for skattemæssigt hjemmehørende i den pågældende juris-

diktion. I andre tilfælde kan de aktiviteter, som den skattemæssigt transparente enhed udfører, medføre kildeskatter, som bæres af den skattemæssigt transparente enhed.

I givet fald vil skatterne efter den foreslåede bestemmelse skulle allokere til koncernenhedsejeren i overensstemmelse med den allokering af den skattemæssigt transparente enheds kvalificerede nettoindkomst eller -tab, der er foretaget efter forslaget til § 28, stk. 4.

Det bemærkes, at årsagen til, at der opkræves skatter af en skattemæssigt transparent enhed, ofte vil være, at den skattemæssigt transparente enhed har et fast driftssted i jurisdiktionen, og i sådanne tilfælde vil de omfattede skatter skulle allokere efter den foreslåede bestemmelse i stk. 1. Det vil således kun være omfattede skatter, der ikke kan allokere til et fast driftssted, der vil skulle således allokere til koncernenhedsejerne efter bestemmelsen i forslaget til stk. 2.

For så vidt angår skatter, der pålægges efter CFC-regler, foreslås det i *stk.* 3, at en koncernenhed allokere eventuelle omfattede skatter, som er medregnet i regnskaberne for koncernenhedens direkte eller indirekte ejere i henhold til regler om CFC-beskatning af disses andel af CFC-selskabets indkomst, jf. dog *stk.* 6.

De skatter, der er betalt efter CFC-reglerne i en anden jurisdiktion end den jurisdiktion, hvor det selskab, der har CFC-beskattet indkomst, er hjemmehørende, skal således ”skubbes ned” til denne koncernenhed, idet dette dog kun skal ske i overensstemmelse med de mere detaljerede regler herom i den foreslåede bestemmelse i *stk.* 6, jf. nærmere herom nedenfor.

I tilfælde, hvor den jurisdiktion, der har beskattet en koncernenhed i en anden jurisdiktion, anvender CFC-regler, hvorefter CFC-beskatningen opgøres særskilt for hver enkelt enhed, der CFC-beskattes, vil det som udgangspunkt være forholdsvist simpelt at fastlægge, med hvilket beløb en bestemt koncernenheds indkomst er blevet CFC-beskattet.

I pkt. 2.10. i ”Administrative Guidance on the Global Anti- Base Erosion Model Rules (Pillar Two)”, som OECD offentliggjorde i februar 2023, og som er et tillæg til modelreglerne og kommentarerne hertil, er der også indarbejdet kommentarer og eksempler vedrørende allokeringen af skatter, der er pålagt efter såkaldte ”blended CFC-tax regimes”. Sådanne CFC-skattere-

gimer er kendetegnet ved, at de ikke beskatter lavtbeskattede enheder enkeltvist eller for hver enkelt jurisdiktion, idet de i stedet indebærer en beskatning af den samlede indkomst, der oppebæres af direkte eller indirekte ejede koncernenheder.

Ved ”blended CFC-tax regimes”, som blandt andet dækker over USA’s regler benævnt ”Global Intangible Low-Taxed Income” (GILTI), er allokeringen af skatten mellem de koncernenheder, hvis indkomst indgår i den samlede indkomst, der er blevet beskattet efter regimet, væsentligt mere kompliceret. OECD’s ovennævnte retningslinjer fastlægger en forenklet allokeringsnøgle for, hvorledes de samlede skatter, der er blevet pålagt efter ”blended CFC-tax regimes”, skal allokeres mellem de berørte enheder. Den forenkledede allokeringsnøgle forudsættes dog kun anvendt i en tidsbegrænset periode.

Det foreslås i *stk. 4, 1. pkt.*, at en koncernenhed, der er en hybrid enhed, allokeres eventuelle omfattede skatter, som er medregnet i regnskabet for koncernenhedsejeren, og som vedrører den hybride enheds kvalificerede indkomst, jf. dog *stk. 6*. I *stk. 4, 2. pkt.* foreslås det, at ved hybrid enhed forstås en enhed, der i indkomstskattemæssig henseende behandles som en selvstændig person i den jurisdiktion, hvor den er hjemmehørende, men behandles som skattemæssigt transparent i den jurisdiktion, hvor dens ejer er hjemmehørende.

Den foreslåede bestemmelse vil indebære, at skatter, der som følge af den hybride enheds status som skattemæssigt transparent er betalt af ejeren af den hybride enhed, skal ”skubbes ned” til den hybride koncernenhed. Dette skal dog kun ske i overensstemmelse med de mere detaljerede regler herom i den foreslåede bestemmelse i *stk. 6*, jf. nærmere herom nedenfor.

I *stk. 5* foreslås det, at til en koncernenhed, der har foretaget en udlodning i løbet af regnskabsåret, allokeres eventuelle påløbne omfattede skatter på en sådan udlodning, der er medregnet i regnskaberne for dens direkte ejere.

Den foreslåede bestemmelse omfatter f.eks. kildeskatte og nettobaserede skatter, der afholdes af en koncernenheds direkte ejer baseret på udlodninger fra koncernenheden.

Det foreslås i *stk. 6, 1. pkt.*, at ved anvendelsen af *stk. 3* og *4* kan skatter på passiv indkomst højst allokeres til og medregnes i koncernenhedens regulerede omfattede skatter med det beløb, der fremkommer ved multiplikation

af procentsatsen for ekstraskat for jurisdiktionen med den del af koncernenhedens passive indkomst, som er omfattet af CFC-beskatning eller en regel om skattemæssig transparens. Det foreslås i stk. 6, 2. pkt., at procentsatsen for ekstraskat for jurisdiktionen efter 1. pkt. opgøres uden hensyntagen til omfattede skatter, som koncernenhedsejeren har afholdt i forbindelse med koncernenhedens passive indkomst.

Der vil efter den som stk. 6 foreslåede bestemmelse skulle gælde en grænse for, i hvilket omfang skatter på en koncernenheds passive indkomst, som er pålagt koncernenhedsejeren i medfør af enten CFC-regler eller som følge af, at koncernenheden anses for skattemæssigt transparent, vil kunne ”skubbes ned” til koncernenheden efter de foreslåede bestemmelser i stk. 3 og 4.

Efter forslaget til 1. pkt. vil sådanne skatter højst kunne allokeres til koncernenheden og medregnes i denne enheds regulerede omfattede skatter med et beløb, der svarer til den skat på den passive indkomst, der ville være blevet pålagt koncernenheden, såfremt den passive indkomst i koncernenhedens jurisdiktion var blevet beskattet med procentsatsen for ekstraskat for koncernenhedens jurisdiktion. Procentsatsen for ekstraskat for koncernenhedens jurisdiktion vil i den forbindelse skulle beregnes, uden at der tages hensyn til de skatter på den passive indkomst, der er pålagt koncernenhedsejeren, jf. forslaget til 2. pkt.

Begrænsningerne i allokeringen af skatterne til den koncernenhed, der har optjent indkomsten, har til formål at sikre, at reglerne om, at den kvalificerede indkomst opgøres på jurisdiktionsniveau, ikke giver utilsigtede incitamenter til at flytte mobile indkomster til et land, hvor mobile indtægter beskattes med en lav skattesats.

Hvis de samlede skatter på enhedens passive indkomst pålagt koncernenhedsejeren efter nationale CFC-regler blev allokeret til enheden, ville det således muliggøre en sammenblanding af skatter på mobile indtægter betalt i koncernenhedsejerens jurisdiktion med den dér gældende høje skattesats med skatterne betalt i en lavskattejurisdiktion. Dette ville kunne reducere koncernens samlede skatteforpligtelse, inklusiv eventuel ekstraskat.

Virkningen af begrænsningen kan illustreres med følgende eksempel:

Enhed A i land A ejer fuldt ud ejer Enhed B i land B. Land A's selskabsskattesats er 25 pct., mens selskabsskattesatsen i land B er 5 pct. Enhed B

har haft en selskabsskattepligtig indkomst på 100, hvoraf 50 er passiv indkomst.

Efter land A's CFC-regler skal Enhed B's passive indkomst medregnes i Enhed A's selskabsskattepligtige indkomst. Der ydes lempelse (credit) for den skat, som Enhed B har betalt af den passive indkomst i sit hjemland. Enhed A har ikke haft anden selskabsskattepligtig indkomst end den, der vedrører CFC-beskatningen af den passive indkomst i Enhed B.

De betalte skatter i Land A og Land B, der i deres helhed relaterer sig til indkomsten i Enhed B, fremgår af følgende tabel:

Enhed A (land A)		Enhed B (land B)	
<i>Land A indkomst</i>		<i>Land B indkomst</i>	
Indkomst eksklusiv CFC-indkomst	0	Ikkepassiv indkomst	50
CFC-indkomst	50	Passiv indkomst	50
Samlet skattepligtig indkomst	<u>50</u>	Samlet skattepligtig indkomst	<u>100</u>
<i>Land A skat</i>		<i>Land B skat</i>	
Skat af egen indkomst (25%)	0	Skat af ikkepassiv indkomst	2,5
Skat af CFC-inklusion (25%)	12,5	Skat af passiv indkomst	2,5
Lempelse (udenlandsk skat af CFC-indkomst)	-2,5	Samlet skat, land B	<u>5</u>
Samlet skat, land A	<u>10</u>		

Efter den foreslåede bestemmelse i § 35, stk. 3, er det udgangspunktet, at de skatter, som enhed A i medfør af CFC-reglerne har betalt i Land A vedrørende Enhed B's indkomst, fuldt ud skal allokere til Enhed B og medregnes i Enhed B's regulerede omfattede skatter. Der vil derfor som udgangspunkt skulle allokere et skattebeløb på 10 til Enhed B.

Efter forslaget til § 35, stk. 6, vil det beløb, der allokere til Enhed B, dog højst kunne udgøre procentsatsen for ekstraskat for koncernenhedens jurisdiktion, idet procentsatsen beregnes, uden at der tages hensyn til de skatter på den passive indkomst, der er pålagt Enhed A.

Procentsatsen for ekstraskatten i land B er 10, idet den passive indkomst beskattes med 5 pct., når der ikke tages hensyn til skatterne på denne indkomst, der er pålagt Enhed A. Skattebeløbet vedrørende Enhed B's passive indkomst, der skal allokere fra Enhed A til Enhed B og indgå i Enhed B's regulerede omfattede skatter, udgør derfor 5, jf. følgende tabel:

Enhed A (land A)		Enhed B (land B)	
Kvalificeret indkomst	0	Kvalificeret indkomst	100
			50
<i>Omfattede skatter</i>		<i>Omfattede skatter</i>	
Land A skat	10	Land B skat	5
CFC-skat allokere til land B	-5	CFC-skat allokere fra land A	5
Samlede regulerede omfattede skatter, land A	<u>5</u>	Samlede regulerede omfattede skatter, land B	<u>10</u>
Procentsats for ekstraskat	-	Procentsats for ekstraskat	10
Ekstraskat	-	Ekstraskat	<u>5</u>

Det foreslås i *stk. 6, 3. pkt.*, at ved passiv indkomst efter 1 og 2. pkt. forstås: 1) Udbytte eller udbyttelignende beløb, 2) renter eller rentelignende beløb, 3) lejeindtægt, 4) royalty, 5) løbende ydelser, eller 6) nettogevinster fra fast ejendom af en type, der genererer indkomst som beskrevet i nr. 1-5.

Opregningen af de indkomstposter, der anses for passiv indkomst, dækker over indkomsttyper, der normalt vil blive anset for mobile indkomster. Da reglerne skal fungere uafhængigt af de enkelte landes individuelle skatteregler, er f.eks. de indkomster, der i Danmark anses som CFC-indkomst efter selskabsskattelovens § 32, stk. 5, ikke fuldt ud sammenfaldende med de i forslaget til stk. 6, 3. pkt., anførte indkomstposter.

Det foreslås i *stk. 7*, at hvis den kvalificerede indkomst for et fast driftssted behandles som hovedenhedens kvalificerede indkomst efter § 27, stk. 6, behandles eventuelle omfattede skatter hidrørende fra den jurisdiktion, hvor det faste driftssted er hjemmehørende, og som er knyttet til det faste driftssteds kvalificerede indkomst, som hovedenhedens omfattede skatter med et beløb, der ikke overstiger denne indkomst multipliceret med den højeste skattesats for almindelig indkomst i den jurisdiktion, hvor hovedenheden er hjemmehørende.

Den foreslåede bestemmelse vedrører de tilfælde, hvor kvalificeret indkomst i et fast driftssted efter bestemmelsen i forslaget til § 27, stk. 6, vil skulle behandles som hovedenhedens kvalificerede indkomst. Efter forslaget vil de skatter, som er betalt i det faste driftssteds jurisdiktion i relation til det faste driftssteds kvalificerede indkomst, på tilsvarende vis skulle allokere til hovedenheden og behandles som hovedenhedens omfattede skatter.

Det skattebeløb, der efter den foreslåede bestemmelse vil skulle allokere til hovedenheden og medregne i hovedenhedens omfattede skatter, vil dog ikke kunne overstige den skat, som indkomsten ville kunne pålægges ved anvendelse af den højeste skattesats for almindelig indkomst i hovedenhedens jurisdiktion. Ved den højeste skattesats for almindelig indkomst i hovedenhedens jurisdiktion skal forstås den fulde marginalsattesats, som jurisdiktionen generelt anvender på kategorier af indkomst, hvortil der ikke er knyttet særlige skattefordele.

Forslaget til § 35 implementerer direktivets artikel 24, som er baseret på OECD's modelregler artikel 4.3.

Til § 36

Den foreslåede bestemmelse vedrører, hvordan reguleringer af omfattede skatter for tidligere regnskabsår skal behandles, såfremt indberetningen i henhold til lovforslagets § 53 allerede er foretaget. Skatter kan øges eller nedsættes af forskellige grunde. Disse ændringer kan have påvirket koncernens forpligtelse til at betale en ekstraskat efter reglerne i denne lov eller et andet lands tilsvarende regler, i relation til tidligere regnskabsår. Med andre ord hvis den faktiske skatteforpligtelse oprindeligt var fastsat korrekt, når indberetningen i henhold til lovforslagets § 53 var foretaget, ville beregningen af den effektive skattesats muligvis have medført, at der skulle betale mere eller mindre i ekstraskat, eller der var opstået et højere eller lavere udskudt skatteforpligtelse eller -aktiv i det regnskabsår.

Det foreslås i *stk. 1, 1. pkt.*, at hvis en koncernenhed foretager en regulering af sine omfattede skatter for et tidligere regnskabsår i sit regnskab, behandles en sådan regulering som en regulering af omfattede skatter i det regnskabsår, hvor reguleringen foretages, medmindre reguleringen vedrører et regnskabsår, hvor der sker en nedsættelse af omfattede skatter i jurisdiktionen.

Dermed tillades det, at en regulering af omfattede skatter, der vedrører en skatteforpligtelse fra tidligere år, medregnes i det regnskabsår, hvor reguleringen foretages, medmindre der sker en nedsættelse af omfattede skatter i jurisdiktionen.

Det foreslås i *stk. 1, 2. pkt.*, at hvis der sker en nedsættelse af de omfattede skatter, som var medregnet i koncernenhedens regulerede omfattede skatter for et tidligere regnskabsår, omberegnes den effektive skattesats og ekstraskatten for nævnte regnskabsår, jf. § 41, stk. 1, ved at nedsætte de regulerede omfattede skatter med det nedsatte beløb for omfattede skatter.

I tilfælde af at der sker en nedsættelse af omfattede skatter, skal der således ske en omberegning efter lovforslagets § 41, stk. 1, jf. nærmere herom i de specielle bemærkninger til denne bestemmelse.

Det foreslås i *stk. 1, 3. pkt.*, at den kvalificerede indkomst for regnskabsåret og eventuelle tidligere regnskabsår reguleres tilsvarende.

Det kunne f.eks. være tilfældet, hvor mere indkomst skulle være tilfaldet en koncernenhed i overensstemmelse med armslængdeprincippet, hvilket dermed også ville medføre en højere skattebetaling.

Det foreslås i *stk. 1, 4. pkt.*, at den indberettende koncernenhed årligt kan træffe beslutning i overensstemmelse med § 54, stk. 2, om, at en ubetydelig nedsættelse af omfattede skatter behandles som en regulering af omfattede skatter i det regnskabsår, hvor reguleringen foretages.

Beslutningen gælder således i en periode på ét år. Beslutningen forlænges automatisk, medmindre den indberettende koncernenhed tilbagekalder beslutningen ved årets udgang.

Det foreslås i *stk. 1,5. pkt.*, at ved ubetydelig nedsættelse af omfattede skatter forstås en samlet nedsættelse på mindre end 1 mio. euro af de ansatte regulerede omfattede skatter for jurisdiktionen for regnskabsåret. Dermed foreslås der indført en bagatelgrænse for, hvornår de mere omfattende omberegninger af den effektive skattesats og ekstraskatten skal foretages.

Det foreslås i *stk. 2*, at hvis den gældende indenlandske skattesats nedsættes til under minimumsskattesatsen, og en sådan nedsættelse resulterer i en udskudt skatteudgift, skal beløbet for denne udskudte skatteudgift behandles som en regulering af koncernenhedens skattepligt vedrørende omfattede skatter, der efter § 32 er indregnet for et tidligere regnskabsår.

§ 32 vedrører de reguleringer, der skal foretages efter, at de omfattede skatter er opgjort efter § 31 i et regnskabsår.

Denne bestemmelse sikrer, at når en indenlandsk skattesats reduceres, vil den udskudte skatteforpligtelse, som oprindeligt var en omfattet skat, justeres til den korrekte værdi, hvilket er det beløb af skat, der faktisk vil betales efter tilbageførslen af den udskudte skatteforpligtelse.

Det foreslås i tilknytning hertil i *stk. 3, 1. pkt.*, at hvis en udskudt skatteudgift er indregnet med en lavere sats end minimumsskattesatsen, og den gældende skattesats senere forhøjes, behandles den udskudte skatteudgift, som hidrører fra en sådan forhøjelse, ved betaling som en regulering af en koncernenheds skattepligt vedrørende omfattede skatter, der er gjort gældende i et tidligere regnskabsår, jf. § 32.

Det foreslås i *stk. 3, 2. pkt.*, at reguleringen, jf. 1. pkt., ikke må overstige et beløb svarende til den udskudte skatteudgift, der er omberegnet med minimumsskattesatsen.

Det foreslås i *stk. 4*, at hvis et beløb på mere end 1 mio. euro af det beløb, som er påløbet koncernenheden som løbende skatteudgift og som er medregnet i de regulerede omfattede skatter for et regnskabsår, ikke betales senest tre år efter udgangen af det pågældende regnskabsår, omberegnes den effektive skattesats og ekstraskatten for det regnskabsår, hvor det ubetalte beløb blev gjort gældende som omfattet skat, jf. § 41, stk. 1, ved at udelade et sådan ubetalt beløb af de regulerede omfattede skatter.

Hvis en koncernenhed eksempelvis i regnskabsår 1 medregner skatteudgifter for 10 som en reguleret omfattet skat, men den faktiske skat først betales ved udgangen af regnskabsår 4, så skal regnskabsår 1's eventuelle ekstraskat omberegnes efter § 41, stk. 1, således at skatteudgiften på de 10 ikke indgår. § 41 vedrører, hvordan omberegningen skal ske, og vil blive gennemgået nærmere i de specielle bemærkninger til bestemmelsen.

Forslaget til § 36 implementerer direktivets artikel 25, som er baseret på OECD's modelregler artikel 4.6.

Til § 37

Den foreslåede bestemmelse giver mulighed for, at en koncernenhed, som er omfattet af et anerkendt beskatningssystem baseret på overskudsudlodning, kan beslutte, at beløb for en skønnet udbytteskat medregnes ved opgørelsen af de regulerede omfattede skatter.

Det foreslås i *stk. 1, 1. pkt.*, at en indberettende koncernenhed for denne eller på vegne af en anden koncernenhed, der er omfattet af et anerkendt beskatningssystem baseret på overskudsudlodning, kan beslutte at medregne det fastlagte beløb som en skønnet udbytteskat i overensstemmelse med stk. 2 i koncernenhedens regulerede omfattede skatter for regnskabsåret.

Hvad der forstås som et anerkendt beskatningssystem baseret på overskudsudlodning følger af lovforslagets § 3, nr. 42, og dækker over et selskabsbeskatningssystem, som

- a) kun påligner indkomstskat på overskud, når sådant overskud udloddes eller skønnes at være udloddet til aktionærer, eller når selskabet afholder visse ikke-erhvervsmæssige udgifter,
- b) påligner skat med en sats svarende til eller over minimumsskattesatsen, og

c) var trådt i kraft senest den 1. juli 2021.

Et anerkendt beskatningssystem baseret på overskudsudlodning dækker dermed generelt over et skattesystem, hvor der pålignes indkomstskat, når et overskud udloddes eller skønnes at være udloddet til aktionærer, eller når selskabet afholder visse ikke-erhvervsmæssige udgifter. Det er endvidere et krav, at påligningen af indkomstskat sker med en sats svarende til eller over minimumsskattesatsen. For at se regelsættet for et anerkendt beskatningssystem er det derudover et krav, at systemet var trådt i kraft senest eller før den 1. juli 2021.

Beskatningen sker således ikke på selve koncernenhedens løbende indkomst i det regnskabsår, hvor indkomsten tjenes. Derudover er der heller ikke efter reglerne i dette kapitel mulighed for at medregne udskudte skatteforpligtelser, der relateres til et sådant beskatningssystem, ved opgørelsen af justeringen for udskudte skatteaktiver og forpligtelser.

Uden den foreslåede bestemmelse i § 37 vil det betyde, at koncernenhedens kvalificerede indkomst ville være underlagt en meget lav beskatning efter reglerne i denne lov. Derudover vil der i år, hvor der sker en udlodning af overskud til aktionærerne, ikke være en direkte sammenhæng mellem indkomsten, der er tjent i regnskabsåret, og den skat, der pålægges udlodningen, hvilket vil kunne medføre en meget høj eller lav effektiv skattesats efter beregningerne i kapitel 9.

Det foreslås i *stk. 1, 2. pkt.*, at beslutningen træffes årligt i overensstemmelse med § 54, stk. 2, og finder anvendelse på alle de koncernenheder, der er hjemmehørende i samme jurisdiktion.

Beslutningen gælder således for et år og forlænges automatisk, hvis ikke den tilbagekaldes af den indberettende koncernenhed.

Det foreslås i *stk. 2*, at beløbet for den skønnede udbytteskat skal være det mindste af følgende beløb:

- 1) Det beløb for de regulerede omfattede skatter, der er nødvendigt for at forhøje den effektive skattesats for jurisdiktionen for regnskabsåret som beregnet i overensstemmelse med § 39, stk. 2, op til minimumsskattesatsen, eller
- 2) den skat, der skulle have været betalt, hvis de koncernenheder, som er hjemmehørende i jurisdiktionen, havde udloddet hele den del af deres

indkomst, der er omfattet af det anerkendte beskatningssystem baseret på overskudsudlodning, i løbet af det pågældende regnskabsår.

Såfremt den kvalificerede indkomst for et regnskabsår er højere end det beløb, der for regnskabsåret kan udloddes og være pålagt en udbytteskat for regnskabsåret, vil den skønnede udbytteskat være begrænset til det skattebeløb, som ville være skattepligtigt, hvis hele indkomsten for regnskabsåret var blevet udloddet.

Hensigten er at sikre, at den skønnede udbytteskat ikke kan overstige det skattebeløb, der potentielt kunne pålægges under det pågældende anerkendte beskatningssystem baseret på overskudsudlodning for regnskabsåret, hvis hele indkomsten var udloddet i samme år, som indkomsten var tjent.

Bestemmelsen finder ikke anvendelse i stedet for reglerne i stk. 3-7, ved opgørelsen af efterbeskatningskontoen.

Det foreslås i *stk. 3*, at hvis der træffes en beslutning, jf. stk. 1, skal der oprettes en efterbeskatningskonto for den skønnede udbytteskat for hvert regnskabsår, hvor denne beslutning finder anvendelse. Beløbet for den skønnede udbytteskat for jurisdiktionen, som er beregnet i henhold til stk. 2, tilføres efterbeskatningskontoen for den skønnede udbytteskat for det regnskabsår, hvor kontoen blev oprettet. Ved udgangen af hvert efterfølgende regnskabsår skal nedsættes for den skønnede udbytteskat, der er oprettet for tidligere regnskabsår, i kronologisk rækkefølge indtil nul med de skatter, som koncernenhederne har betalt i løbet af regnskabsåret i forhold til faktiske eller skønnede udlodninger. Eventuelle restbeløb på efterbeskatningskonti for den skønnede udbytteskat efter 3. pkt. nedsættes indtil nul med et beløb svarende til det kvalificerede nettotab i en jurisdiktion multipliceret med minimumsskattesatsen.

Hensigten med efterbeskatningskontoen er at sikre og holde styr på, at beløbet for den skønnede udbytteskat faktisk betales inden for en 4-årig periode, jf. stk. 5. Efterbeskatningskontoen skal således vedligeholdes og gøres tilgængelig for skattemyndighederne, såfremt de anmoder herom. Efterbeskatningskontoen opgøres jurisdiktion for jurisdiktion.

Det foreslås i *stk. 4*, at eventuelle restbeløb af det kvalificerede nettotab multipliceret med minimumsskattesatsen efter anvendelse af stk. 3, 4. pkt., for jurisdiktionen fremføres til følgende regnskabsår og nedsætter eventuelle

restbeløb på efterbeskatningskontiene for den skønnede udbytteskat efter anvendelse af stk. 3.

Denne fremførselsmulighed reduceres i de efterfølgende år, da tabet til fremførsel anvendes til at reducere den kvalificerede indkomst efter kapitel 7, som ellers ville være genstand for en skønnet udbytteskat. Bestemmelsen sikrer således, at koncernen ikke beskattes efter reglerne i minimumsbeskatningsloven ud over den økonomiske indkomst, som tjenes gennem koncernenheder, der er underlagt et anerkendt beskatningssystem baseret på overskududlodning.

Det foreslås i *stk. 5*, at den eventuelle restsaldo på efterbeskatningskontoen for den skønnede udbytteskat på den sidste dag i det fjerde regnskabsår efter det regnskabsår, for hvilket kontoen blev oprettet, behandles som en nedsættelse af de regulerede omfattede skatter, som tidligere var blevet beregnet for det pågældende regnskabsår. Den effektive skattesats og ekstraskat for det pågældende regnskabsår omberegnes i overensstemmelse hermed, jf. § 41, stk. 1.

Dermed falder en eventuel restsaldo effektivt til beskatning på den sidste dag i det fjerde regnskabsår, da den således nedsætter de regulerede omfattede skatter, og der skal foretages en omberegning af den effektive skattesats og ekstra for det pågældende regnskabsår, der så kan medføre en ekstraskat, f.eks. som følge af nedsættelsen.

Det foreslås i *stk. 6*, at skatter, der betales i løbet af regnskabsåret i forbindelse med faktisk eller skønnet udbytte, ikke medtages i de regulerede omfattede skatter, i det omfang de nedsætter saldoen på en efterbeskatningskonto for skønnet udbytteskat, jf. stk. 3 og 4.

Denne bestemmelse skal sikre, at samme beløb ikke medregnes to gange.

Det foreslås i *stk. 7, 1. pkt.*, at hvis en koncernenhed, der er genstand for en beslutning, jf. stk. 1, udtræder af den multinationale koncern eller den store nationale koncern, eller praktisk taget alle dens aktiver overføres til en enhed, der ikke er en koncernenhed i den samme multinationale koncern eller store nationale koncern, som er hjemmehørende i den samme jurisdiktion, behandles den eventuelle restsaldo på efterbeskatningskontoen for den skønnede udbytteskat i de tidligere regnskabsår, hvor kontoen var oprettet,

som en nedsættelse af de regulerede omfattede skatter for hvert af disse regnskabsår, jf. § 41, stk. 1.

Reglen opsamler således den skønnede udbytteskat, når koncernenheden stopper med at være i en position, hvor den kan udlodde aktiver, der ville medføre en udbyttebeskatning, ved at eliminere restsaldoen på efterbeskatningskontoen, og der skal dermed beregnes en eventuel yderligere ekstraskat som følge af nedsættelse af de regulerede omfattede skatter.

Det foreslås i *stk. 7, 2. pkt.*, at eventuel yderligere ekstraskat, der skal betales, multipliceres med forholdet mellem henholdsvis koncernenhedens kvalificerede indkomst og jurisdiktionens kvalificerede nettoindkomst med henblik på at ansætte den yderligere ekstraskat, der skal betales for jurisdiktionen, hvor:

- 1) Koncernenhedens kvalificerede indkomst ansættes, jf. kapitel 7, for hvert regnskabsår, hvor der er en udestående saldo på efterbeskatningskontiene for den skønnede udbytteskat for jurisdiktionen.
- 2) Den kvalificerede nettoindkomst for jurisdiktionen ansættes, jf. § 38, stk. 2, for hvert regnskabsår, hvor der er en udestående saldo på efterbeskatningskontoen for den skønnede udbytteskat for jurisdiktionen.

Forslaget til § 37 implementerer direktivets artikel 40, som er baseret på OECD's modelregler artikel 7.3.

Til § 38

Den foreslåede bestemmelse vedrører beregningen af koncernens effektive skattesats for hver jurisdiktion, hvor den har kvalificeret nettoindkomst i jurisdiktionen. Beregningen er et centralt element i reglerne i minimumsbeskatningsloven, som anvendes til at fastlægge, hvorvidt den multinationale koncern er beskattet under et minimumsniveau i en jurisdiktion, og hvorvidt den effektive skattesats er under minimumsskattesatsen på 15 pct.

Det foreslås i *stk. 1*, at den effektive skattesats for en multinational koncern eller en stor national koncern skal beregnes for hvert regnskabsår og for hver jurisdiktion, såfremt der er en kvalificeret nettoindkomst i jurisdiktionen. Den effektive skattesats beregnes som de regulerede omfattede skatter opgjort efter kapitel 8 for koncernenhederne i jurisdiktionen delt med den

kvalificerede nettoindkomst opgjort efter stk. 2 for koncernenhederne i jurisdiktionen.

Den effektive skattesats kan således beregnes efter følgende formel:

$$ETR = \frac{OS}{KN}$$

Hvor ETR står for den effektive skattesats, OS står for omfattede skatter, og KN står for kvalificeret nettoindkomst.

Resultatet opgøres i procent og rundes op til nærmeste fjerde decimal. Den effektive skattesats opgøres ikke for en jurisdiktion, der har et nettotab for koncernenhederne i jurisdiktionen. De regulerede omfattede skatter opgjort efter kapitel 8 for koncernenhederne i jurisdiktionen består af summen af alle regulerede omfattede skatter for koncernenhederne, der er hjemmehørende i samme jurisdiktion.

Det foreslås i *stk. 2*, at koncernenhedernes kvalificerede nettoindkomst eller nettotab i jurisdiktionen for et regnskabsår beregnes som koncernenhedernes kvalificerede indkomst fratrukket koncernenhedernes kvalificerede tab. Koncernenhedernes kvalificerede indkomst er en eventuel positiv sum af den kvalificerede indkomst for alle koncernenheder, der er hjemmehørende i jurisdiktionen, som fastsat i overensstemmelse med kapitel 7. KDermed skal alle koncernenhedernes kvalificerede indkomst for en jurisdiktion lægges sammen

oncernenhedernes kvalificerede tab er summen af kvalificerede tab for alle koncernenheder, der er hjemmehørende i jurisdiktionen, som fastsat i overensstemmelse med kapitel 7.

Dermed skal alle koncernenhedernes kvalificerede indkomst for en jurisdiktion lægges sammen og tilsvarende skal alle koncernenhedernes kvalificerede tab for en jurisdiktion summeres.

Det foreslås i *stk. 3*, at de regulerede omfattede skatter og kvalificeret indkomst eller tab for koncernenheder, der er investeringsenheder, er undtaget fra beregningen af den effektive skattesats, jf. stk. 1, og beregningen af den kvalificerede nettoindkomst, jf. stk. 2.

Denne bestemmelse skal ses i sammenhæng med § 50 stk. 1, jf. nærmere herom i de specielle bemærkninger hertil, da disse former for koncernenheder er underlagt en særlig beregning af den effektive skattesats.

Det foreslås i *stk. 4*, at den effektive skattesats for hver statsløse koncernenhed beregnes, i hvert regnskabsår, separat i forhold til den effektive skattesats for alle andre koncernenheder.

Dermed skal hver koncernenhed, der er statsløs, behandles separat i forhold til beregningen af den effektive skattesats. Den statsløse koncernenheds kvalificerede indkomst og tab og omfattede skatter opgøres i overensstemmelse med kapitel 7 og 8.

Forslaget til § 38 implementerer direktivets artikel 26, som er baseret på OECD's modelregler artikel 5.1.

Til § 39

Den foreslåede bestemmelse vedrører beregningen af en eventuel ekstraskat for en jurisdiktion som følge af beregningen i § 38, og hvordan ekstraskatten skal allokere mellem de lavt beskattede koncernenheder.

Det foreslås i *stk. 1, 1. pkt.*, at hvis den effektive skattesats for en jurisdiktion, hvor der er hjemmehørende koncernenheder, er under minimumsskattesatsen for et regnskabsår, beregner den multinationale koncern eller den store nationale koncern ekstraskatten separat for hver af sine koncernenheder, som har kvalificeret indkomst, der er medtaget i beregningen af kvalificeret nettoindkomst for den nævnte jurisdiktion.

Dermed skal ekstraskatten beregnes af den multinationale koncern eller den store nationale koncern, hvilket vil sige, at beregningen f.eks. kan forestås af den indberettende koncernenhed, som nævnt i § 53.

Det foreslås i *stk. 1, 2. pkt.*, at ekstraskatten beregnes på jurisdiktionsniveau.

Dette svarer til, at den effektive skattesats skal beregnes på jurisdiktionsniveau. Beregningen skal ske i henhold til følgende formel:

$$PES = MSS - ETR$$

Hvor PES står for procent for ekstraskat, MSS, står for minimumsskattesatsen og ETR står for den effektive skattesats. Er den effektive skattesats beregnet til 10 pct., og minimumsskattesatsen er 15 pct., skal 10 procentpoint fratrækkes 15 procentpoint for at nå en ekstraskat i procentpoint på 5.

Det foreslås i *stk. 2, 1. pkt.*, at ekstraskatten på jurisdiktionsniveau for et regnskabsår er et eventuelt positivt beløb beregnet som procenten for ekstraskat multipliceret med det overskydende overskud tillagt en eventuel yderligere ekstraskat og med fradrag for en eventuel indenlandsk ekstraskat.

Beregningen skal ske i henhold til følgende formel:

$$EJ = (PES * OO) + YE - IE$$

Hvor EJ står for ekstraskatten på jurisdiktionsniveau, PES står for procent for ekstraskat, OO står for overskydende overskud, YE står for yderligere ekstraskat og IE står for indenlandsk ekstraskat.

Det foreslås i *stk. 2, 2. pkt.*, at procenten for ekstraskat for en jurisdiktion er en eventuel positiv forskel i procentpoint imellem minimumsskattesatsen og den effektive skattesats for jurisdiktionen, jf. § 38.

Det foreslås *stk. 2, 3. pkt.*, at det overskydende overskud for jurisdiktionen for regnskabsåret er et eventuelt positivt beløb beregnet som den kvalificerede nettoindkomst med fradrag for den substansbaserede indkomstudelukkelse.

Beregningen skal således ske i henhold til følgende formel:

$$OO = KI - SIU$$

Hvor OO står for overskydende overskud, KI står for kvalificeret nettoindkomst, og SIU står for den substansbaserede indkomstudelukkelse.

Det foreslås i *stk. 2, 4. pkt.* at en yderligere ekstraskat er det skattebeløb, som er beregnet i henhold til § 41 for regnskabsåret. Reglen vedrører de tilfælde, hvor der skal ske en regulering af omfattede skatter eller kvalificeret indkomst eller tab for tidligere regnskabsår.

Det foreslås i *stk. 2, 5. pkt.*, at en indenlandsk ekstraskat er det skattebeløb for regnskabsåret, som er beregnet i henhold til §§ 13-16 eller i henhold til en tredjelandsjurisdiktions kvalificerede indenlandske ekstraskat.

Den indenlandske ekstraskat kan således helt udligne en eventuel ekstraskat, som følge af reglen om indkomstmedregning eller reglen om underbeskattet overskud.

Det foreslås i *stk. 2, 6. pkt.*, at den kvalificerede nettoindkomst efter 3. pkt. er den indkomst, som er beregnet i henhold til § 38, stk. 2, for jurisdiktionen jf. nærmere herom i de specielle bemærkninger til denne bestemmelse.

Det foreslås i *stk. 2, 7. pkt.*, at den substansbaserede indkomstudelukkelse er det beløb, som er beregnet i henhold til § 40 for jurisdiktionen.

Den substansbaserede indkomstudelukkelse er overordnet set en skematisk undtagelse baseret på lønomkostninger og materielle aktiver, som reflekterer substantielle aktiviteter i en jurisdiktion.

Det foreslås i *stk. 3, 1. pkt.*, at ekstraskatten for en koncernenhed for det løbende regnskabsår beregnes som ekstraskatten på jurisdiktionsniveau multipliceret med forholdstallet mellem koncernenhedens kvalificerede indkomst og alle koncernenhedernes samlede kvalificerede indkomst.

Beregningsen skal således ske i henhold til følgende formel:

$$EK = JE * \frac{KKI}{AKSKI}$$

Hvor EK står for ekstraskatten for en koncernenhed, JE, står for jurisdiktionsbaseret ekstraskat, KKI, står for koncernenhedens kvalificerede indkomst og AKSKI står for alle koncernenhedernes samlede kvalificerede indkomst.

Det foreslås i *stk. 3, 2. pkt.*, at den kvalificerede indkomst for koncernenheden for en jurisdiktion i et regnskabsår er den indkomst, der er beregnet i henhold til kapitel 7.

Det foreslås i *stk. 3, 3. pkt.*, at den samlede kvalificerede indkomst for alle koncernenheder for en jurisdiktion i et regnskabsår er summen af den kvalificerede indkomst for alle de koncernenheder, der er hjemmehørende i jurisdiktionen, i regnskabsåret.

Det foreslås i *stk. 4*, at hvis ekstraskatten på jurisdiktionsniveau hidrører fra en omberegning, jf. § 41, stk. 1, og der ikke er kvalificeret nettoindkomst i

jurisdiktionen for regnskabsåret, allokeres ekstraskatten til hver koncernenhed efter beregningen i stk. 3 på grundlag af koncernenhedernes kvalificerede indkomst i de regnskabsår, for hvilke der foretages omberegninger, jf. § 41, stk. 1.

Det foreslås i *stk. 5*, at ekstraskatten for hver statsløs koncernenhed beregnes, for hvert regnskabsår, separat i forhold til ekstraskatten for alle andre koncernenheder.

Forslaget til § 39 implementerer direktivets artikel 27, som er baseret på OECD's modelregler artikel 5.2.

Til § 40

Den foreslåede bestemmelse vedrører den såkaldte substansbaserede indkomstudelukkelse. Reglen er en lempelsesregel for koncerner med lave profitmarginer, men som reelt har mange materielle aktiver eller ansatte i jurisdiktionen, og som dermed har en reel aktivitet i jurisdiktionen. Den substansbaserede indkomstudelukkelse indgår ved beregningen af ekstraskatten efter § 39.

Det foreslås i *stk. 1*, at medmindre en indberettende koncernenhed i en multinational koncern eller i en stor national koncern i overensstemmelse med § 54, stk. 2, beslutter ikke at anvende en substansbaseret indkomstudelukkelse for regnskabsåret, nedsættes den kvalificerede nettoindkomst for en jurisdiktion med henblik på beregning af ekstraskatten, med et beløb svarende til summen af undtagelser for lønomkostninger, jf. stk. 2, og undtagelser for materielle aktiver, jf. stk. 3, for hver koncernenhed, der er hjemmehørende i jurisdiktionen.

Dermed skal den indberettende koncernenhed foretage en aktiv beslutning om at anvende reglen om den substansbaserede indkomstudelukkelse. Beslutningen foretages i jurisdiktion for jurisdiktion og foretages i det skema, der skal indberettes til skattemyndighederne i henhold til § 53. Beslutningen kan ske blot ved ikke at anvende reglen om den substansbaserede indkomstudelukkelse efter § 39. En aktiv beslutning behøves således ikke at blive foretaget. Hvis beslutningen træffes i forbindelse med indberetningen af skemaet efter § 53, er dette bindende for koncernen for det regnskabsår, som skemaet vedrører, men ikke for efterfølgende indkomstår.

Beslutningen skal træffes i overensstemmelse med § 54, stk. 2, hvorefter beslutningen gælder for en periode på ét år. Beslutningen forlænges automatisk, medmindre den indberettende koncernenhed tilbagekalder beslutningen ved årets udgang.

Den substansbaserede indkomstudelukkelse dækker over to komponenter, hvoraf den ene er summen af undtagelser for lønomkostninger, som nærmere defineres i stk. 2, og den anden er undtagelser for materielle aktiver, som nærmere defineres i stk. 3.

Det foreslås i *stk. 2, 1. pkt.*, at undtagelser for lønomkostninger for en koncernenhed, der er hjemmehørende i en jurisdiktion, svarer til 5 pct. af dens berettigede lønomkostninger til berettigede ansatte, der udøver aktiviteter for den multinationale koncern eller den store nationale koncern i den pågældende jurisdiktion, med undtagelse af berettigede lønomkostninger, der er kapitaliseret og medregnet i den bogførte værdi for berettigede materielle aktiver og henført til indkomst, som er udelukket, jf. § 24.

Undtagelsen for lønomkostninger anerkender dermed en koncernenheds lønomkostninger som et anvendeligt grundlag for substantielle aktiviteter udført af koncernens medarbejdere i jurisdiktionen. Ved anvendelsen af undtagelsen for lønomkostninger skal først de berettigede ansatte identificeres, dernæst lokationen for disse ansatte, og til sidst de berettigede lønomkostninger for disse berettigede ansatte. Berettigede ansatte og berettigede lønomkostninger foreslås defineret i stk. 9, nr. 1 og 2, jf. nedenfor.

Lønomkostninger, der er henført til indkomst, som er udelukket efter bestemmelsen i § 24, d.v.s. lønomkostninger der er relateret til indkomst fra international skibsfart eller anerkendt accessorisk indkomst fra international skibsfart, medregnes dog ikke.

Lønomkostninger, der direkte kan allokeres til indkomst fra international skibsfart eller anerkendt accessorisk indkomst fra international skibsfart, ekskluderes således fra beløbet af den substansbaserede indkomstudelukkelse. Lønomkostninger der ikke direkte kan allokeres til indkomst fra international skibsfart eller anerkendt accessorisk indkomst fra international skibsfart allokeres forholdsmæssigt mellem koncernenhedens indkomst fra international skibsfart, anerkendt accessorisk indkomst fra international

skibsfart og anden indkomst i et forhold svarende til omsætningen fra international skibsfart delt med koncernenhedens totalomsætning.

Det fremgår af den foreslåede bestemmelse i § 24, stk. 4, at den samlede anerkendte accessoriske indkomst fra international skibsfart for alle de koncernenheder, der er hjemmehørende i en jurisdiktion, ved opgørelsen af den kvalificerede indkomst må ikke overstige 50 pct. af de pågældende koncernenheders indkomst fra international skibsfart. Overskrides grænsen, kan de lønomkostninger, der forholdsmæssigt vedrører den indkomst, der overskrider grænsen, medregnes ved opgørelsen af den substansbaserede indkomstudelukkelse.

Det foreslås i *stk. 2, 2. pkt.*, at for hvert af de regnskabsår, der begynder fra og med den 31. december i de følgende kalenderår, erstattes procentsatsen i 1. pkt. med følgende satser:

2023	10 pct.
2024	9,8 pct.
2025	9,6 pct.
2026	9,4 pct.
2027	9,2 pct.
2028	9,0 pct.
2029	8,2 pct.
2030	7,4 pct.
2031	6,6 pct.
2032	5,8 pct.

Det indebærer, at hvis et regnskabsår begynder i perioden fra og med den 31. december 2023 til og med den 30. december 2024, da vil procentsatsen udgøre 10 pct. For regnskabsår, der begynder fra og med den 1. januar 2033, vil procentsatsen udgøre 5 pct.

Bestemmelsen i *stk. 2, 2. pkt.*, implementerer de overgangsregler, der fremgår af direktivets artikel 48, stk.1.

Det foreslås i *stk. 3, 1. pkt.*, at undtagelser for materielle aktiver for en koncernenhed, der er hjemmehørende i en jurisdiktion, svarer til 5 pct. af den bogførte værdi af de berettigede materielle aktiver, der befinder sig i den pågældende jurisdiktion, med undtagelse af den bogførte værdi af fast ejendom, herunder grunde og bygninger, der besiddes med henblik på salg, leje

eller investering, og den bogførte værdi af materielle aktiver, der bruges til at oppebære indkomst, som er undtaget, jf. § 24. Berettigede materielle aktiver foreslås defineret i bestemmelsen i stk. 9, nr. 3, jf. nedenfor.

Det følger af det foreslåede stk. 3, at berettigede materielle aktiver ikke dækker over den bogførte værdi af fast ejendom, herunder grunde og bygninger, der besiddes med henblik på salg, leje eller investering. Investeringsejendomme udgør således ikke nødvendigvis en langsigtet investering, og hensynet bag den substansbaserede indkomstudelukkelse er primært at tage højde for, at koncerner med mange materielle aktiver ikke rammes unødigt hårdt.

Da investeringsejendomme typisk skal indregnes i regnskabet separat f.eks. efter IFRS under IAS 40, vurderes det ikke at medføre en større kompleks eller administrativ byrde at ekskludere den bogførte værdi af investerings-ejendomme.

Berettigede materielle aktiver dækker heller ikke over den bogførte værdi af materielle aktiver, der bruges til at oppebære indkomst, der er undtaget efter bestemmelsen i § 24, d.v.s. indkomst fra international skibsfart eller anerkendt accessorisk indkomst fra international skibsfart.

Det foreslås i *stk. 3, 2. pkt.*, at for hvert regnskabsår, der begynder fra og med den 31. december i de følgende kalenderår, erstattes procentsatsen i 1. pkt. med følgende satser:

2023	8 pct.
2024	7,8 pct.
2025	7,6 pct.
2026	7,4 pct.
2027	7,2 pct.
2028	7.0 pct.
2029	6,6 pct.
2030	6,2 pct.
2031	5,8 pct.
2032	5,4 pct.

Det indebærer, at hvis et regnskabsår begynder i perioden fra og med den 31. december 2023 til og med den 30. december 2024, da vil satsen udgøre

8 pct. For regnskabsår, der begynder fra og med den 1. januar 2033, vil satsen udgøre 5 pct.

Bestemmelsen i stk. 3, 2. pkt., implementerer de overgangsregler, der fremgår af direktivets artikel 48, stk. 2.

Det foreslås i *stk. 4*, at den bogførte værdi af berettigede materielle aktiver, jf. stk. 3, er gennemsnittet af den bogførte værdi af de berettigede materielle aktiver ved regnskabsårets begyndelse og slutning, som opført med henblik på udarbejdelse af det ultimative moderselskabs konsoliderede regnskab, nedsat med akkumulerede afskrivninger, amortisering og nedskrivninger og forhøjet med eventuelle beløb, der kan henføres til kapitaliseringen af lønomkostninger.

Bestemmelsen fastlægger, hvordan den bogførte værdi af de berettigede materielle aktiver skal opgøres. Først og fremmest skal den bogførte værdi, der er anvendt ved udarbejdelsen af det ultimative moderselskabs konsoliderede regnskab, identificeres.

Herefter opgøres gennemsnittet af den bogførte værdi ved regnskabsårets begyndelse og slutning. Er et aktiv købt eller solgt i løbet af regnskabsåret, vil dets bogførte værdi ved regnskabsårets begyndelse eller slutning være 0. Da den bogførte værdi på 0 medregnes i gennemsnitsberegningen, vil den substansbaserede indkomstudelukkelse for berettigede materielle aktiver, der er købt eller solgt i løbet af året, være halvdelen af den bogførte værdi af aktivet ved begyndelsen eller slutningen af regnskabsåret.

I en regnskabsmæssig sammenhæng vil aktiver som fast ejendom, produktionsejendomme eller udstyr generelt blive indregnet på balancen til deres kostpris inklusive købsomkostninger og de omkostninger, der direkte kan henføres til at gøre ejendommen m.v. brugbar på baseret på hensigten med købet.

Efter denne første indregning vil den løbende bogførte værdi af ejendommen blive indregnet på balancen til kostpris minus afskrivninger og nedskrivninger under den omkostningsbaserede model. Jord vil ikke være genstand for afskrivninger, men er typisk genstand for en nedskrivningstest.

Som beskrevet i bemærkningerne til § 25, så kan det efter nogle regnskabsstandards være muligt at medregne f.eks. investeringsejendomme efter omvurderingsmetoden. Under omvurderingsmetoden vil et materielt aktiv blive værdiansat på basis af dets markedsværdi på værdiansættelsestidspunktet eksklusiv eventuelle efterfølgende afskrivninger og nedskrivninger. Dermed kan der opstå en forskel mellem værdien efter de to metoder. Dette er ikke hensigtsmæssigt, da sådanne værdiudsving ikke har noget at gøre med de substantielle aktiviteter i jurisdiktionen. Dermed skal der ikke tages hensyn til værditilvækst under omvurderingsmetoden, hvilket sikrer, at der er en ensartet behandling af de berettigede materielle aktiver, da der kun efter nogen regnskabsstandards kan ske en værdiansættelse efter omvurderingsmetoden.

Det foreslås i *stk. 5, 1. pkt.*, at med henblik på *stk. 2 og 3* er de berettigede lønomkostninger og berettigede materielle aktiver i en koncernenhed, der er et fast driftssted, dem, som er medregnet i enhedens separate regnskab, jf. § 25, *stk. 1 og 2*, for så vidt de berettigede lønomkostninger kan henføres til, og de berettigede materielle aktiver befinder sig i, samme jurisdiktion som det faste driftssted.

Denne bestemmelse følger således samme mekanisme, som er gennemgået i bemærkningerne til lovforslagets § 25, *stk. 1 og 2*. Dog er det et krav, at medarbejderen, som lønomkostningen relaterer sig til, og de materielle aktiver befinder sig i samme jurisdiktion som det faste driftssted, sådan som det også gælder for andre koncernenheder.

Det foreslås i *stk. 5, 2. pkt.*, at de berettigede lønomkostninger og berettigede materielle aktiver i et fast driftssted ikke medregnes i hovedenhedens berettigede lønomkostninger og berettigede materielle aktiver.

Dette for at sikre, at beløbet ikke medregnes to gange.

Det foreslås i *stk. 5, 3. pkt.*, at hvis et fast driftssteds indkomst helt eller delvist er undtaget, jf. § 28, *stk. 1*, og § 29, *stk. 5*, undtages de berettigede lønomkostninger og de berettigede materielle aktiver for det pågældende faste driftssted i samme omfang af beregningen i henhold til denne bestemmelse for den multinationale koncern eller den store nationale koncern.

Dette skal sikre, at hvis en indkomst er allokeret til en anden koncernenhed, som følge af at det faste driftssted er en gennemløbsenhed, medregnes beløbet ikke to gange. Bestemmelsen skal ses i sammenhæng med stk. 6.

Det foreslås i *stk. 6*, at berettigede lønomkostninger til berettigede ansatte, der betales af, og berettigede materielle aktiver, der ejes af en gennemløbsenhed, og som ikke er allokeret, jf. *stk. 5*, allokeres til koncernenhedsejerne af gennemløbsenheden, i forhold til det beløb, der er allokeret til dem, jf. § 28, *stk. 4*. Det er en forudsætning, at de berettigede ansatte kan henføres til og de berettigede materielle aktiver befinder sig i samme jurisdiktion som koncernenhedsejerne.

Hvis gennemløbsenheden er det ultimative moderselskab, allokeres de berettigede ansatte og berettigede materielle aktiver, der henføres til henholdsvis befinder sig i samme jurisdiktion som gennemløbsenheden, til gennemløbsenheden, dog nedsat i forhold til den indkomst, der er undtaget fra beregningen af gennemløbsenhedens kvalificerede indkomst efter § 29, *stk. 1* og *2*. Berettigede lønomkostninger og berettigede materielle aktiver i gennemløbsenheden, der ikke er omfattet af 1.-3. pkt., undtages fra beregningerne af den substansbaserede indkomstudelukkelse for den multinationale koncern eller den store nationale koncern.

Hvis gennemløbsenheden, er det ultimative moderselskab, allokeres de berettigede ansatte og berettigede materielle aktiver, der befinder sig i samme jurisdiktion som gennemløbsenheden, til gennemløbsenheden, dog nedsat i forhold til den indkomst, der er undtaget fra beregningen af gennemløbsenhedens kvalificerede indkomst i henhold til § 29, *stk. 1* og *2*.

Eksempel på anvendelse af reglen i stk. 6

En multinational koncern består af enheder, der er hjemmehørende i henholdsvis land A og B. Både land A og land B har indført reglerne om indkomstmedregning (IIR).

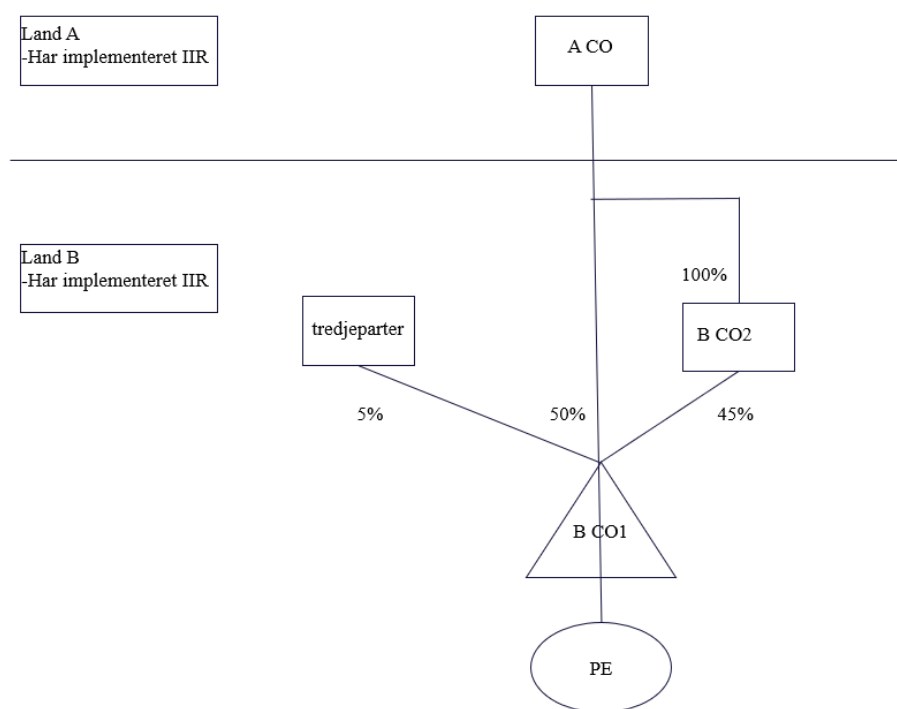
Selskab A, der er hjemmehørende i land A, er koncernens ultimativ moderselskab. Selskab A ejer 50 pct. af selskab B1, der er hjemmehørende i land B, og 100 pct. af B2, der ligeledes er hjemmehørende i land B.

Selskab B1 er en gennemløbsenhed og udøver erhvervsmæssig aktivitet i land B. Dette indebærer, at selskab A har et fast driftssted i land B via selskab B1.

Selskab B2 ejer 45 pct. af selskab B1.

Tredjeparter hjemmehørende i land B ejer 5 pct. af selskab B1.

Figur 6 – koncernstruktur



Selskab B1 har følgende indkomstforhold:

	Selskab B1
Indkomst	1000
Lønomkostninger	- 200
Materielle aktiver	400

Selskab B1' indkomst nedsættes og fordeles således:

1. Indkomsten på 1000 nedsættes med 50 (5 pct. af 1000). Dette nedsættelsesbeløb fordeles til tredjeparterne i land B.
2. Af indkomsten på 1.000 fordeles de 500 til det faste driftssted i land B i overensstemmelse med reglen i lovforslagets § 27 om fordeling af nettoresultat mellem hovedenhed og fast driftssted.
3. Den sidste del af indkomsten på 1.000, dvs. 450 (1.000 – 50 – 500), fordeles til selskab B2.

Selskab B1's lønomkostninger og materielle aktiver fordeles således:

	Fast driftssted	Selskab B2	Inkluderes ikke
Lønomkostninger	100 (50%)	90 (45%)	10 (5%)
Materielle aktiver	200 (50 %)	180 (45%)	20 (5%)

Det foreslås i *stk. 7*, at den substansbaserede indkomstudelukkelse for hver statsløs koncernenhed i hvert regnskabsår beregnes separat i forhold til en substansbaserede indkomstudelukkelse for alle andre koncernenheder.

Bestemmelsen skal ses i sammenhæng med den foreslåede bestemmelse i § 38, stk. 4, hvoraf det fremgår, at den effektive skattesats for hver statsløs koncernenhed beregnes, i hvert regnskabsår, separat i forhold til den effektive skattesats for alle andre koncernenheder, og bestemmelsen i § 39, stk. 5, hvoraf det fremgår, at ekstraskatten for hver statsløs koncernenhed beregnet for hvert regnskabsår separat i forhold til ekstraskatten for alle andre koncernenheder.

Det foreslås i *stk. 8*, at den substansbaserede indkomstudelukkelse, der er beregnet i henhold til denne bestemmelse, ikke omfatter undtagelser for lønomkostninger og materielle aktiver for koncernenheder, der er investeringsenheder i den pågældende jurisdiktion.

Bestemmelsen skal ses i sammenhæng med den foreslåede bestemmelse i § 38, stk. 3, hvoraf det fremgår, at regulerede omfattede skatter og kvalificeret indkomst eller tab for koncernenheder, der er investeringsenheder, er undtaget fra beregningen af den effektive skattesats, jf. stk. 1, og beregningen af den kvalificerede nettoindkomst, jf. stk. 2.

Den foreslåede bestemmelse i § 50, der specifikt omhandler investeringsenheder, indeholder således særlige regler om beregningen af den effektive skattesats i forhold til investeringsenheder herunder anvendelse af den substansbaserede indkomstudelukkelse. Der henvises derfor til bemærkningerne til den foreslåede bestemmelse i § 50.

Det foreslås i *stk. 9, nr. 1*, at ved berettigede ansattes forstås fuldtids- eller deltidsbeskæftigede i en koncernenhed og uafhængige underleverandører,

som deltager i den multinationale koncerns eller den store nationale koncerns ordinære driftsaktiviteter under den multinationale koncerns eller den store nationale koncerns ledelse og kontrol.

Denne definition er i overensstemmelse med den definition som følger af land-for-land rapporteringen og dækker således ikke over f.eks. uafhængige konsulenter.

Undtagelsen for lønomkostninger opgøres jurisdiktion for jurisdiktion og er baseret på de berettigede lønomkostninger for berettigede ansatte som udøver funktioner i jurisdiktionen, hvor koncernenheden, der har dem ansat, er hjemmehørende.

Det foreslås i *stk. 9, nr. 2*, at ved berettigede lønomkostninger forstås udgifter til dækning af lønudgifter, herunder lønninger, vederlag og andre udgifter, som giver arbejdstageren en direkte og separat personlig fordel, såsom sundhedsforsikring og pensionsbidrag, løn- og andre arbejdskraftrelaterede skatter samt arbejdsgiverbidrag til sociale sikringsordninger.

De berettigede lønomkostninger baseres på det beløb, vedrørende personaleomkostninger som rapporteres i regnskabet for regnskabsåret, undtagen de personaleomkostninger der kapitaliseres til bogført værdi som et berettiget materielt aktiv omfattet af *stk. 3*. Lønomkostninger, der kapitaliseres til andre materielle aktiver, end berettigede materielle aktiver, såsom varelagerbeholdning, medtages som en berettiget lønomkostning.

Det foreslås i *stk. 9, nr. 3*, at ved berettigede materielle aktiver forstås:

- a) Materielle anlægsaktiver, der er placeret i jurisdiktionen.
- b) Naturressourcer, der befinder sig i jurisdiktionen.
- c) En lejers brugsret til materielle aktiver, der er placeret i jurisdiktionen.
- d) En licens eller lignende ordning fra jurisdiktionen til brug af fast ejendom eller udnyttelse af naturressourcer, som indebærer betydelige investeringer i materielle aktiver.

Hensynet bag reglen er, at sådanne aktiver er en indikation af substantielle aktiviteter.

Det er et krav, at de berettigede materielle aktiver skal befinde sig i samme jurisdiktion, som den koncernenhed, der ejer dem, eller i tilfælde af *stk. 9*,

nr. 3 litra c og d, at det materielle aktiv befinder sig i den samme jurisdiktion, som den koncernenhed, der har retten til at bruge aktivet.

Hvad der forstås som materielle anlægsaktiver, der er placeret i jurisdiktionen efter *stk. 9, nr. 3, litra a*, er fast ejendom, fabrikker eller udstyr, som anvendes i produktionen eller distributionen af varer eller tjenesteydelser eller til administrativ brug, og som forventes at blive brugt i mere end en regnskabsperiode. Aktiver i denne kategori dækker således over bygninger, maskiner, computere og andet kontorudstyr, motordrevne køretøjer, møbler og udstillinger og jord.

Naturressourcer, der befinder sig i jurisdiktionen efter *stk. 9, nr. 3, litra b*, dækker f.eks. over olie- og gaslagre, tømmerområder og mineralforekomster. Naturressourcer måles ved første indregning til kostpris inklusive omkostninger relateret til erhvervelse, udforskning og genoprettelse. Efter første indregning måles aktivet til kostpris fratrukket akkumulerede forbrug og eventuelle akkumulerede nedskrivninger.

Det foreslås i *stk. 9, nr. 3 litra c*, at en lejers brugsret til materielle aktiver, der er placeret i jurisdiktionen, også er et berettiget materielt aktiv. Dette skal sikre, at der ikke er en forskelsbehandling mellem at eje eller leje et materielt aktiv.

En lejeaftale giver en brugsret til et aktiv, og aktivet vil på balancen fremgå som et aktiv på aktivsiden. Lejeaftalen vil fremgå som en forpligtelse på passivsiden, til at betale leje i henhold til aftalen. Retten til at leje et aktiv skal behandles på samme måde som at eje aktivet, selvom der kan være variationer i den regnskabsmæssige behandling af aktivet. Udlejer eller leasinggiver kan således heller ikke medregne den bogførte værdi af selv samme aktiv i den substansbaseret indkomstudelukkelse, ud fra den betragtning, at aktivet ikke aktiv medgår til at generere indkomsten, som aktivet genererer.

Det foreslås i *stk. 9, nr. 3 litra c*, at en licens eller lignende ordning fra jurisdiktionen til brug af fast ejendom eller udnyttelse af naturressourcer, som indebærer betydelige investeringer i materielle aktiver, også udgør et berettiget materielt aktiv. Det er ikke et krav, at sådan en licens eller lignende ordning er indregnet i regnskabet eller er indregnet som et immateri-

elt aktiv i regnskabet efter den regnskabsstandard, der anvendes i de konsoliderede regnskaber, førend at værdien kan medregnes til den substansbaserede indkomstudelukkelse.

Forslaget til § 40 implementerer direktivets artikel 28 og 48, som er baseret på OECD's modelregler artikel 5.3., 9.2. og 10.1.

Til § 41

Den foreslåede bestemmelse vedrører beregningen af den yderligere ekstraskat, som kan opstå som følge af omberegning af den effektive skattesats for tidligere regnskabsår.

Det foreslås i *stk. 1, 1. pkt.*, at hvis en regulering af omfattede skatter eller kvalificeret indkomst eller tab i henhold til § 16, § 26, stk. 1, nr. 3, § 33, stk. 6, § 36, stk. 1 og 4, og § 37, stk. 5, resulterer i omberegning af den effektive skattesats og ekstraskatten for den multinationale koncern eller den store nationale koncern for et tidligere regnskabsår, omberegnes den effektive skattesats og ekstraskatten i overensstemmelse med reglerne i §§ 38-40.

Skal der således foretages en regulering af de omfattede skatter eller en kvalificeret indkomst eller tab, som resulterer i en omberegning af den effektive skattesats for et tidligere regnskabsår, skal beregningerne efter §§ 38-40 foretages på ny.

Det foreslås i *stk. 1, 2. pkt.*, at en eventuel tillægsekskraskat, der hidrører fra denne omberegning, behandles som en yderligere ekstraskat efter § 39, stk. 3, for det regnskabsår, hvor omberegningen foretages.

Efter § 39, stk. 3, fremgår det, at den yderligere ekstraskat skal medregnes ved beregningen af ekstraskatten på jurisdiktionsniveau.

Det foreslås i *stk. 2*, at hvis der er en yderligere ekstraskat, og der ikke er en kvalificeret nettoindkomst for jurisdiktionen i regnskabsåret, er den kvalificerede indkomst for hver koncernenhed, der er hjemmehørende i denne jurisdiktion, et beløb svarende til den ekstraskat, der er allokeret til de pågældende koncernenheder, jf. § 39, stk. 3 og 4, divideret med minimumsskattesatsen.

Reglen medfører således, at den kvalificerede indkomst for koncernenheder i jurisdiktionen skal øges af hensyn til beregningen efter stk. 3 og 4, med et beløb svarerende til den yderligere ekstraskat divideret med minimumsskattesatsen (15 pct.). Der ses således bort fra kvalificerede tab for regnskabsåret. Reglen sikrer, at når der foretages en omberegning, så er der en kvalificeret indkomst i en jurisdiktion, hvorefter ekstraskatten kan allokeres til beskatning efter reglen om indkomstmedregning.

Det foreslås i *stk. 3*, at hvis der efter § 32, stk. 5, skal betales yderligere ekstraskat, er den kvalificerede indkomst for hver koncernenhed, der er hjemmehørende i jurisdiktionen, et beløb svarende til den ekstraskat, der er allokeret til den pågældende koncernenhed, divideret med minimumsskattesatsen. Allokeringen sker forholdsmæssigt til hver koncernenhed ved at multiplicere den kvalificerede indkomst eller det kvalificerede tab med minimumsskattesatsen og herefter fratrække de regulerede omfattede skatter. YDer foreslås i I *stk.* derligere ekstraskat allokeres kun til koncernenheder, der indregner et beløb for regulerede omfattede skatter, som er mindre end nul og mindre end den kvalificerede indkomst eller det kvalificerede tab for de pågældende koncernenheder multipliceret med minimumsskattesatsen.

Som angivet i bemærkningerne til § 32, stk. 5, medfører denne regel, at hvis der i et regnskabsår ikke er en kvalificeret nettoindkomst i en jurisdiktion, og beløbet for regulerede omfattede skatter for den pågældende jurisdiktion er negativt og mindre end et beløb svarende til det kvalificerede nettotab multipliceret med minimumsskattesatsen (de forventede regulerede omfattede skatter), betragtes beløbet svarende til differencen mellem beløbet for de regulerede omfattede skatter og beløbet for de forventede regulerede omfattede skatter som en yderligere ekstraskat for det pågældende regnskabsår. Beløbet for den yderligere ekstraskat allokeres til hver koncernenhed i jurisdiktionen i overensstemmelse med § 41, stk. 3.

Bestemmelsen i § 41, stk. 3, sikrer således, at der er en sammenhæng imellem de to bestemmelser, og regulerer derefter allokeringen for de permanente forskelle mellem regulerede omfattede skatter og de forventede regulerede omfattede skatter, som § 32 vedrører.

Det foreslås i *stk. 4*, at hvis der til en koncernenhed allokeres yderligere ekstraskat, jf. denne bestemmelse og § 39, stk. 4 og 5, behandles en sådan koncernenhed i lovens afsnit II som en lavt beskattet koncernenhed.

Forslaget til § 41 implementerer direktivets artikel 29, som er baseret på OECD's modelregler artikel 5.4.

Til § 42

Den foreslåede bestemmelse vedrører den såkaldte de minimis undtagelse, som gør det muligt at foretage et valg om, at ekstraskatten sættes til nul, hvis der er en lav indtjening i en jurisdiktions koncernenheder, hvilket medfører, at det ikke er nødvendigt at beregne en ekstraskat efter reglerne gennemgået ovenfor. Administrativt medfører det, at de mere omfattende beregninger kun skal laves for koncernenheder i jurisdiktioner, hvor der er en betydelig omsætning og indkomst.

Det foreslås i *stk. 1*, at uanset §§ 38-41 og 43 kan den indberettende koncernenhed i overensstemmelse med § 54, *stk. 2*, beslutte at ansætte den ekstraskat, der skal betales for de koncernenheder, der er hjemmehørende i samme jurisdiktion, til nul for et regnskabsår, hvis for det pågældende regnskabsår følgende betingelser er opfyldt:

- 1) De gennemsnitlige kvalificerede indtægter i alle de koncernenheder, der er hjemmehørende i en denne jurisdiktion, er mindre end 10 mio. euro.
- 2) Den gennemsnitlige kvalificerede indkomst mindre end 1 mio. euro.

Dermed finder bestemmelsen anvendelse i stedet for §§ 38-41 og § 43, såfremt den indberettende koncernenhed beslutter det i overensstemmelse med § 54, *stk. 2*, hvorefter, at valget skal foretages årligt, ligesom den i bestemmelsen foreslåede tærskelværdi også skal overholdes for hvert regnskabsår. Bestemmelsen finder ligeledes anvendelse for alle koncernenheder i en jurisdiktion, medmindre koncernenheden er en investeringsenhed, jf. *stk. 5*, som nærmere beskrevet nedenfor.

Stk. 1 indebærer, at to betingelser skal være opfyldt, før ekstraskatten kan fastsættes til nul for et regnskabsår for en jurisdiktion.

Den første betingelse følger af *stk. 1, nr. 1*, hvorefter de gennemsnitlige kvalificerede indtægter i alle de koncernenheder, der er hjemmehørende i en sådan jurisdiktion, er mindre end 10 mio. euro. Den anden betingelse i *stk.*

1, nr. 2, er, at den gennemsnitlige kvalificerede indkomst eller det gennemsnitlige kvalificerede tab for alle koncernenhederne i en sådan jurisdiktion er et tab eller mindre end 1 mio. euro.

Beløbene skal opgøres i euro, hvorfor eventuelle regnskaber, der opgøres i lokal valuta, skal korrigeres herfor, på samme måde, som det er tilfældet for omsætningsgrænsen på de 750 mio. euro, før en koncern er omfattet af reglerne i minimumsbeskatningsloven. Betingelserne beregner gennemsnittet af alle koncernenhederne, men ikke det sammenlagte resultat.

Det foreslås i *stk. 2, 1. pkt.*, at de gennemsnitlige kvalificerede indtægter, den gennemsnitlige kvalificerede indkomst eller det gennemsnitlige kvalificerede tab, jf. *stk. 1*, er gennemsnittet af henholdsvis de kvalificerede indtægter, den kvalificerede indkomst eller det kvalificerede tab for de koncernenheder, der er hjemmehørende i jurisdiktionen, for regnskabsåret og de to forudgående regnskabsår.

Dermed skal regnskabsårets kvalificerede indtægter eller den kvalificerede indkomst eller -tab udjævnes over en treårig periode. Dette gøres af simplificeringshensyn, selv om høje indkomster i et år kan have en påvirkning på reglen.

Det foreslås dog i *stk. 2, 2. pkt.*, at hvis der i første eller andet forudgående regnskabsår, eller i begge, ikke er koncernenheder hjemmehørende i jurisdiktionen med kvalificerede indtægter eller kvalificeret tab, udelades dette eller disse regnskabsår af beregningen af gennemsnittet af de kvalificerede indtægter, den kvalificerede indkomst eller det kvalificerede tab for den pågældende jurisdiktion.

Bestemmelsen skal sikre, at der ikke sker en for stor skævvridning ved opgørelsen af gennemsnittet.

Det foreslås i *stk. 3*, at de kvalificerede indtægter for et regnskabsår for de koncernenheder, der er hjemmehørende i en jurisdiktion, er summen af alle indtægter i de koncernenheder, der er hjemmehørende i den pågældende jurisdiktion, med fradrag eller tillæg af eventuelle reguleringer i henhold til kapitel 7.

I OECD's kommentarer til artikel 5.5.3, pkt. 88-90 er det angivet, hvilke fradrag og tillæg der skal foretages i henhold til kapitel 7, som efter OECD's modelregler overordnet svarer til kapitel 3.

Det foreslås i *stk. 4*, at den kvalificerede indkomst eller det kvalificerede tab for et regnskabsår for de koncernenheder, der er hjemmehørende i en jurisdiktion, er den kvalificerede nettoindkomst eller det kvalificerede nettotab for den pågældende jurisdiktion som beregnet efter § 38, stk. 2.

Den pågældende bestemmelsefastlægger, at koncernhedernes kvalificerede nettoindkomst eller nettotab i jurisdiktionen for et regnskabsår beregnes som koncernhedernes kvalificerede indkomst fratrullet koncernhedernes kvalificerede tab. Koncernhedernes kvalificerede indkomst er en eventuel positiv sum af den kvalificerede indkomst for alle koncernenheder, der er hjemmehørende i jurisdiktionen, som fastsat i overensstemmelse med kapitel 7. Koncernhedernes kvalificerede tab er summen af kvalificerede tab for alle koncernenheder, der er hjemmehørende i jurisdiktionen, som fastsat i overensstemmelse med kapitel 7.

Det foreslås i *stk. 5*, at den i stk. 1-4 fastsatte de minimis-undtagelse ikke finder anvendelse på statsløse koncernenheder og investeringsenheder. Indtægter og kvalificeret indkomst eller kvalificeret tab for disse enheder udelades dermed af beregningen af de minimis-undtagelsen.

Forslaget til § 42 implementerer direktivets artikel 30, som er baseret på OECD's modelregler artikel 55.

Til § 43

Den foreslåede bestemmelse vedrører beregningen af den effektive skattesats og ekstraskatten for medlemmer af en minoritetsejet underkoncern og minoritetsejede koncernenheder.

Hensynet bag reglen er, at et ultimativt moderselskab kan have flere minoritetsejede koncernenheder med aktiviteter i den samme jurisdiktion, men med en forskellig ejerkreds af enheder, som ikke udgør en koncernenhed i koncernen.

Hvis indkomsten og skatterne af disse forskellige koncernenheder blev blandet sammen ved opgørelsen af den jurisdiktionsbaserede effektive skattesats, kunne en lav skattesats i en enhed medføre en ekstraskat for en jurisdiktion, hvoraf noget skulle betales af ikke-koncernenheder, som er ejet af andre koncernenheder.

Det foreslås i *stk. 1, 1. pkt.*, at beregningen af den effektive skattesats og ekstraskatten for en jurisdiktion efter kapitel 7-11 for medlemmer af en minoritetsejet underkoncern finder anvendelse, som om hver minoritetsejet underkoncern var en separat multinational koncern eller stor national koncern.

Dette betyder, at de jurisdiktionsbaserede beregninger, som foretages for medlemmer af en minoritetsejet underkoncern, skal foretages separat fra den resterende multinationale koncern.

Det foreslås i *stk. 1, 2. pkt.*, at de regulerede omfattede skatter og den kvalificerede indkomst eller det kvalificerede tab for medlemmer af en minoritetsejet underkoncern er undtaget ved beregning af restbeløbet for den effektive skattesats for den multinationale koncern eller den store nationale koncern efter § 38, stk. 1, og ved beregning af den kvalificerede nettoindkomst, der beregnes efter § 38, stk. 2.

Dermed kan en koncern have to eller flere beregninger for koncernenheder i en jurisdiktion. En for medlemmerne af den minoritetsejede underkoncern og en for selve koncernen.

Hvis et ultimativt moderselskab f.eks. ejer 20 pct. af ejerandelen i selskab A, som ejer 90 pct. af selskab B1 eller selskab B2 (beliggende i jurisdiktion B). De resterende 10 pct. ejerandel af selskab B1 og B2 ejes direkte af det ultimative moderselskab. Alle enheder er koncernenheder i en multinational koncern. Selskab A er et minoritetsejet moderselskab, mens selskab B1 og B2 er minoritetsejede datterselskaber. I sådan en situation skal den effektive skattesats i jurisdiktion B i relation til selskab B1 og selskab B2 opgøres separat fra den effektive skattesats for andre koncernenheder af den multinationale koncern hjemmehørende i jurisdiktion B.

Bestemmelsen vedrører opgørelsen af den jurisdiktionsbaserede effektive skattesats og de dermed følgende ændringer til ekstraskatten for medlemmer af den minoritetsejede underkoncern.

Det foreslås i *stk. 2, 1. pkt.*, at den effektive skattesats og ekstraskatten for en minoritetsejet koncernenhed, der ikke indgår i en minoritetsejet underkoncern, beregnes på enhedsbasis efter kapitel 7-11.

Det foreslås i *stk. 2, 2. og 3. pkt.*, at de regulerede omfattede skatter og den kvalificerede indkomst eller det kvalificerede tab for den minoritetsejede koncernenhed undtages ved beregning af restbeløbet for den effektive skattesats for den multinationale koncern eller den store nationale koncern efter § 38, stk. 1, og ved beregning af den kvalificerede nettoindkomst efter § 38, stk. 2, 1. og 2. pkt. Det foreslås endvidere, at stykke 2 ikke finder anvendelse på en minoritetsejet koncernenhed, der er en investeringsenhed.

Det foreslås i *stk. 3*, at der i denne bestemmelse forstås ved:

- 1) *Minoritetsejet koncernenhed*: En koncernenhed, i hvilken det ultimative moderselskab har en direkte eller indirekte ejerandel på 30 pct. eller mindre.
- 2) *Minoritetsejet moderselskab*: En minoritetsejet koncernenhed, der direkte eller indirekte har bestemmende indflydelse over en anden minoritetsejet koncernenhed, medmindre en anden minoritetsejet koncernenhed direkte eller indirekte har bestemmende indflydelse over førstnævnte enhed.
- 3) *Minoritetsejet underkoncern*: Et minoritetsejet moderselskab og dets minoritetsejede datterselskaber.
- 4) *Minoritetsejet datterselskab*: En minoritetsejet koncernenhed, som et minoritetsejet moderselskab direkte eller indirekte har bestemmende indflydelse over.

Forslaget til § 43 implementerer direktivets artikel 31, som er baseret på OECD's modelregler artikel 5.6.

Til § 44

På tidspunktet for udarbejdelsen af dette høringsudkast er hele bestemmelsen endnu ikke drøftet færdig i OECD, hvorfor bestemmelsen fremgår i kantet parentes. Bestemmelsen kan således blive justeret efter høring.

Den foreslåede bestemmelse implementerer artikel 32 i direktivet, som fastlægger, at medlemslandene skal implementere en "kvalificeret international

safe harbour-aftale”, hvilket er den der fremgår af aftalen om “Safe Harbours and Penalty Relief: Global Anti-Base Erosion Rules (Pillar Two)” – Inclusive Framework on BEPS, som offentliggjort den 15. december 2022. I denne fremgår det dog, at den simplificeret beregning skulle færdigforhandles i forbindelse med offentliggørelsen af ”Agreed Administrative Guidance on the Global Anti Base Erosion Model Rules (Pillar II)” som blev offentliggjort i februar 2023, hvor det af s. 108n fremgår, at denne vil indgå i fremtidigt udarbejdet administrative vejledninger. Disse drøftes som nævnt på nuværende tidspunkt.

Til § 45

Den foreslåede bestemmelse vedrører anvendelse af den konsoliderede indtægtstærskel på fusioner og spaltninger af koncerner.

Det fremgår af lovens § 1, stk. 1, at reglerne i loven finder anvendelse på koncernenheder, der indgår i en multinational koncern eller en stor national koncern, og hvor koncernen i mindst to ud af de fire regnskabsår, der går forud for kontrolregnskabsåret, ifølge det konsoliderede regnskab har haft en omsætning på mindst 750 mio. euro.

Det foreslås i tilknytning hertil i *stk. 1*, at er to eller flere koncerner i et af de sidste fire på hinanden følgende regnskabsår umiddelbart forud for kontrolregnskabsåret er fusioneret for at danne én samlet multinational eller én stor national koncern, anses den således etablerede multinationale koncern eller store nationale koncern, jf. § 1, for at være opfyldt for ethvert regnskabsår forud for fusionen, hvis summen af den omsætning, der indgår i hvert af de konsoliderede regnskaber for det pågældende år, udgør 750 mio. euro eller derover.

Der er tale om en situation, hvor den fusionerede koncern ikke har et fælles konsolideret regnskab på tidspunktet for opgørelse af omsætningstærsklen i kontrolregnskabsåret.

Der kan f.eks. være tale om to koncerner – koncern A og koncern B – der hver har haft separate konsoliderede regnskaber. Koncernerne i år et til fire op til kontrolregnskabsåret hver haft en samlet omsætning på henholdsvis 400 mio. euro, 300 mio. euro, 300 mio. euro og 400 mio. euro. Koncernerne fusionerer i år fem.

I denne situation vil den fusionerede koncern blive anset for at have opfyldt omsætningstærsklen og dermed omfattet af reglerne i år fem, da summen af de indtægter, der indgår i hvert af de konsoliderede regnskaber, udgør 800 mio. euro i år 1 og 4, dvs. i to ud af de fire regnskabsår, der går forud for kontrolregnskabsåret.

Det foreslås i *stk. 2*, at hvis en enhed, der ikke indgår i en koncern (målenheden), fusionerer med en enhed eller en koncern (den overtagende enhed) i løbet af kontrolregnskabsåret, og enten målenheden eller den overtagende enhed ikke har konsoliderede regnskaber i et af de sidste fire på hinanden følgende regnskabsår umiddelbart forud for kontrolregnskabsåret, anses den konsoliderede omsætningsgrænse for den multinationale koncern eller den store nationale koncern for at være opfyldt for det pågældende år, hvis summen af den omsætning, der indgår i hvert af målenhedens eller den overtagende enheds regnskaber eller konsoliderede regnskaber for det pågældende regnskabsår, udgør 750 mio. euro eller derover.

Bestemmelsen i *stk. 2* vedrører dels en situation, hvor to enheder fusionerer til en samlet koncern, dels en situation, hvor en enhed fusionerer med en koncern. Hvis fusionen sker i den fireårige periode forud for kontrolregnskabsåret, vil der ikke være et konsolideret regnskab for den koncern, der opstår i forbindelse med fusionen, som kan lægges til grund ved opgørelsen af omsætningstærsklen.

I denne situation medfører bestemmelsen i *stk. 2*, at der ved opgørelsen af omsætningstærsklen skal tages udgangspunkt i summen af de indtægter, der indgår i dels målenhedens dels den overtagende enheds regnskaber eller konsoliderede regnskaber. Hvis de samlede indtægter for den nye koncern i to ud af de fire år forud for kontrolregnskabsåret udgør 750 mio. euro eller derover, vil omsætningstærsklen for den nye koncern blive anset for opfyldt i år fem.

Det foreslås i *stk. 3*, at hvis en og samme multinationale koncern eller store nationale koncern, der er omfattet af denne lov, spaltes i to eller flere koncerner (hver en udskilt koncern), anses den konsoliderede omsætningstærskel for at være opfyldt af en udskilt koncern, hvis:

- 1) For det første kontrolregnskabsår, som slutter efter spaltningen, den udskilte koncern har en årlig omsætning på 750 mio. euro eller derover i det pågældende regnskabsår.

- 2) For det andet til det fjerde kontrolregnskabsår, som slutter efter spaltningen, den udskilte koncern har en årlig omsætning på 750 mio. euro eller derover i mindst to af disse regnskabsår.

Bestemmelsen i stk. 3 vedrører en situation, hvor en multinational eller en stor national koncern, som omfattes af minimumsbeskatningen, spaltes i to eller flere koncerner. Bestemmelsen har til hensigt at sikre, at koncern, der opstår ved spaltning af en koncern, der allerede omfattes af minimumsbeskatningen, og som opfylder omsætningstærsklen i året efter spaltningen, fortsat omfattes af minimumsbeskatningen. Der skal således ikke i forbindelse med denne situation tages udgangspunkt i de år, der er gået forud for kontrolregnskabsåret.

Bestemmelsen fastsætter, hvordan omsætningstærsklen skal opgøres ved en spaltning, og supplerer dermed bestemmelsen i lovens § 1, stk. 1.

Bestemmelsen i stk. 3, nr. 1, vedrører det første kontrolregnskabsår, som slutter efter spaltningen. Bestemmelsen i stk. 3, litra b, vedrører det andet til det fjerde kontrolregnskabsår, som slutter efter spaltningen. Bestemmelserne gælder for hver af de koncerner, der opstår i forbindelse med spaltningen.

Bestemmelsen i stk. 3, nr. 1, medfører, at omsætningstærsklen anses for opfyldt, hvis den udskilte koncern i det første kontrolregnskabsår efter spaltningen har samlede indtægter på 750 mio. euro eller derover.

Bestemmelsen i stk. 3, nr. 2, medfører, at omsætningstærsklen anses for opfyldt, hvis den udskilte koncern i det andet til det fjerde kontrolregnskabsår efter spaltningen har samlede indtægter på 750 mio. euro eller derover i mindst to af disse regnskabsår.

Det foreslås i *stk. 4* at definere, hvad der i bestemmelsen skal forstås ved henholdsvis fusion og spaltning.

Det foreslås i *stk. 4, 1. pkt.*, at definere en fusion som en ordning, hvor alle eller i det væsentlige alle enheder i to eller flere separate koncerner underlægges fælles kontrol på en sådan måde, at de udgør enheder i en sammensluttet koncern, eller hvor en enhed, der ikke indgår i en koncern, underlægges fælles kontrol med en anden enhed eller koncern på en sådan måde, at de udgør enheder i en sammensluttet koncern.

Det foreslås i *stk. 4, 2. pkt.*, at definere en spaltning som en ordning, hvor enhederne i en og samme koncern udskilles til to eller flere forskellige koncerner, der ikke længere konsolideres gennem det samme ultimative moderselskab.

Forslaget til § 45 implementerer direktivets artikel 33, som er baseret på OECD's modelregler artikel 6.1.

Til § 46

Den foreslåede bestemmelse vedrører situationer, hvor en koncernenhed – målenheden - indtræder eller udtræder af en multinational koncern eller en stor national koncern. Bestemmelsen modificerer og klarlægger, hvordan opgørelsen af indkomsten i en sådan situation skal foretages for at sikre en retvisende opgørelse for både køber og sælger. Bestemmelsen skal således sikre, at målenheden adskilles fra den sælgende koncern og integreres i den overtagende koncern.

Bestemmelsen skal finde anvendelse i overtagelsesåret, hvor målenheden adskilles fra den sælgende koncern og integreres i den overtagende koncern. Herudover indeholder bestemmelsen regler, der vedrører opgørelsen af den effektive skattesats og ekstraskatten for målenheden.

Det foreslås i *stk. 1, 1. pkt.*, at hvis en enhed (målenheden) bliver eller ophører med at være en koncernenhed i en multinational koncern eller en stor national koncern som følge af en overdragelse af en direkte eller indirekte ejerandel i målenheden, eller hvis målenheden bliver det ultimative moderselskab i en ny koncern i løbet af et regnskabsår (overtagelsesåret), behandles målenheden som medlem af den multinationale koncern eller den store nationale koncern med henblik på minimumsbeskatningen efter denne lov. Det er dog en forudsætning, at en del af målenhedens aktiver, passiver, indtægter, udgifter og pengestrømme er medregnet post for post i den ultimative moderselskabs konsoliderede regnskab i løbet af overtagelsesåret.

Det foreslås i tilknytning hertil i *stk. 1, 2. pkt.*, at den effektive skattesats og ekstraskatten for målenheden beregnes i overensstemmelse med bestemmelserne i stk. 2-8.

Det foreslås i *stk. 2*, at i løbet af overtagelsesåret indregner den multinationale koncern eller store nationale koncern kun den regnskabsmæssige nettoindkomst eller det regnskabsmæssige nettotab og de regulerede omfattede skatter for målenheden, som er medregnet i det ultimative moderselskabs konsoliderede regnskab med henblik på denne lov.

Det foreslås i *stk. 3*, at i løbet af overtagelsesåret og i hvert efterfølgende regnskabsår baseres den kvalificerede indkomst eller det kvalificerede tab og regulerede omfattede skatter for målenheden på den historiske bogførte værdi af målenhedens aktiver og passiver.

Overtagelsen påvirker således ikke i sig selv den bogførte værdi af målenhedens aktiver og passiver.

Det foreslås i *stk. 4*, at i løbet af overtagelsesåret omfatter beregningen af målenhedens berettigede lønomkostninger, jf. § 40, stk. 2, kun de omkostninger, der afspejles i det ultimative moderselskabs konsoliderede regnskab.

Det foreslås i *stk. 5*, at beregningen af den bogførte værdi af målenhedens berettigede materielle aktiver, jf. § 40, stk. 3, i givet fald reguleres i forhold til den tid, hvor målenheden indgik i den multinationale koncern eller den store nationale koncern i løbet af overtagelsesåret.

De foreslåede bestemmelser i stk. 4 og 5 sikrer, at der ved opgørelsen af den substansbaserede indkomstudelukkelse, jf. § 40, ikke sker medregning af omkostninger, der er påløbet før eller efter en overtagelse. Eller at værdien af aktiver og passiver forøges. Dette kan således give en risiko for, at de samme omkostninger eller de samme aktiver og passiver medregnes flere steder.

Det foreslås i *stk. 6*, at med undtagelse af det kvalificerede tabsbetinget udskudte skatteaktiv, som omhandlet i § 34, skal den overtagende multinationale koncern eller store nationale koncern tage hensyn til en målenheds udskudte skatteaktiver og udskudte skatteforpligtelser, som overføres mellem multinationale koncerner eller store nationale koncerner på samme måde og i samme omfang, som hvis den overtagende multinationale koncern eller store nationale koncern kontrollerede målenheden, da disse aktiver og passiver opstod.

Det foreslås i *stk. 7*, at målenhedens udskudte skatteforpligtelser, der tidligere har været medregnet i målenhedens samlede reguleringsbeløb for udskudt skat, skal behandles som tilbageført med henblik på § 33, stk. 6, af

den afhændende multinationale koncern eller store nationale koncern og som hidrørende fra den overtagende multinationale koncern eller store nationale koncern i løbet af overtagelsesåret, bortset fra at en eventuel senere nedsættelse af omfattede skatter efter § 33, stk. 6, i dette tilfælde har virkning i det år, hvor beløbet efterbeskattes.

Det foreslås i *stk. 8*, at hvis målenheden er et moderselskab og en enhed i to eller flere multinationale koncerner eller store nationale koncerner i løbet af overtagelsesåret, anvender den reglen om indkomstmedregning separat på sine allokerbare andele af den ekstraskat for lavt beskattede koncernenheder, som er beregnet for hver af de multinationale koncerner eller store nationale koncerner.

Det foreslås i *stk. 9*, at uanset stk. 1-8 behandles overtagelse eller afhændelse af en bestemmende indflydelse over en målenhed som overtagelse eller afhændelse af aktiver og passiver, jf. bestemmelsen i § 47. Dette gælder, hvis den jurisdiktion, hvor målenheden er hjemmehørende, eller, hvis der er tale om en skattemæssigt transparent enhed, den jurisdiktion, hvor aktiverne befinder sig, behandler overtagelsen eller afhændelsen af den bestemmende indflydelse på samme eller en tilsvarende måde som overtagelse eller afhændelse af aktiver og passiver og påligner sælgeren en omfattet skat på grundlag af differencen mellem beskatningsgrundlaget og det vederlag, der er betalt til gengæld for den bestemmende indflydelse, eller dagsværdien af aktiverne og passiverne.

Forslaget til § 46 implementerer direktivets artikel 34, som er baseret på OECD's modelregler artikel 6.2.

Til § 47

Den foreslåede bestemmelse indeholder de regler, der gælder ved overdragelse af aktiver og passiver mellem to koncernenheder. Bestemmelsen fastsætter, hvornår indkomst eller tab ved afståelse af aktiver og passiver skal medregnes eller ikke medregnes. Bestemmelsen fastsætter også den bogførte værdi, der skal anvendes ved opgørelsen indkomsten eller tabet. Dels i de situationer, hvor der er tale om et almindeligt skattepligtigt salg. Dels i de situationer, hvor der er tale om en omstrukturering, hvor en eventuel gevinst eller et eventuelt ikke skal medregnes ved opgørelsen af sælgers kvalificerede indkomst, eller hvor gevinsten eller tabet kun delvist skal medregnes.

Bestemmelserne i § 47, stk. 1-3, finder anvendelse, uanset om de deltagende selskaber tilhører samme koncern, og uanset om modparten i transaktionen er omfattet af reglerne om minimumsbeskatning.

§ 47, stk. 1, finder anvendelse generelt ved køb og salg af aktiver og passiver, mens § 47, stk. 2 og 3, finder anvendelse i de situationer, hvor der er tale om en omstrukturering som defineret i § 47, stk. 5, 1. pkt.

Det afgørende for, om der er tale om en omfattet omstrukturering vil bl.a. være de regler, der gælder i det land, hvor den afhændende koncernenhed er hjemmehørende. Det fremgår således, at for at en omstrukturering må anses for omfattet af disse regler, så er det et krav, at den afhændende koncernenheds gevinst eller tab på disse aktiver er helt eller delvist fritaget for skat, og at skattelovgivningen i den jurisdiktion, hvor den overtagende koncernenhed er hjemmehørende, kræver, at den overtagende koncernenhed beregner den skattepligtige indkomst efter afhændelsen eller overtagelsen ved anvendelse af den afhændende koncernenheds beskatningsgrundlag for aktiverne, reguleret for eventuel ikkekvalificeret gevinst eller tab ved afhændelsen eller overtagelsen, jf. stk. 5, nr. 1, litra b og c.

Det foreslås i *stk. 1*, at en koncernenhed, der afhænder aktiver og passiver (den afhændende koncernenhed), ved opgørelsen af enhedens kvalificerede indkomst eller tab skal medregne den gevinst eller det tab, der hidrører fra den pågældende afståelse ved beregningen af enhedens kvalificerede indkomst eller enhedens kvalificerede tab. En koncernenhed, der overtager aktiver og passiver (den overtagende koncernenhed), beregner dens kvalificerede indkomst eller dens kvalificerede tab på grundlag af den bogførte værdi af de overtagne aktiver og passiver, der er opgjort efter den regnskabsstandard, som anvendes ved udarbejdelsen af det ultimative moderselskabs konsoliderede regnskab.

Bestemmelsen tager udgangspunkt i den regnskabsmæssige behandling af de nævnte afståelser.

Det foreslås i *stk. 2*, at hvis afhændelse eller overtagelse af aktiver og passiver foretages i forbindelse med en omstrukturering, udelader den afhændende koncernenhed uanset stk. 1 alle gevinster eller tab, der hidrører fra den pågældende afhændelse, ved beregningen af dens kvalificerede indkomst eller dens kvalificerede tab. Den overtagende koncernenhed beregner dens kvalificerede indkomst eller dens kvalificerede tab med anvendelse af den

afhændende koncernenheds bogførte værdi af de aktiver, der overtages for den afhændende koncernenhed, på afhændelsestidspunktet.

Den overtagende koncernenhed skal ved opgørelsen af sin kvalificerede indkomst eller sit kvalificerede tab tage udgangspunkt i den afhændende koncernenheds bogførte værdi af de overtagne aktiver og passiver.

Det foreslås i *stk. 3*, at hvis afhændelsen af aktiver og passiver foretages i forbindelse med en omstrukturering, som medfører en ikkekvalificeret gevinst eller et ikkekvalificeret tab for den afhændende koncernenhed, medtager den afhændende koncernenhed uanset *stk. 1 og 2* gevinst eller tab ved afhændelsen ved beregningen af dens kvalificerede indkomst eller dens kvalificerede tab i en størrelsesorden, der svarer til de ikkekvalificerede gevinster eller tab. Den overtagende koncernenhed beregner dens kvalificerede indkomst eller dens kvalificerede tab efter overtagelsen med anvendelse af den afhændende koncernenheds bogførte værdi af de overtagne aktiver og passiver ved afhændelsen som reguleret i overensstemmelse med den overtagende koncernenheds lokale skatteregler for at tage hensyn til de ikkekvalificerede gevinster eller tab.

Den overtagende koncernenhed skal ved opgørelsen af sin kvalificerede indkomst eller sit kvalificerede tab tage udgangspunkt i den afhændende koncernenheds bogførte værdi af de overtagne aktiver og passiver ved afhændelsen som reguleret i overensstemmelse med den overtagende koncernenheds lokale skatteregler for at tage hensyn til de ikkekvalificerede gevinster eller tab.

Det foreslås i *stk. 4*, at en koncernenhed, som er forpligtet eller berettiget til at regulere grundlaget for dens aktiver og beløbet for dens passiver til den skattemæssige dagsværdi i den jurisdiktion, hvor enheden er hjemmehørende kan efter beslutning fra den indberettende koncernenhed:

- 1) Ved beregningen af den kvalificerede indkomst eller det kvalificerede tab kan koncernenheden medtage et gevinst- eller tabsbeløb for hvert af enhedens aktiver og passiver, som skal:
 - a) Svare til differencen mellem aktivets eller passivets regnskabsmæssige bogførte værdi umiddelbart før den begivenhed, der udløste skattereguleringen (udløsende begivenhed), og aktivets eller passivets dagsværdi umiddelbart efter den udløsende begivenhed, og

- b) nedsættes (eller forhøjes) med de eventuelle ikkekvalificerede gevinster eller tab, som måtte hidrøre fra den udløsende begivenhed.
- 2) Anvende aktivets eller passivets regnskabsmæssige dagsværdi umiddelbart efter den udløsende begivenhed til beregning af den kvalificerede indkomst eller det kvalificerede tab i det regnskabsår, som slutter efter den udløsende begivenhed.
- 3) Medregne de samlede nettobeløb af de under nr. 1 beregnede beløb i koncernenhedens kvalificerede indkomst eller tab på en af følgende måder:
 - a) Det samlede nettobeløb medregnes i det regnskabsår, hvor den udløsende begivenhed indtræffer, eller
 - b) et beløb svarende til disse samlede nettobeløb divideret med fem medregnes i det regnskabsår, hvor den udløsende begivenhed indtræffer, og i hvert af de umiddelbart følgende fire regnskabsår, medmindre koncernenheden forlader den multinationale koncern eller den store nationale koncern i et regnskabsår inden for denne periode, i hvilket tilfælde det resterende beløb medregnes fuldt ud i det pågældende regnskabsår.

Bestemmelsen har til hensigt at tage højde for situationer, hvor en koncernenhed kan foretage regulering af f.eks. indkomsten eller af værdien af aktiver og passiver. Det kan bl.a. være i en situation, hvor der er sket exitbeskatning, eller hvor der er foretaget en omstrukturering.

Det foreslås i *stk. 5*, at i denne bestemmelse forstås ved:

- 1) *Omstrukturering*: En omdannelse eller overførsel af aktiver og passiver f.eks. i forbindelse med en fusion, spaltning, likvidation eller lignende transaktion, hvor:
 - a) Vederlaget for overførslen helt eller i væsentligt omfang er egenkapitalandele udstedt af den overtagende koncernenhed eller af en enhed med tilknytning til den overtagende koncernenhed, eller, i tilfælde af likvidation, egenkapitalandele i målenheden, eller, hvis der ikke ydes vederlag, hvor udstedelsen af en egenkapitalandel ikke ville have nogen økonomisk betydning.
 - b) Den afhændende koncernenheds gevinst eller tab på disse aktiver er helt eller delvist fritaget for skat.
 - c) Skattelovgivningen i den jurisdiktion, hvor den overtagende koncernenhed er hjemmehørende, kræver, at den overtagende koncernenhed beregner den skattepligtige indkomst efter afhændelsen eller overtagelsen ved anvendelse af den afhændende koncernenheds

beskatningsgrundlag for aktiverne, reguleret for eventuelt ikkekvalificerede gevinster eller tab ved afhændelsen eller overtagelsen.

- 2) *Ikkekvalificeret gevinst eller tab*: Det laveste beløb af den afhændende koncernenheds gevinst eller tab i forbindelse med en omstrukturering, som beskattes i den jurisdiktion, hvor den afhændende koncernenhed er hjemmehørende, og den regnskabsmæssige gevinst eller det regnskabsmæssige tab i forbindelse med omstruktureringen.

Forslaget til § 47 implementerer direktivets artikel 35, som er baseret på OECD's modelregler artikel 6.3 og 10.1.

§ 48

Den foreslåede bestemmelse vedrører anvendelse af reglen om indkomstmedregning i forhold til et joint venture.

Et joint venture er ikke kontrolleret af en enkelt enhed eller person, og det regnskabsmæssige resultat vil derfor ikke være konsolideret med en enkelt ejer post for post. Ofte vil regnskabet for et joint venture være baseret på den indre værdis metode. På den baggrund vil et joint venture ikke i sig selv opfylde betingelserne for at udgøre en koncern, der er omfattet af regelsættet om indkomstmedregning. Det fremgår således af lovens § 1, stk. 1, at der ved vurderingen af, om en koncern omfattes af loven, tages udgangspunkt i det konsoliderede regnskab for koncernens ultimative moderselskab.

Bestemmelserne i § 48 har på den baggrund til hensigt at sikre, at reglerne om indkomstmedregning også finder anvendelse på enheder, hvor et moderselskab i en multinational eller en stor national koncern ejer 50 pct. eller derover. Sådanne enheder udgør joint ventures omfattet af regelsættet. Det er således afgørende efter regelsættet, at ejerandel udgør mindst 50 pct.

Bestemmelsen i § 48 medfører ikke, at det er joint venturet i sig selv, der omfattes af reglerne om indkomstmedregning. I stedet forpligter bestemmelsen den multinationale koncern eller den store nationale koncern til at betale evt. ekstraskat relateret til joint venturet.

Det foreslås i *stk. 1*, at et moderselskab, der har en direkte eller indirekte ejerandel i et joint venture eller et tilknyttet joint venture, skal anvende reglen om indkomstmedregning med hensyn til selskabets allokerbare andel af ekstraskatten for dette joint venture eller tilknyttede joint venture i overensstemmelse med kapitel 4.

Det indebærer, at et joint venture skal behandles på samme måde, som hvis der forelå en tilsvarende multinational eller stor national koncern. Hvis et moderselskab har en ejerandel i et joint venture eller et tilknyttet joint venture, skal moderselskabet således anvende de samme regler om indkomstmedregning i kapitel 4, som gælder i forhold til multinationale eller store nationale koncerner omfattet af regelsættet. Det moderselskab, der har en direkte eller indirekte ejerandel i et joint venture eller tilknyttet joint venture, skal herefter anvende de samme opgørelsesregler, som gælder for multinationale og store nationale koncerner, og der skal anvendes de samme regler om, hvilke enheder i koncernen der er betalingspligtige i forhold til ekstraskatten.

Det foreslås i tilknytning hertil i *stk. 2*, at beregningen af ekstraskatten for et joint venture og dets tilknyttede joint ventures (under ét benævnt joint venture- koncernen) foretages i overensstemmelse med bestemmelserne i lovforslagets kapitel 7-11, på samme måde som hvis de var koncernenheder i en separat multinational koncern eller en stor national koncern, og joint venturet var det ultimative moderselskab i denne koncern. Det indebærer bl.a., at et joint venture kan anvende bestemmelserne om den substansbase-rede indkomstudelukkelse og safe harbour-reglerne.

Det foreslås i *stk. 3, 1. og 2. pkt.*, at den ekstraskat, der påhviler joint venture-koncernen, nedsættes med hvert moderselskabs allokerbare andel af den ekstraskat, jf. *stk. 1*, der påhviler de enkelte medlemmer af joint venture-koncernen, og som pålægges efter *stk. 2*.

Det vil sige, at hvis hele den ekstraskat, der påhviler moderselskabet i joint-venturekoncernen, er blevet pålagt moderselskabet med hjemmel i *stk. 1*, så vil ekstraskatten efter *stk. 3* udgøre nul.

Hvis der måtte være tale om et resterende ekstraskattebeløb, så vil dette beløb skulle lægges til det samlede beløb for ekstraskat i henhold til reglen om underbeskattede overskud, jf. § 13.

Det foreslås i *stk. 3, 3. pkt.*, at i 1. og 2. pkt. forstås ved ekstraskat, der påhviler joint venture-koncernen, moderselskabets allokerbare andel af ekstraskatten for joint venture-koncernen

Det foreslås i *stk. 4, nr. 1*, at definere et joint venture som en enhed, hvis finansielle resultater indberettes efter den indre værdis metode i det ultimative moderselskabs konsoliderede regnskab. Det er en forudsætning, at det

ultimative moderselskab direkte eller indirekte besidder mindst 50 pct. af ejerandelene.

Det foreslås herudover, at et joint venture ikke omfatter følgende enheder:

- a) Et ultimativt moderselskab i en multinational koncern eller en stor national koncern, som skal anvende reglen om indkomstmedregning.
- b) En undtaget enhed, jf. lovens § 2, stk. 1.
- c) En enhed, hvor ejerandelene i enheden er ejet af den multinationale koncern eller den store nationale koncern, direkte gennem en undtaget enhed, jf. § 2, stk. 1, og som opfylder én af følgende betingelser:
 - i) Den driver udelukkende eller næsten udelukkende virksomhed med henblik på besiddelse af aktiver eller investering af midler til fordel for sine investorer.
 - ii) Den udfører aktiviteter i tilknytning til dem, der udføres af den undtagne enhed.
 - iii) Dens indkomst er i det væsentligste eller helt undtaget fra beregningen af den kvalificerede indkomst eller det kvalificerede tab, jf. § 25, stk. 1, nr. 2 og 3.
- d) En enhed, som ejes af en multinational koncern eller en stor national koncern, der udelukkende består af undtagne enheder.
- e) Et tilknyttet joint venture.

Det foreslås i *stk. 4, nr. 2, litra a*, at definere et tilknyttet joint venture som en enhed, hvis aktiver, passiver, indtægter, udgifter og pengestrømme er konsolideret af et joint venture efter en almindeligt anerkendt regnskabsstandard, eller som ville være blevet konsolideret, hvis joint venturet havde været forpligtet til at konsolidere disse aktiver, passiver, indtægter, udgifter og pengestrømme efter en almindeligt anerkendt regnskabsstandard.

Det foreslås herudover i *stk. 4, nr. 2, litra b*, at der vil være tale om et tilknyttet joint venture, hvis der er tale om et fast driftssted, og hovedenheden er et joint venture eller en af de i *stk. 4, nr. 2, litra a*, nævnte enheder. I så fald behandles det faste driftssted som et separat tilknyttet joint venture.

Forslaget til § 48 implementerer direktivets artikel 36, som er baseret på OECD's modelregler artikel 6.4 og 10.1.

Den foreslåede bestemmelse vedrører multinationale eller store nationale koncerner, der har flere moderselskaber. Bestemmelsen har til hensigt at sikre, at sådanne koncerner, på samme måde som koncerner med ét ultimativt moderselskab, omfattes af det foreslåede regelsæt, og at ekstraskatten allokeres korrekt mellem koncernenhederne.

Det foreslås i *stk. 1*, at når enheder og koncernenheder i to eller flere koncerner indgår i en multinational koncern eller en stor national koncern med flere moderselskaber, behandles de enheder og koncernenheder, der indgår i hver koncern, som medlemmer af én multinational koncern eller én stor national koncern med flere moderselskaber. En enhed, som ikke er en undtaget enhed, jf. § 2, stk. 1, behandles som en koncernenhed, hvis enheden er konsolideret post for post af den multinationale koncern eller den store nationale koncern med flere moderselskaber, eller hvis enheder i den multinationale koncern eller den store nationale koncern med flere moderselskaber har bestemmende indflydelse over enheden.

Den foreslåede bestemmelse indebærer, at omsætningsgrænsen, jf. lovforslagets § 1, stk. 1, skal opgøres samlet for alle enheder og koncernenheder. Den foreslåede bestemmelse indebærer desuden, at reglerne om indkomstmedregning finder anvendelse for koncernen.

Det foreslås i *stk. 2*, at det konsoliderede regnskab for den multinationale koncern eller den store nationale koncern med flere moderselskaber er det kombinerede konsoliderede regnskab, der er omhandlet i definitionen af en forbundet struktur eller en konstruktion med dobbeltnotering, jf. stk. 7, og som er udarbejdet efter en almindeligt anerkendt regnskabsstandard, som skønnes at være det ultimative moderselskabs regnskabsstandard.

Den foreslåede bestemmelse fastslår, hvilket regnskab, der er relevant, når der i reglerne henvises til den godkendte regnskabsstandard, der anvendes ved udarbejdelsen af det ultimative moderselskabs konsoliderede regnskab.

Det foreslås i *stk. 3*, at de ultimative moderselskaber i de separate koncerner, som udgør den multinationale koncern eller den store nationale koncern med flere moderselskaber, er de ultimative moderselskaber i den multinationale koncern eller den store nationale koncern med flere moderselskaber. Ved anvendelse af denne lov på en multinational koncern eller en stor national koncern med flere moderselskaber finder henvisninger til et ultimativt moderselskab i den nødvendige udstrækning anvendelse, som om der var tale om henvisninger til flere ultimative moderselskaber.

Det foreslås i *stk. 4*, at de moderselskaber i den multinationale koncern eller den store nationale koncern med flere moderselskaber, der er hjemmehørende i et medlemsland, herunder hvert ultimative moderselskab, skal anvende reglen om indkomstmedregning, jf. kapitel 4, med hensyn til deres allokerbare andel af de lavt beskattede koncernenheders ekstraskat.

Det foreslås i *stk. 5*, at de koncernenheder i den multinationale koncern eller den store nationale koncern med flere moderselskaber, der er hjemmehørende i et medlemsland, skal anvende reglen om underbeskattet overskud, jf. kapitel 6, under hensyntagen til ekstraskatten for hver lavt beskattet koncernenhed, der indgår i den multinationale koncern eller den store nationale koncern med flere moderselskaber.

Det foreslås i *stk. 6*, at de ultimative moderselskaber i den multinationale koncern eller den store nationale koncern med flere moderselskaber er forpligtet til at indgive skemaet med oplysninger om ekstraskat, jf. § 53, medmindre de udpeger en enkelt indberettende enhed som omhandlet i § 53, stk. 2, nr. 2. Dette skema skal indeholde oplysninger om hver koncern, der indgår i den multinationale koncern eller den store nationale koncern med flere moderselskaber.

Det foreslås i *stk. 7, nr. 1*, at definere en multinational koncern eller en stor national koncern med flere moderselskaber som to eller flere koncerner, hvor de ultimative moderselskaber indgår enten i en konstruktion med en forbundet struktur eller en konstruktion med dobbeltnotering, som omfatter mindst en enhed eller et fast driftssted i den sammensluttede koncern, som er hjemmehørende i en anden jurisdiktion i forhold til den jurisdiktion, hvor de andre enheder i den sammensluttede koncern er hjemmehørende.

Det foreslås i *stk. 7, nr. 2*, at definere en forbundet struktur som en konstruktion, der indgås af to eller flere ultimative moderselskaber i separate koncerner, hvor følgende er opfyldt:

a) 50 pct. eller mere af ejerandelene i de ultimative moderselskaber for de separate koncerner, er noteret til en og samme pris, hvis ejerandelene er noteret, og hvor ejerandelene på grund af ejerforhold, begrænsninger med hensyn til overdragelse eller andre vilkår eller betingelser er forbundet med hinanden og ikke kan overdrages eller handles særskilt.

b) Et af de ultimative moderselskaber udarbejder et konsolideret regnskab, som samlet viser aktiver, passiver, indtægter, udgifter og pengestrømme for

alle enheder i de berørte koncerner, som om der var tale om en enkelt økonomisk enhed, og som i henhold til en reguleringsordning er underlagt ekstern revision.

Det foreslås i *stk. 7, nr. 3*, at definere en konstruktion med dobbeltnotering som en konstruktion, der indgås af to eller flere ultimative moderselskaber i separate koncerner, hvor følgende er opfyldt:

- a) De ultimative moderselskaber er enige om at sammenlægge deres virksomhed ved aftale alene.
- b) De ultimative moderselskaber i henhold til kontraktlige ordninger til deres aktionærer foretager udlodning af udbytte og udlodning ved likvidation på grundlag af et bestemt forhold.
- c) De ultimative moderselskabers aktiviteter forvaltes som en enkelt økonomisk enhed i henhold til kontraktlige ordninger, samtidig med at deres separate juridiske identiteter bevares.
- d) De ultimative moderselskabers ejerandele, som er omfattet af aftalen, noteres, handles eller overdrages særskilt på forskellige kapitalmarkeder.
- e) De ultimative moderselskaber udarbejder konsoliderede regnskaber, som samlet viser aktiver, passiver, indtægter, udgifter og pengestrømme i enheder i alle koncernerne, som om der var tale om en enkelt økonomisk enhed, og som i henhold til en reguleringsordning er underlagt ekstern revision.

Forslaget til § 49 implementerer direktivets artikel 37, som er baseret på OECD's modelregler artikel 6.5.

Til § 50

De foreslåede bestemmelser i kapitel 11 indeholder særlige regler om investeringsenheder som defineret i lovforslagets § 3. nr. 30.

Investeringsenheder, der udgør det ultimative moderselskab i en koncern, er undtaget fra reglerne om minimumsbeskatning, jf. lovforslagets § 2, stk. 1, nr. 5. Indkomsten fra en investeringsenhed, der kontrolleres af en multinational eller stor national koncern, konsolideres dog med koncernen og omfattes derfor af regelsættet.

Der foreslås i § 50 regler, der skal finde anvendelse ved opgørelse af den effektive skatteprocent for en investeringsenhed, der udgør en koncernenhed i en multinational eller stor national koncern.

Det foreslås i *stk. 1*, at hvis en koncernenhed i en multinational koncern eller i en stor national koncern er en investeringsenhed, der ikke er en skattemæssigt transparent enhed, og som ikke har truffet en beslutning efter §§ 51 eller 52, beregnes den effektive skattesats for den pågældende investeringsenhed separat i forhold til den effektive skattesats i den jurisdiktion, hvor enheden er hjemmehørende.

Den foreslåede bestemmelse vil indebære, at investeringsenheders effektive skattesats vil skulle opgøres særskilt, uden at der tages hensyn til den kvalificerede indkomst og de regulerede omfattede skatter for andre koncernenheder i jurisdiktionen. Det vil dog efter forslaget kun skulle gælde, i det omfang investeringsenheden ikke er en gennemløbsenhed, der er en skattemæssigt transparent enhed.

I det omfang investeringsenheden er en gennemløbsenhed, der er en skattemæssigt transparent enhed, vil den foreslåede bestemmelse ikke skulle finde anvendelse, fordi investeringsenhedens kvalificerede indkomst eller tab i sådanne tilfælde vil skulle allokere til koncernenhedsejeren efter den foreslåede bestemmelse i lovforslagets § 28, stk. 4.

Det bemærkes, at en investeringsenhed, der er en gennemløbsenhed, på samme tid vil kunne være både en skattemæssigt transparent enhed, fordi enheden betragtes som skattemæssigt transparent i den jurisdiktion, hvor en koncernenhedsejer er hjemmehørende, og en omvendt hybrid enhed, fordi den betragtes som et selvstændigt skattesubjekt i den jurisdiktion, hvor en anden koncernenhedsejer er hjemmehørende. I så fald vil den foreslåede bestemmelse skulle finde anvendelse på den del af investeringsenhedens kvalificerede indkomst, der ikke allokere til en koncernenhedsejer efter lovforslagets § 28, stk. 4.

Det foreslås i *stk. 2, 1. pkt.*, at investeringsenhedens effektive skattesats skal svare til enhedens regulerede omfattede skatter divideret med et beløb svarende til den multinationale koncerns eller den store nationale koncerns allokerbare andel af investeringsenhedens kvalificerede indkomst eller tab. Det foreslås endvidere i *stk. 2, 2. pkt.*, at hvis mere end en investeringsenhed er hjemmehørende i samme jurisdiktion, beregnes enhedernes effektive skattesats samlet ved at sammenlægge deres regulerede omfattede skatter

og den multinationale koncerns eller den store nationale koncerns allokerbare andel af enhedernes kvalificerede indkomst eller tab.

Den foreslåede bestemmelse vil indebære, at den effektive skattesats for investeringsenheden vil skulle fastlægges som det tal, der fremkommer, når enhedens regulerede omfattede skatter divideres med den del af investeringsenhedens kvalificerede indkomst eller tab, der allokeres til den multinationale eller den store nationale koncern. Det bemærkes, at forslaget til bestemmelsens stk. 5, som omtales umiddelbart nedenfor, fastlægger, hvordan den del af investeringsenhedens kvalificerede indkomst eller tab, der allokeres til den multinationale eller den store nationale koncern, skal opgøres.

Beregningen efter den foreslåede bestemmelse vil skulle foretages samlet for alle investeringsenhederne i den pågældende jurisdiktion, der indgår som koncernenheder i samme multinationale eller store nationale koncern.

Det foreslås i *stk. 3, 1. pkt.*, at en investeringsenheds regulerede omfattede skatter er de regulerede omfattede skatter, som kan henføres til den multinationale koncerns eller den store nationale koncerns allokerbare andel af investeringsenhedens kvalificerede indkomst eller tab og omfattede skatter, der er allokeret til investeringsenheden, jf. § 35. Det foreslås i *stk. 3, 2. pkt.*, at investeringsenhedens regulerede omfattede skatter ikke omfatter skatter, som påhviler investeringsenheden, men som kan henføres til indkomst, der ikke indgår i den multinationale koncerns eller den store nationale koncerns allokerbare andel af investeringsenhedens indkomst.

Den foreslåede bestemmelse vil indebære, at de omfattede skatter, der indgår ved beregningen af den effektive skattesats efter forslaget til bestemmelsen i *stk. 2*, kun er de regulerede omfattede skatter, der enten er allokeret til investeringsenheden selv i medfør af bestemmelsen i forslaget til § 35, eller som vedrører den del af indkomsten i investeringsenheden, der er allokeret til koncernen. Er en del af indkomsten i investeringsenheden allokeret til en ejer, der ikke indgår i koncernen, vil de omfattede skatter vedrørende denne del af enhedens indkomst således ikke skulle indgå i beregningen.

Det foreslås i *stk. 4, 1. pkt.*, at en investeringsenheds ekstraskat, jf. *stk. 1*, er et beløb svarende til procentsatsen for investeringsenhedens ekstraskat multipliceret med et beløb svarende til differencen mellem den multinationale koncerns eller den store nationale koncerns allokerbare andel af investe-

ringsenhedens kvalificerede indkomst og den substansbaserede indkomstudelukkelse, der er beregnet for investeringsenheden. Det foreslås endvidere i stk. 4, 2. *pkt.*, at procentsatsen for en investeringsenheds ekstraskat udgør et positivt beløb svarende til differencen mellem minimumsskattesatsen og den effektive skattesats for den pågældende investeringsenhed.

De foreslåede bestemmelser vil indebære, at den andel af investeringsenhedens kvalificerede indkomst, der kan allokere til den multinationale koncern eller den store nationale koncern, først vil skulle nedsættes med det beløb, der kan beregnes for investeringsenheden efter reglerne om den substansbaserede indkomstudelukkelse, før enhedens ekstraskat beregnes.

Det bemærkes, at det beløb, der beregnes for investeringsenheden efter den substansbaserede indkomstudelukkelse, vil skulle fastlægges i overensstemmelse med de regler, der foreslås i stk. 4, 4. og 5. *pkt.*, jf. umiddelbart nedenfor.

Efter forslaget vil ekstraskatten for investeringsenheden skulle opgøres ved at multiplicere det beløb, der er fremkommet efter nedsættelsen med den substansbaserede indkomstudelukkelse, med procentsatsen for investeringsenhedens, dvs. med differencen mellem minimumsskattesatsen og den effektive skattesats for den pågældende investeringsenhed.

Det foreslås i stk. 4, 3. *pkt.*, at hvis mere end en investeringsenhed er hjemmehørende i samme jurisdiktion, beregnes enhedernes effektive skattesats ved at sammenlægge enhedernes beløb for den substansbaserede indkomstudelukkelse og den multinationale koncerns eller den store nationale koncerns allokerbare andel af enhedernes kvalificerede indkomst eller tab.

Den foreslåede bestemmelse vil indebære, at der vil skulle beregnes en samlet effektiv skattesats og en samlet beløb for den substansbaserede indkomstudelukkelse for samtlige investeringsenheder, når mere end en investeringsenhed, der indgår i koncernen, er hjemmehørende i samme jurisdiktion. Dette svarer for så vidt angår beregningen af den effektive skattesats til reglen i forslaget til stk. 2, 2. *pkt.*, jf. herom umiddelbart ovenfor.

Det foreslås i stk. 4, 4. og 5. *pkt.*, at den substansbaserede indkomstudelukkelse for en investeringsenhed ansættes efter § 40, stk. 1-7, og at de berettigede lønomkostninger til berettigede ansatte og de berettigede materielle aktiver, der er indregnet for den pågældende investeringsenhed, nedsættes i forhold til den multinationale koncerns eller den store nationale koncerns

allokerbare andel af investeringsenhedens kvalificerede indkomst divideret med den pågældende investeringsenheds samlede kvalificerede indkomst.

De foreslåede bestemmelser vil indebære, at den substansbaserede indkomstudelukkelse for den eller de investeringsenheder, der er hjemmehørende i jurisdiktionen, vil skulle beregnes efter de regler herom, der fremgår af forslaget til bestemmelserne i lovforslagets § 40, stk. 1-7. Det bemærkes, at den substansbaserede indkomstudelukkelse efter lovforslagets § 40 som udgangspunkt vil skulle beregnes samlet for koncernenhederne i jurisdiktionen, men at denne samlede beregning dog ikke omfatter investeringsenheder, jf. lovforslagets § 40, stk. 8.

De foreslåede bestemmelser skal således ses i sammenhæng med, at der foretages en særskilt opgørelse af eventuel ekstraskat for investeringsenheder.

Det følger endvidere af de foreslåede bestemmelser, at der ved beregningen af den substansbaserede indkomstudelukkelse for en investeringsenhed efter reglerne i lovforslagets § 40, stk. 1-7, kun vil skulle medregnes den andel af investeringsenhedens berettigede lønomkostninger og berettigede materielle aktiver, der svarer til forholdet mellem den andel af investeringsenheds kvalificerede indkomst, der kan allokeres til den multinationale koncern eller den store nationale koncern, og investeringsenhedens samlede kvalificerede indkomst.

Det foreslås i *stk. 5*, at den multinationale koncerns eller den store nationale koncerns allokerbare andel af en investeringsenheds kvalificerede indkomst eller tab ansættes efter § 9, idet der alene tages hensyn til andele, som ikke er genstand for en beslutning efter §§ 51 eller 52.

Den foreslåede bestemmelse vil indebære, at den del af investeringsenhedens samlede kvalificerede indkomst eller tab, der ved anvendelsen af bestemmelserne i forslaget til § 50, stk. 1-4, allokeres til den multinationale koncern eller den store nationale koncern, vil skulle svare til koncernens ejerandel i investeringsenheden, idet der dog ikke tages hensyn til ejerandele, for hvilke der er truffet en beslutning om behandling efter de nedenfor omtalte bestemmelser i lovforslagets §§ 51 eller 52.

Forslaget til § 50 implementerer direktivets artikel 41, som er baseret på OECD's modelregler artikel 7.4.

Til § 51

Den foreslåede bestemmelse i § 51 giver mulighed for, at der kan træffes en beslutning om, at en koncernenhed, der er en investeringsenhed, herunder en såkaldt forsikringsinvesteringsenhed, i relation til reglerne om minimumsbeskatning behandles som en skattemæssigt transparent enhed.

Det foreslås i *stk. 1*, at efter den indberettende koncernenheds beslutning kan en koncernenhed, som er en investeringsenhed eller en forsikringsinvesteringsenhed, behandles som en skattemæssigt transparent enhed, hvis koncernenhedsejeren beskattes i den jurisdiktion, hvor investeringsenheden eller forsikringsinvesteringsenheden er hjemmehørende, efter markedsværdi (lagerbeskatning) eller en lignende ordning baseret på de årlige ændringer i dagsværdien af dens ejerandele i den pågældende investerings- eller forsikringsinvesteringsenhed, og den gældende skattesats for af koncernenhedsejeren på indkomsten svarer til eller overstiger minimumsskattesatsen.

Den foreslåede bestemmelse indebærer, at det vil være en betingelse for, at investeringsenheden vil kunne vælges behandlet som en skattemæssigt transparent enhed, at koncernenhedsejeren af investeringsenheden beskattes i den jurisdiktion, hvor investeringsenheden er hjemmehørende, efter et lagerprincip baseret på værdien af ejerandelene. Dvs. at beskatningen vil påhvile ejeren, og at investeringsenheden i skattemæssig henseende er transparent. Det vil endvidere være en betingelse, at ejeren beskattes med mindst 15 pct., som udgør minimumsskattesatsen, jf. § 3, nr. 16.

Hvis beslutning træffes efter den foreslåede bestemmelse i § 51, vil bestemmelsen i forslaget til § 50 vedrørende en separat opgørelse af investeringsenhedens effektive skattesats ikke finde anvendelse, idet investeringsenhedens indkomst og skatter da vil indgå i opgørelsen af den effektive skattesats for ejeren af investeringsenheden.

Bestemmelsen vil også skulle finde anvendelse i forhold til såkaldte forsikringsinvesteringsenheder, jf. nærmere nedenfor om den foreslåede bestemmelse i § 51, stk. 5, der definerer, hvilke enheder der anses forsikringsinvesteringsenheder.

Det foreslås i *stk. 2*, at en koncernenhed, der har en indirekte ejerandel i en investeringsenhed eller i en forsikringsinvesteringsenhed gennem en direkte ejerandel i en anden investeringsenhed eller forsikringsinvesteringsenhed, anses for at være underlagt beskatning efter markedsværdi eller en lignende

ordning med hensyn til dens indirekte ejerandel i førstnævnte investeringsenhed eller forsikringsinvestering forsikringsinvesteringsenhed, hvis den er underlagt beskatning efter markedsværdi eller lignende ordning med hensyn til dens direkte ejerandel i den anden nævnte investeringsenhed eller forsikringsinvesteringsenhed.

Den foreslåede bestemmelse vedrører tilfælde, hvor investeringsenheden eller forsikringsinvesteringsenheden ikke ejes direkte af koncernenheden, men indirekte via en mellemliggende investeringsenhed. I denne situation vil koncernenheden blive anset for at opfylde betingelsen i stk. 1 om, at koncernenheden skal være undergivet en beskatning baseret på markedsværdien, hvis koncernenheden er underlagt beskatning baseret på markedsværdien i relation til den direkte ejerandel i den mellemliggende investeringsenhed. I denne situation vil værdien af andelen i den mellemliggende investeringsenhed således blive anset for at afspejle værdien af de indirekte ejede investeringsenheder.

Det foreslås i *stk. 3, 1. og 2. pkt.*, at beslutningen i henhold til bestemmelsens stk. 1 træffes i overensstemmelse med § 54, stk. 1, og at hvis beslutningen tilbagekaldes, indregnes eventuelle gevinster eller tab fra afhændelse af et aktiv eller passiv, som investeringsenheden eller forsikringsinvesteringsenheden har, på basis af markedsværdien af aktivet eller passivet på den første dag i det år, hvor tilbagekaldelsen foretages.

Det følger af den foreslåede bestemmelse, jf. henvisningen til den foreslåede bestemmelse i lovforslagets § 54, stk. 1, at en beslutning omfattet af § 51 vil gælde for en periode på fem år fra det år, hvor beslutningen træffes. Det fremgår desuden af lovforslagets § 54, stk. 1, at beslutningen vil blive forlænget automatisk, medmindre den indberettende koncernenhed tilbagekalder beslutningen ved udløbet af femårsperioden. Tilbagekaldelsen af beslutningen vil gælde i en periode på fem år fra udgangen af det år, hvor tilbagekaldelsen finder sted.

Den foreslåede bestemmelse indebærer endvidere, at der ved en eventuel tilbagekaldelse fastsættes en indgangsværdi for investeringsenhedens aktiver og passiver, således at fortjeneste eller tab ved eventuel senere afståelse beregnes med udgangspunkt i aktivernes eller passivernes markedsværdi på den første dag i det år, hvor beslutningen om anvendelse af § 51 tilbagekaldes.

Det foreslås i *stk. 4*, at ved en forsikringsinvesteringsenhed forstås en enhed, der ville opfylde definitionen af en investeringsfond eller et ejendomsinvesteringsselskab, hvis den ikke var blevet oprettet i forbindelse med forpligtelser i henhold til en forsikrings- eller livrenteaftale, og den ikke var 100 pct. ejet af en enhed, der er underlagt regulering i den jurisdiktion, hvor den er hjemmehørende, som forsikringsselskab.

Det følger af den foreslåede bestemmelse, at begrebet forsikringsinvesteringsenheder ved anvendelsen af bestemmelserne i forslaget til § 51 vil skulle forstås sådan, at det omfatter enheder, der opfylder alle betingelserne for at kunne anses for en investeringsenhed, bortset fra at enheden dels fuldt ud ejes af en enhed, der er underlagt regulering som et forsikringsselskab, dels er oprettet i forbindelse med forpligtelser i henhold til en forsikrings- eller livrenteaftale.

Om betingelserne for, at en enhed anses for en investeringsenhed, henvises i øvrigt til den foreslåede definitionsbestemmelse i lovforslagets § 3, nr. 30, sammenholdt med forslaget til definitionsbestemmelserne i lovforslagets § 3, nr. 31 og 32.

Forslaget til § 51 implementerer direktivets artikel 42, som er baseret på OECD's modelregler artikel 7.5.

Til § 52

Det foreslås i § 52, *stk. 1*, at efter den indberettende koncernenheds beslutning kan en koncernenhed, der ejer en investeringsenhed, anvende en metode med skattepligtigt udbytte med hensyn til dens ejerandel i investeringsenheden, for så vidt koncernenheden ikke selv er en investeringsenhed, og med rimelighed kan forventes at blive beskattet af udbytte fra investeringsenheden med en skattesats svarende til eller over minimumsskattesatsen.

Det bemærkes, at der i den danske udgave af direktivet står, at det er ejeren af en koncernenhed, der ejer en investeringsenhed, der kan anvende metoden med skattepligtigt udbytte. I overensstemmelse med andre sproglige udgaver af direktivet er det dog ejeren af investeringsenheden, der kan anvende denne metode.

Den foreslåede bestemmelse vil indebære, at det ved et valg truffet af den indberettende koncernenhed vil kunne besluttes, at ejeren af investeringsenheden i relation til sin ejerandel anvender en særlig metode med skattepligtigt udbytte, således at udbyttet medregnes i den kvalificerede indkomst for koncernenhedsejeren.

Det vil skulle være en betingelse, dels at koncernenhedsejeren ikke selv er en investeringsenhed, dels at ejeren med rimelighed kan forvente, at udbytte fra investeringsenheden mindst vil blive beskattet med minimumsskattesatsen på 15 pct.

Det bemærkes, at det vil være muligt at anvende den særlige metode for en koncernenhedsejer, der ikke er en investeringsenhed, selv om ejerandelen i den pågældende investeringsenhed ejes indirekte via en mellemliggende ejer, der er en investeringsenhed.

Det foreslås i *stk. 2*, at efter metoden med skattepligtigt udbytte medregnes udbytte og skønnet udbytte af en investeringsenheds kvalificerede indkomst i den kvalificerede indkomst for den koncernenhedsejer, der har modtaget udbyttet, forudsat at denne ikke er en investeringsenhed,

og at beløbet for omfattede skatter, der er afholdt af investeringsenheden, og som kan fradrages af koncernenhedsejerne i skatteforpligtelsen hidrørende fra investeringsenhedens udbytte, medregnes i den kvalificerede indkomst og de regulerede omfattede skatter for den koncernenhedsejer, der har modtaget udbyttet.

Den foreslåede bestemmelse fastlægger, hvad der vil være konsekvensen af, at det vælges at anvende metoden med skattepligtigt udbytte.

I givet fald vil både faktisk og skønnet udbytte af investeringsenhedens kvalificerede indkomst skulle medregnes i den kvalificerede indkomst for udbyttmodtageren, i det omfang udbyttmodtageren ikke selv er en investeringsenhed.

Udbyttmodtageren vil kunne være en investeringsenhed, hvis den koncernenhedsejer, som ordningen er valgt for, ejer sin ejerandel indirekte gennem en mellemliggende enhed, der er en investeringsenhed.

Den foreslåede bestemmelse indebærer, at en udlodning til en sådan mellemliggende investeringsenhed ikke vil skulle medregnes ved opgørelsen af den kvalificerede indkomst for den koncernenhedsejer, som ordningen er

valgt for. Det vil således først være på det tidspunkt, at udbyttet faktisk (videre)udloddet eller medregnes som skønnet udbytte hos den pågældende koncernenhedsejer, at det vil skulle medregnes i udbyttedtagerens kvalificerede indkomst.

Det vil som udgangspunkt skulle bero på lovgivningen i det land, hvor koncernenhedsejeren er hjemmehørende, hvad der anses for skønnet udbytte, jf. dog nedenfor om forslaget til bestemmelsen i stk. 6.

I det omfang investeringsenheden har afholdt et beløb til dækning af omfattede skatter, der kan fradrages i koncernenhedsejernes skatteforpligtelse i relation til udbytte, vil dette skattebeløb endvidere skulle medregnes i den kvalificerede indkomst og de regulerede omfattede skatter for den koncernenhedsejer, der har modtaget udbyttet.

Det foreslås i *stk. 3, 1. pkt.*, at den andel af den ikkeudloddede kvalificerede nettoindkomst i den i stk. 4 omhandlede investeringsenhed, som vedrører koncernenhedsejeren, og som hidrører fra det tredje år, der går umiddelbart forud for regnskabsåret (kontrolåret), behandles som den pågældende investeringsenheds kvalificerede indkomst for regnskabsåret.

Den foreslåede bestemmelse indebærer, at det i et regnskabsår først vil skulle fastlægges, om kvalificeret nettoindkomst i investeringsenheden i kontrolåret – dvs. det tredje år umiddelbart forud for regnskabsåret – ikke er blevet udloddet. Dette vil skulle ske i overensstemmelse med de nærmere regler herom, der fremgår af bestemmelserne i forslaget til stk. 4 og 5, der omtales umiddelbart nedenfor.

Et eventuelt ikkeudloddet beløb vil skulle ske medregnes ved opgørelsen af investeringsenhedens kvalificerede indkomst i regnskabsåret, i det omfang dette beløb vedrører den pågældende koncernenhedsejers ejerandel.

Det foreslås i *stk. 3, 2. pkt.*, at et beløb svarende til denne kvalificerede indkomst multipliceret med minimumsskattesatsen behandles efter reglerne i afsnit II som ekstraskat for en lavt beskattet koncernenhed for regnskabsåret. Det foreslås endvidere i *stk. 3, 3. pkt.*, at en investeringsenheds kvalificerede indkomst eller tab og de regulerede omfattede skatter, der kan henføres til denne indkomst for regnskabsåret, udelades af beregningen af den effektive skattesats, jf. kapitel 9 og § 50, stk. 1-4, med undtagelse af beløbet for omfattede skatter, jf. stk. 2, 2. pkt.

De foreslåede bestemmelser vil indebære, at der vil skulle beregnes en ekstraskat for investeringsenheden af den del af den kvalificerede indkomst, der kan henføres til det i forslaget til stk. 3, 1. pkt., omhandlede ikkeudloddede beløb.

Den del af investeringsenhedens kvalificerede indkomst eller tab og de regulerede omfattede skatter, der kan henføres til det i forslaget til stk. 3, 1. pkt., omhandlede ikkeudloddede beløb, vil desuden skulle udelades ved beregningen af enhedens effektive skattesats efter reglerne i lovforslagets kapitel 9 og § 50, stk. 1-4, hvilket har til formål at hindre en dobbeltmedregning af det ikkeudloddede beløb og skatterne heraf.

Et eventuelt beløb for omfattede skatter, der er afholdt af investeringsenheden i kontrolåret og medregnet ved opgørelsen af koncernenhedsejerens regulerede omfattede skatter efter forslaget til bestemmelsen i stk. 2, 2. pkt., skal dog medregnes ved opgørelsen af investeringsenhedens kvalificerede de regulerede omfattede skatter, hvilket har til formål at undgå, at en dobbeltbeskatning.

Det foreslås i *stk. 4*, at en investeringsenheds ikkeudloddede kvalificerede nettoindkomst for kontrolåret er beløbet for den pågældende investeringsenheds kvalificerede indkomst for kontrolåret nedsat indtil nul, jf. dog stk. 5, med:

- 1) Investeringsenhedens omfattede skatter.
- 2) Udbytte og skønnet udbytte til ejere, der ikke er investeringsenheder, i løbet af den periode, som starter den første dag i det tredje år, der går umiddelbart forud for regnskabsåret, og slutter den sidste dag i det rapporteringsår, hvor ejerandelen blev besiddet (kontrolperioden).
- 3) Kvalificerede tab, der er opstået i løbet af kontrolperioden.
- 4) Eventuelle restbeløb fra kvalificerede tab, der ikke allerede har nedsat den pågældende investeringsenheds ikkeudloddede kvalificerede nettoindkomst for et tidligere kontrolår, dvs. fremførsel af investeringsunderskud.

Den foreslåede bestemmelse fastlægger, hvordan det vil skulle beregnes, i hvilket omfang kvalificeret nettoindkomst i investeringsenheden i kontrolåret – dvs. det tredje år umiddelbart forud for regnskabsåret – skal anses for ikkeudloddet. Efter den foreslåede bestemmelse vil beregningen skulle foretages ved, at der tages udgangspunkt i investeringsenhedens kvalificerede indkomst for kontrolåret, hvorefter der, indtil beløbet måtte være reduceret til nul, vil kunne fratrækkes en række beløb.

Fra beløbet vil for det første skulle fratrækkes investeringsenhedens omfattede skatter, som vil have nedbragt det beløb, der kunne udloddes.

For det andet vil skulle fratrækkes det beløb, der udgøres af udbytte og skønnet udbytte til ejere af investeringsenheden, som ikke selv er investeringsenheder, der er udloddet i den 4-årige periode, der omfatter kontrolåret til og med rapporteringsåret (regnskabsåret). Dette har sammenhæng med, at dette beløb allerede vil være medregnet ved opgørelsen af den kvalificerede indkomst hos ejerne.

For det tredje vil skulle fratrækkes kvalificerede tab, der er opstået i løbet af kontrolperioden, da sådanne tab (investeringstab) vil have nedbragt det beløb, der kunne udloddes.

Endelig for det fjerde vil skulle fratrækkes kvalificerede tab, der ikke allerede har nedsat den pågældende investeringsenheds ikkeudloddede kvalificerede nettoindkomst for et tidligere kontrolår. Dette vil sikre, at et sådant fremført investeringsunderskud fra et tidligere år vil blive taget i betragtning, da det pågældende underskud i lighed med kvalificerede underskud i kontrolperioden vil have nedbragt det beløb, der kunne udloddes.

Et herefter resterende positivt beløb vil således udgøre investeringsenhedens ikkeudloddede kvalificerede nettoindkomst for kontrolåret, dvs. det beløb, der vil skulle behandles efter reglerne i forslaget til bestemmelsen i stk. 3. Det foreslås i *stk. 5*, at en investeringsenheds ikkeudloddede kvalificerede nettoindkomst ikke nedsættes med udbytte eller skønnet udbytte eller beløb for kvalificerede tab, der allerede har nedsat den pågældende investeringsenheds ikkeudloddede kvalificerede nettoindkomst for et tidligere kontrolår ved anvendelse af *stk. 4, nr. 2 eller 3*.

Den foreslåede bestemmelse indebærer, at beløb, der udgøres af udbytte eller skønnet udbytte eller beløb for kvalificerede tab i kontrolperioden, kun kan fradrages en enkelt gang, når det afgøres, om investeringsenheden for et kontrolår har en ikkeudloddet kvalificeret nettoindkomst. Dette vil sikre, at beløbene ikke fratrækkes i flere regnskabsår og derved nedbringer en forpligtelse til at betale ekstraskat i mere end et enkelt regnskabsår.

Det foreslås i *stk. 6*, at der anses for at foreligge et skønnet udbytte, når en direkte eller indirekte ejerandel i investeringsenheden overføres til en enhed, der ikke tilhører den multinationale koncern eller den store nationale koncern, idet dette skønnede udbytte er lig med den ikkeudloddede andel af den

kvalificerede nettoindkomst, der kan henføres til denne ejerandel på overførselsdatoen, opgjort uden hensyntagen til det skønnede udbytte.

Den foreslåede bestemmelse indebærer, at der vil skulle anses for at foreligge et skønnet udbytte, når en ejerandel i investeringsenheden overføres til en ejer, der ikke tilhører koncernen. I et sådant tilfælde vil det ligge fast, at der ikke vil blive foretaget yderlige udbytteudlodninger til den overdragende koncernenhed i relation til den overdragne ejerandel. Den foreslåede bestemmelse fastsætter derfor, at den andel af investeringsenhedens ikkeudloddede kvalificerede nettoindkomst, der på overdragelsestidspunktet kan henføres til den overdragne ejerandel, skal anses for et skønnet udbytte.

Herved vil det blive sikret, at beskattningen af beløbet ikke udskydes til udløbet af den 4-årige kontrolperiode, som eller vil skulle gælde efter bestemmelserne i forslaget til bestemmelserne i stk. 3-5.

Det foreslås i *stk. 7. stk. 1*, at beslutningen i henhold til stk. 1 om at anvende en metode med skattepligtigt udbytte træffes i overensstemmelse med § 54, stk. 1.

Det følger af den foreslåede bestemmelse, jf. henvisningen til den foreslåede bestemmelse i lovforslagets § 54, stk. 1, at en beslutning omfattet af § 52 vil gælde for en periode på fem år fra det år, hvor beslutningen træffes. Det fremgår desuden af lovforslagets § 54, stk. 1, at beslutningen vil blive forlænget automatisk, medmindre den indberettende koncernenhed tilbagekalder beslutningen ved udløbet af femårsperioden. Tilbagekaldelsen af beslutningen vil gælde i en periode på fem år fra udgangen af det år, hvor tilbagekaldelsen finder sted.

Det foreslås i stk. 7, 2. *pkt.*, at hvis beslutningen tilbagekaldes, behandles den andel af den ikkeudloddede kvalificerede nettoindkomst i investeringsenheden, som vedrører koncernenhedsejeren, ved udgangen af det regnskabsår, der går umiddelbart forud for det regnskabsår, hvor tilbagekaldelsen foretages, som investeringsenhedens kvalificerede indkomst for regnskabsåret. Det foreslås endvidere i stk. 7, 3. *pkt.*, at et beløb svarende til denne kvalificerede indkomst multipliceret med minimumsskattesatsen behandles efter reglerne i afsnit II som ekstraskat for en lavt beskattet koncernenhed for regnskabsåret.

Den foreslåede bestemmelse vil indebære, at den del af den kvalificerede nettoindkomst i investeringsenheden, der ikke er blevet udloddet til koncernenhedsejeren i den periode, hvor valget efter § 52 har været gældende, undergives beskatning med minimumsskattesatsen i investeringsenheden i det regnskabsår, hvor metoden ikke længere er valgt.

Det har til formål at sikre, at beløb, der i perioden er indgået i investeringsenhedens kvalificerede nettoindkomst, men hverken er blevet beskattet i investeringsenheden selv eller er blevet medregnet ved opgørelsen af den kvalificerede nettoindkomst for koncernenhedsejeren, beskattes med minimumsskattesatsen.

Forslaget til § 52 implementerer direktivets artikel 43, som er baseret på artikel 7.6. i OECD's modelregler.

Til § 53

Den foreslåede bestemmelse i § 53 indeholder reglerne om indgivelse af skemaet med oplysninger om ekstraskat og eventuelle meddelelser.

Det foreslås i § 53, *stk. 1, 1. pkt.*, at en koncernenhed, der er hjemmehørende i Danmark, skal indgive et skema med oplysninger om ekstraskat til Skatteforvaltningen i henhold til *stk. 4*.

En »koncernenhed« er defineret som enhver enhed, der indgår i en multinational eller stor national koncern, og alle faste driftssteder, der tilhører en hovedenhed, som indgår i en multinational koncern, jf. § 3, nr. 2.

Der henvises til bemærkningerne til § 53, *stk. 4*, for nærmere om skemaet med oplysninger om ekstraskat.

§ 53, *stk. 1, 1. pkt.*, angiver udgangspunktet om, at den enkelte koncernenhed, der er hjemmehørende i Danmark, er pligtig til og ansvarlig for at indgive skemaet med oplysninger om ekstraskat til Skatteforvaltningen. Formålet med bestemmelsen er at sikre, at Skatteforvaltningen modtager sådanne oplysninger, der er nødvendige til at kunne vurdere rigtigheden af en koncernenheds eventuelle forpligtelse til at betale ekstraskat, jf. hertil direktivets betragtning nr. 22.

Det foreslås i § 53, *stk. 1, 2. pkt.*, at et sådant skema kan indgives af en udpeget lokal enhed på vegne af koncernenheden.

En udpeget lokal enhed er defineret som den koncernenhed i en multinational eller stor national koncern, som er hjemmehørende i Danmark, og som af de andre koncernenheder i den multinationale eller store nationale koncern, der er hjemmehørende i Danmark, er udpeget til på deres vegne at indgive et skema med oplysninger om ekstraskat og eventuelle relevante meddelelser knyttet hertil, jf. § 53, stk. 7.

Formålet med § 53, stk. 1, 2. pkt., er at give en koncern mulighed for en administrativ lettere proces i forbindelse med indgivelsen af skemaet med oplysninger om ekstraskat til Skatteforvaltningen. Bestemmelsen vil medføre, at hvis der er to eller flere koncernenheder hjemmehørende i Danmark, vil én af disse koncernenheder kunne udpeges som den lokale enhed, der forestår indgivelsen af skemaet med oplysninger om ekstraskat til Skatteforvaltningen på vegne af den anden koncernenhed eller de andre koncernenheder i Danmark.

Hvis der er udpeget en lokal enhed, vil en koncernenhed, den udpegede enhed indgiver oplysninger på vegne af, ikke selv skulle indgive skemaet med oplysninger om ekstraskat i medfør af 1. pkt. Det er en forudsætning, at den udpegede lokale enhed indgiver samtlige af de oplysninger på vegne andre, som ellers ville være blevet indgivet efter 1. pkt.

Det foreslås i § 53, *stk. 2, nr. 1*, at stk. 1 ikke finder anvendelse, hvis skemaet med oplysninger om ekstraskat er indgivet af det ultimative moderselskab, der er hjemmehørende i en jurisdiktion, som for rapporteringsåret har en gældende betinget aftale mellem kompetente myndigheder med Danmark.

Et ultimativt moderselskab er defineret i § 3, nr. 14, hvortil der henvises.

Formålet med bestemmelsen er at give en koncern mulighed for en administrativ lettere proces i forbindelse med indgivelsen af skemaet med oplysninger om ekstraskat til Skatteforvaltningen. Koncernen får mulighed for at kunne beslutte, hvilken enhed i koncernen, der skal indgive skemaet med oplysninger om ekstraskat på vegne af øvrige koncernenheder. Det indebærer, at færre koncernenheder inden for samme koncern vil skulle udarbejde og indgive skemaet med oplysninger om ekstraskat. Anvendelsen af bestemmelsen forudsætter, at visse forudsætninger er opfyldt, jf. nærmere i det følgende.

Efter stk. 1 er den, der indgiver skemaet med oplysninger om ekstraskat, hjemmehørende i Danmark og indgiver det derfor direkte til Skatteforvaltningen. Efter stk. 2, nr. 1, er den, der foretager indgivelsen – dvs. det ultimative moderselskab – hjemmehørende i en udenlandsk jurisdiktion. Indgivelsen af skemaet med oplysninger om ekstraskat sker derfor ikke direkte til Skatteforvaltningen, men til den udenlandske skattemyndighed.

Bestemmelsen i stk. 2, nr. 1, indebærer, at pligten for koncernenheder efter stk. 1 til at indgive skemaet vil blive fraveget, når indgivelsen sker i medfør af stk. 2, nr. 1. Det er et krav for at kunne anvende bestemmelsen, at det ultimative moderselskab er hjemmehørende i en jurisdiktion, som for rapporteringsåret har en gældende betinget aftale mellem kompetente myndigheder med Danmark. Ved »betinget aftale mellem kompetente myndigheder« forstås en bilateral eller multilateral aftale eller ordning mellem to eller flere kompetente myndigheder, ifølge hvilken der automatisk skal udveksles årlige skemaer med oplysninger om ekstraskat, jf. definitionen i § 3, nr. 48.

Bestemmelsen vil medføre, at Skatteforvaltningen ikke vil få skemaet med oplysninger om ekstraskat indgivet direkte fra en koncernhed, der er hjemmehørende i Danmark, men fra den udenlandske kompetente myndighed, hvor det ultimative moderselskab er hjemmehørende.

Pligten for koncernenheder omfattet af § 53, stk. 1, til at indgive et skema med oplysninger om ekstraskat vil som følge heraf blive fraveget.

Denne fravigelse af pligten til at indgive skemaet vil dog kun gælde, hvis Skatteforvaltningen faktisk modtager skemaet med oplysninger om ekstraskat via den ordning, der følger af stk. 2, nr. 1. Da den enkelte koncernhed vil være den primære ansvarlige for at indgive skemaet, jf. hertil bemærkningerne til stk. 1, vil Skatteforvaltningen kunne henvende sig til denne koncernhed, hvis indgivelsen af skemaet ikke sker rettidigt i medfør af ordningen i stk. 2.

Det foreslås i stk. 2, nr. 2, at stk. 1 ikke finder anvendelse, hvis skemaet med oplysninger om ekstraskat er indgivet af den udpegede indberettende enhed, der er hjemmehørende i en jurisdiktion, som for rapporteringsåret har en gældende betinget aftale mellem kompetente myndigheder med Danmark.

Hvad der forstås ved udpegede indberettende enhed er defineret i § 3, nr. 44, hvortil der henvises.

Til forskel fra bestemmelsen i § 53, stk. 2, nr. 1, er det efter stk. 2, nr. 2, ikke det ultimative moderselskab, der har indgivet skemaet med oplysninger om ekstraskat i en anden jurisdiktion end Danmark. Indgivelsen er derimod foretaget af en anden koncernenhed, der ikke er hjemmehørende i Danmark, og som ikke er det ultimative moderselskab.

Der er herudover ingen forskel fra bestemmelsen i stk. 2, nr. 1, hvorfor der henvises til bemærkningerne til denne bestemmelse.

Det foreslås i § 53, *stk. 3*, at hvis stk. 2 finder anvendelse, skal koncernenheden, jf. stk. 1, 1. pkt., eller den på dens vegne udpegede lokale enhed, jf. stk. 1, 2. pkt., meddele Skatteforvaltningen identiteten på den enhed, som indgiver skemaet med oplysninger om ekstraskat, samt den jurisdiktion, i hvilken denne enhed er hjemmehørende.

Formålet med bestemmelsen er at sikre, at Skatteforvaltningen får meddelelse om, at skemaet med oplysninger om ekstraskat ikke vil blive indgivet direkte til Skatteforvaltningen af en koncernenhed, der er hjemmehørende i Danmark, men at skemaet vil skulle modtages fra en udenlandsk myndighed via en aftale mellem kompetente myndigheder.

En koncernenheds frist for at give denne meddelelse til Skatteforvaltningen er reguleret i § 53, stk. 5. Der henvises til bestemmelsen og bemærkningerne hertil for nærmere om fristen.

Det foreslås i § 53, *stk. 4*, at skemaet med oplysninger om ekstraskat skal indgives i et standardskema. Skatteforvaltningen fastsætter regler om indgivelsen efter 1. pkt. og om indholdet af standardskemaet i overensstemmelse med artikel 44 i Rådets direktiv (EU) 2022/2523 af 15. december 2022 om sikring af en global minimumsskattesats for multinationale koncerner og store nationale koncerner i Unionen.

Bestemmelsen er en bemyndigelsesbestemmelse til Skatteforvaltningen til at fastsætte regler for selve indgivelsen af skemaet og indholdet af skemaet med oplysninger om ekstraskat. De fastsatte regler om indholdet vil skulle være i overensstemmelse med direktivets artikel 44, der indeholder en angivelse af de kategorier af oplysninger, skemaet med oplysninger om ekstraskat vil skulle indeholde.

Skatteforvaltningen vil med hensyn til regler om selve indgivelsen af skemaet kunne fastsætte regler om bl.a. formen for indgivelsen af skemaet, dvs. på hvilken måde indgivelsen af skemaet vil skulle ske, f.eks. digitalt.

Det følger af direktivets artikel 44, stk. 5, at skemaet med oplysninger om ekstraskat skal indgives i et standardskema og indeholde sådanne oplysninger om den multinationale eller store nationale koncern, der er opregnet i bestemmelsens litra a-d. Der skal bl.a. oplyses om koncernenhedernes identitet, herunder deres eventuelle skatteregistreringsnummer, og jurisdiktionen, hvor de er hjemmehørende. Endvidere skal skemaet indeholde oplysninger, der er nødvendige for beregning af den effektive skattesats for hver jurisdiktion og ekstraskatten for hver koncernenhed, ekstraskatten for et medlem af en joint venture-koncern, og allokeringen af ekstraskat i henhold til reglen om indkomstmedregning og reglen om underbeskattede overskud for hver jurisdiktion.

Skatteforvaltningen vil endvidere skulle fastsætte regler om sådanne oplysninger, der skal indgives i et skema med oplysninger om ekstraskat i medfør af artikel 44, stk. 6. Denne artikel vedrører de oplysninger, der vil skulle indgives, når en koncernenhed er hjemmehørende i Danmark og har et ultimativt moderselskab, der er hjemmehørende i en tredjelandsjurisdiktion, der anvender regler, som er vurderet at være ligestillet med reglerne i direktivet, jf. direktivets artikel 52 om ækvivalensvurdering.

Det »standardskema«, der ifølge bestemmelsen vil skulle anvendes, forudsættes som udgangspunkt at være skemaet »GloBE Information Return«, der er udarbejdet af OECD til brug for administrationen af OECD's modelregler (»Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two)«). Skatteforvaltningens bemyndigelse til at fastsætte regler om indgivelsen af skemaet vil også omfatte adgang til at angive, hvilket skema til brug for indgivelsen af oplysninger om ekstraskat, der vil skulle anvendes.

Det foreslås i § 53, stk. 5, 1. pkt., at det i stk. 4 omhandlede skema med oplysninger om ekstraskat og eventuelle meddelelser efter stk. 3 skal indgives til Skatteforvaltningen senest 15 måneder efter den sidste dag i rapporteringsåret.

Formålet med bestemmelsen er at give den, der skal indgive skema med oplysninger om ekstraskat, tid til at forberede og forestå indgivelsen af oplysningerne samt eventuelle meddelelser.

Med indgivet til Skatteforvaltningen menes, at skemaet med oplysninger om ekstraskat og eventuelle meddelelser vil skulle være modtaget hos Skatteforvaltningen senest 15 måneder efter den sidste dag i rapporteringsåret.

Den foreslåede bestemmelse vil medføre, at skemaet med oplysninger om ekstraskat og eventuelle meddelelser vil skulle være indgivet til Skatteforvaltningen senest 15 måneder efter den sidste dag i rapporteringsåret.

Det foreslås i § 53, *stk. 5, 2. pkt.*, at uanset 1. pkt. skal det i stk. 4 omhandlede skema med oplysninger om ekstraskat og meddelelser indgives til Skatteforvaltningen senest 18 måneder efter den sidste dag i det rapporteringsår, der efter § 74, stk. 4, er det omhandlede overgangsår.

Formålet med bestemmelsen er at fastsætte en længere frist end den ordinære på 15 måneder for indgivelse af skemaet med oplysninger om ekstraskat og eventuelle meddelelser i forbindelse med, at en multinational koncern eller stor national koncern bliver omfattet af reglerne i denne lov.

Ved »overgangsår« forstår det første regnskabsår, hvor en multinational koncern eller en stor national koncern falder ind under denne lovs anvendelsesområde, jf. definitionen i § 74, stk. 4.

Der henvises i øvrigt til bemærkningerne til stk. 5, 1. pkt., ovenfor.

Det foreslås i § 53, *stk. 6, 1. pkt.*, at er koncernenheden omfattet af § 44 eller § 71 finder reglerne i stk. 1-5 ikke anvendelse for koncernenheden.

§ 44 vedrører en såkaldt 'permanent safe harbour', mens § 71 vedrører en midlertidig 'soft harbour'. Både § 44 og § 71 har til formål at lette de administrative byrder for en koncern med hensyn til de administrative regler i denne lov. §§ 44 og 71 forudsætter opfyldelsen af visse betingelser. Der henvises til bemærkningerne til §§ 44 og 71 for nærmere herom.

Den foreslåede bestemmelse i § 53, stk. 6, 1. pkt., vil medføre, at når en koncernenhed er omfattet af §§ 44 eller 71, finder § 53, stk. 1-5, ikke anvendelse. Koncernenheden vil dermed ikke skulle indgive skema med oplysninger om ekstraskat eller eventuelle meddelelse efter stk. 3.

Det foreslås i § 53, *stk. 6, 2. pkt.*, at koncernenheden eller en udpeget lokal enhed skal meddele og dokumentere over for Skatteforvaltningen, at koncernenheden er omfattet af § 44 eller § 71.

Bestemmelsen vil medføre, at det vil være et krav, for at være fritaget for at indgive skema med oplysninger om ekstraskat og eventuelle meddelelser, jf. 1. pkt., at koncernenheden giver meddelelse til Skatteforvaltningen om,

at den er omfattet af §§ 44 eller 71, og at koncernenheden dokumenterer dette.

Indholdet af dokumentationen vil bero på, om koncernenheden er omfattet af § 44 eller § 71, og derefter hvilken af mulighederne under hver af de to bestemmelser, koncernenheden er omfattet af.

Det foreslås i § 53, *stk. 6, 3. pkt.*, at Skatteforvaltningen kan fastsætte regler om meddelelsen og dokumentationen efter 2. pkt.

Bestemmelsen er en bemyndigelse til Skatteforvaltningen til at fastsætte nærmere regler for bl.a. indholdet af den meddelelse, der skal gives til Skatteforvaltningen i medfør af 2. pkt. Endvidere vil Skatteforvaltningen kunne fastsætte nærmere regler for dokumentationen, der skal gives til Skatteforvaltningen. Bemyndigelsen forudsættes herudover anvendt til at fastsætte regler om fristen for at give meddelelse og indsende dokumentation.

Som det også fremgår af bemærkningerne til stk. 6, 2. pkt., vil indholdet af dokumentationen bero på, om koncernenheden er omfattet af §§ 44 eller 71, og derefter hvilken af mulighederne under hver af de to bestemmelser, koncernenheden vil være omfattet af.

Skatteforvaltningen vil dermed kunne fastsætte de nærmere regler for og krav til dokumentationen af, at en koncernenhed er omfattet af §§ 44 eller 71.

Det foreslås i § 53, *stk. 7*, at ved udpeget lokal enhed forstås den koncernenhed, der er hjemmehørende i Danmark, og som er udpeget af andre koncernenheder i den multinationale eller store nationale koncern til på deres vegne at indgive skemaet med oplysninger om ekstraskat og eventuelle meddelelser.

Bestemmelsen angiver definitionen af en »udpeget lokal enhed«, sådan som dette begreb anvendes i stk. 1, 2. pkt., og stk. 3 og 6.

Forslaget til § 53 implementerer direktivets artikel 44, som er baseret på OECD's moderegler artikel 8.

Til § 54

Den foreslåede bestemmelse vedrører de beslutninger, der kan tages i henhold til loven, hvor længe beslutningen er gældende, og hvilken skattemyndighed beslutningen skal indberettes til i overensstemmelse med § 53.

Det foreslås i *stk. 1*, at de i § 2, stk. 2, § 25, stk. 4, § 26, stk. 1, nr. 1 og 2, og §§ 51 og 52 omhandlede beslutninger gælder i en periode på fem år fra det år, hvor beslutningen træffes. Beslutningen forlænges automatisk, medmindre den indberettende koncernenhed tilbagekalder beslutningen ved udløbet af femårsperioden. Tilbagekaldelsen af beslutningen gælder i en periode på fem år fra udgangen af det år, hvor tilbagekaldelsen finder sted.

Det dækker således over beslutninger om undtagne enheder, behandlingen af nationale kontrollerede transaktioner, valg forbundet med opgørelsen af den kvalificerede indkomst eller tab og særregler for investeringsenheder.

Det foreslås i *stk. 2*, at de i § 26, stk. 1, nr. 3, § 33, stk. 8, § 36, stk. 1, § 37, stk. 1, § 40, stk. 1, og § 42, stk. 1, omhandlede beslutninger gælder i en periode på ét år. Beslutningen forlænges automatisk, medmindre den indberettende koncernenhed tilbagekalder beslutningen ved årets udgang.

Det dækker således over beslutninger om valg forbundet med opgørelsen af den kvalificerede indkomst eller tab, valg forbundet med regulerede omfattede skatter, valg i forbindelse med reguleringer efter indberetning af regnskab, valg forbundet med anerkendte beskatningssystemer baseret på overskudsudlodning, den substansbaseret indkomstudelukkelsesregel og slutte-
ligt valg forbundet med de minimis-undtagelsen.

Det foreslås i *stk. 3*, at de i § 2, stk. 2, § 25, stk. 4, § 26, stk. 1, § 33, stk. 8, § 36, stk. 1, § 40, stk. 1, § 37, stk. 1, og § 42, stk. 1, og §§ 51 og 52 omhandlede beslutninger oplyses til Skatteforvaltningen i medfør af § 53. Dermed skal de ovennævnte beslutninger fremgå af det skema, der skal indgives efter § 53.

Forslaget til § 54 implementerer direktivets artikel 45, som er baseret på OECD's modelregler artikel 1.5.3, 3.2.2, 3.2.5, 3.2.8, 7.5.2, 7.6.6, 3.2.6 og 7.3.1.

Til § 55

Formålet med forslaget er at give Skatteforvaltningen mulighed for at foretage skønsmæssige ansættelser af ekstraskat, svarende til hvad der gælder efter skattekontrollovens § 74, stk. 1 og 2, om Skatteforvaltningens adgang til at foretage skønsmæssige skatteansættelser.

Som det fremgår af lovforslagets § 56, præciseres det med forslaget, at Skatteforvaltningens afgørelser om ansættelse af ekstraskat skal være omfattet af de tilsvarende regler i skatteforvaltningsloven, der i dag gælder for afgørelser, som Skatteforvaltningen træffer om ansættelse af indkomstskat, med de ændringer der følger af denne lov. Det gælder også, hvis Skatteforvaltningen ansætter ekstraskat skønsmæssigt.

Det foreslås i *stk. 1*, at har en koncernenhed, der er hjemmehørende i Danmark, ikke rettidigt givet Skatteforvaltningen oplysninger om ekstraskat som nævnt i § 53, kan Skatteforvaltningen ved udløbet af fristen i § 53, stk. 5, foretage en skønsmæssig ansættelse af ekstraskat for det pågældende regnskabsår i henhold til denne lov.

Forslaget betyder, at Skatteforvaltningen kan foretage en skønsmæssig ansættelse af ekstraskat, såfremt koncernenheden ikke rettidigt har givet Skatteforvaltningen oplysninger i overensstemmelse med de krav og frister, der gælder efter lovforslagets § 53.

Det foreslås i *stk. 2, 1. pkt.*, at ud over de tilfælde, der er nævnt i stk. 1, kan Skatteforvaltningen foretage en skønsmæssig ansættelse af ekstraskat, hvis koncernenheden ved udløbet af fristen i § 53, stk. 5, ikke har givet Skatteforvaltningen oplysninger om ekstraskat som nævnt i § 53, som kan danne grundlag for ansættelsen.

Forslaget angår den situation, at oplysninger efter § 53 er indgivet til Skatteforvaltningen, men oplysningerne ikke er egnede til at danne grundlag for ansættelsen af ekstraskat. Med udtrykket "ikke kan danne grundlag for ansættelsen" forstås, at oplysningerne ikke er tilstrækkelige til at kunne danne grundlag for en korrekt ansættelse af ekstraskat.

Det foreslås i *stk. 2, 2. pkt.*, at Skatteforvaltningen forinden skal have anmodet koncernenheden om oplysningerne inden for en rimelig frist.

I overensstemmelse med hvad der gælder for skønsmæssige skatteansættelser efter skattekontrollovens § 74, stk. 2, 2. pkt., bør fristen ikke være under 15 dage. En generel orientering til en virksomhed om at huske at indgive oplysninger inden fristens udløb er ikke tilstrækkelig. Opfordringen skal være rettet til den konkrete oplysningspligtige og skal være afgivet efter oplysningsfristens udløb og efter, at oplysningerne er modtaget.

Det foreslås i *stk. 2, 3. pkt.*, at kravet om forudgående anmodning efter 2. pkt. dog ikke gælder, hvis Skatteforvaltningen er kommet i besiddelse af oplysninger, som begrunder en gennemførelse af en uvarslet kontrol på den erhvervsdrivendes arbejdssted, jf. § 5, stk. 4, i lov om retssikkerhed ved forvaltningens anvendelse af tvangsindgreb og oplysningspligter.

Det følger af § 5, stk. 4, i retssikkerhedsloven, at forudgående underretning af den erhvervsdrivende om kontrolbesøget kan undlades, f.eks. hvis øjemedet med kontrolbesøgets gennemførelse vil forspildes, hvis forudgående underretning skulle gives.

Forslaget betyder, at kravet om forudgående anmodning om indgivelse af oplysninger ikke er til hinder for, at Skatteforvaltningen kan foretage et uvarslet kontrolbesøg hos den erhvervsdrivende, hvis Skatteforvaltningen er kommet i besiddelse af oplysninger, som tilsiger, at et sådant foretages. Under besøget kan Skatteforvaltningen få de fornødne oplysninger. Hvis den skattepligtige under besøget tilbyder at komme med yderligere oplysninger, skal Skatteforvaltningen give den skattepligtige en rimelig frist (på ikke under 15 dage) til at fremkomme med disse yderligere oplysninger.

Et kontrolbesøg vil kunne ske med hjemmel i den foreslåede bestemmelse i § 58. Der henvises til bemærkningerne til denne bestemmelse.

Til § 56

Det følger af skatteforvaltningslovens § 1, at Skatteforvaltningen bl.a. udøver forvaltningen af lovgivning om skatter. Bestemmelsen angiver den hovedregel, at skattelove forvaltes af Skatteforvaltningen, og at denne forvaltning er statslig.

Som det fremgår af de specielle bemærkninger til skatteforvaltningslovens § 1, jf. Folketingstidende 2004-05, A, L 110 som fremsat, omfatter bestemmelsen ikke kun indkomstskat, herunder dødsboskat, og ejendomsværdiskat, men også gaveafgift, moms, såkaldte punktafgifter, told, arbejdsmarkedsbidrag, kirkeskat, afgift efter pensionsbeskatningsloven og lignende retlige ydelser til det offentlige.

Ekstraskatten har karakter af at være en form for særskat, hvorfor skatteforvaltningslovens regler uden videre og i uændret form vil finde anvendelse.

Det vil f.eks. betyde, at de afgørelser, som Skatteforvaltningen træffer om ansættelse af ekstraskat, vil kunne påklages administrativt til Landsskatte retten, og at reglerne om sagsfremstilling, bindende svar, klage, domstolsprøvelse, henstand og omkostningsgodtgørelse vil finde anvendelse i forhold til ansættelse af ekstraskat. Dette ændres ikke med forslaget.

Skatteforvaltningsloven indeholder også processuelle regler, der specifikt regulerer ansættelse af udvalgte skatter, herunder ansættelse af indkomstskat.

Det foreslås i *stk. 1*, at ansættelse af ekstraskat behandles efter reglerne i skatteforvaltningsloven om ansættelse af indkomstskat med de ændringer, der følger af denne lov.

Det præciseres således med forslaget, at Skatteforvaltningens afgørelser om ansættelse af ekstraskat skal være omfattet af de tilsvarende regler i skatteforvaltningsloven, der i dag gælder for afgørelser, som Skatteforvaltningen træffer om ansættelse af indkomstskat med de ændringer, der følger af denne lov.

Udover de regler i skatteforvaltningsloven, som uden videre og i uændret form finder anvendelse for ansættelse af ekstraskat, vil skatteforvaltningslovens processuelle regler for ansættelse af indkomstskat, herunder f.eks. regler om agterskrivelse, genoptagelse og forældelse, efter forslaget finde anvendelse for ansættelse af ekstraskat, med de ændringer, der følger af denne lov.

Det foreslås i *stk. 2*, at fristerne i skatteforvaltningslovens § 26, stk. 1 og 2, først udløber i det sjette år efter regnskabsårets udløb for så vidt angår ansættelse af ekstraskat.

Forslaget til *stk. 2* betyder, at den ordinære varslingsfrist og ansættelsesfrist for ekstraskatten først udløber i det sjette indkomstår efter indkomstårets udløb og derfor vil være 2 år længere end den ordinære frist, som gælder efter skatteforvaltningslovens § 26, stk. 1 og 2.

Formålet med forslaget er at forlænge den ordinære ansættelsesfrist svarende til, hvad der gælder efter skatteforvaltningslovens § 26, stk. 5 (den såkaldte transfer pricing-regel), hvorefter fristerne efter § 26, stk. 1 og 2,

først udløber i det sjette år efter indkomstårets udløb for skattepligtige omfattet af skattekontrollovens kapitel 4 eller § 13 i tonnageskatteloven, for så vidt angår de kontrollerede transaktioner.

Baggrunden for forslaget er, ligesom det er tilfældet med sager, omfattet af skatteforvaltningslovens § 26, stk. 5, at sager om ansættelse af ekstraskat ofte vil være komplicerede, tidskrævende og forudsætter udveksling af oplysninger fra udlandet. Der vil således ofte være tale om sager, som på grund af deres karakter i praksis ofte kræver længere tid at behandle.

Som eksempel på, at sagerne kan være tidskrævende og vanskelige at nå inden for den almindelige ansættelsesfrist, kan nævnes lovforslagets § 53, stk. 5, hvorefter der skal indgives et skema med oplysninger om ekstraskat til Skatteforvaltningen senest 15 måneder efter den sidste dag i rapporteringsåret eller senest 18 måneder efter den sidste dag i det rapporteringsår, der efter § 74, stk. 4, er det omhandlede overgangsår.

Som det fremgår af forslaget til stk. 1, vil skatteforvaltningslovens procesuelle regler for ansættelse af indkomstskat, herunder f.eks. genoptagelse og forældelse, efter forslaget finde anvendelse for ansættelse af ekstraskat, med de ændringer der følger af denne lov.

Da forslaget alene har til formål at forlænge den ordinære ansættelsesfrist i forhold til, hvad der gælder efter skatteforvaltningslovens § 26, stk. 1 og 2, vil skatteforvaltningslovens regler om f.eks. ekstraordinær genoptagelse i skatteforvaltningslovens § 27 og forældelse i skatteforvaltningslovens § 34 a og b finde anvendelse i uændret form for ansættelse af ekstraskat.

Til § 57

Det foreslås i § 57, *stk. 1, 1. pkt.*, at den oplysningspligtige efter § 53, stk. 1, efter anmodning fra Skatteforvaltningen skal indsende det materiale, der udgør grundlaget for de oplysninger, der er angivet i skemaet med oplysninger om ekstraskat, jf. § 53, stk. 4.

Formålet med bestemmelsen er at give Skatteforvaltningen mulighed for at kunne indhente supplerende materiale til brug for en vurdering og kontrol af, om oplysningerne, der er angivet i skemaet med oplysninger om ekstraskat, er korrekte. Bestemmelsen vil derfor også finde anvendelse, selvom

skemaet med oplysninger om ekstraskat er indgivet i en udenlandsk jurisdiktion.

Den oplysningspligtige efter § 53, stk. 1 er den koncernenhed, der efter § 53, stk. 1, 1. eller 2. pkt., skal indgive et skema med oplysninger om ekstraskat til Skatteforvaltningen. Der henvises til bemærkningerne til § 53, stk. 1, for en nærmere beskrivelse af forskellen mellem 1. og 2. pkt. Uanset, om skemaet er indgivet af en koncernenhed efter § 53, stk. 1, eller af en udenlandsk koncernenhed i medfør af § 53, stk. 2, vil Skatteforvaltningen kunne anmode en koncernenhed efter § 53, stk. 1 om oplysninger.

Det »materiale, der udgør grundlaget for de oplysninger, der er angivet i skemaet med oplysninger om ekstraskat« vil være enhver oplysning eller form for materiale, der efter Skatteforvaltningens skøn har haft betydning for at udfylde skemaet med oplysninger om ekstraskat, f.eks. regnskabsmateriale.

En anmodning i medfør af den foreslåede bestemmelse er en processuel beslutning, der tjener til at oplyse en sag, og er således ikke en afgørelse i forvaltningslovens forstand, jf. Folketingets Ombudsmands udtalelse i sag FOB 2014-10.

Hvis anmodningen ikke efterkommes, kan Skatteforvaltningen give et pålæg om at indsende de oplysninger, der er anmodet om, jf. den foreslåede bestemmelse i § 59, stk. 2, og bemærkningerne hertil.

Den foreslåede bestemmelse i § 57, stk. 1, 1. pkt., vil medføre, at Skatteforvaltningen vil kunne rette henvendelse med en anmodning til en koncernenhed som nævnt i § 53, stk. 1, om at indsende det materiale, der udgør grundlaget for de oplysninger, der er angivet i skemaet med oplysninger om ekstraskat. Skatteforvaltningen vil i anmodningen skulle angive så præcist som muligt, hvilket materiale der ønskes tilsendt. Skatteforvaltningen vil desuden skulle afgrænse anmodningen til kun at omhandle det materiale, der vurderes relevant at anmode om. En anmodning vil dermed ikke nødvendigvis indebære, at alt materiale, der har været anvendt til brug for udfyldelsen af skemaet med oplysninger om ekstraskat, vil skulle indsendes til Skatteforvaltningen på baggrund af en anmodning.

Den foreslåede bestemmelse vil skulle administreres i overensstemmelse med § 10 i lov om retssikkerhed ved forvaltningens anvendelse af tvangsindgreb og oplysningspligter (retssikkerhedsloven). Det indebærer bl.a., at

hvis der er konkret mistanke om, at en enkeltperson eller juridisk person har begået en lovovertrædelse, der kan medføre straf, vil indsendelsespligten ikke gælde i forhold til den mistænkte, medmindre det kan udelukkes, at de oplysninger, som søges tilvejebragt, kan have betydning for bedømmelsen af den formodede lovovertrædelse.

Det foreslås i § 57, *stk. 1, 2. pkt.*, at materialet skal være indsendt inden en i anmodningen fastsat frist.

Den foreslåede bestemmelse vil medføre, at Skatteforvaltningen i sin anmodning skal fastsætte en frist for, hvornår det materiale, der er anmodet om i medfør af § 57, *stk. 1, 1. pkt.*, skal være modtaget hos Skatteforvaltningen.

Skatteforvaltningen vil ved fastsættelsen af fristen skulle tage højde for de ressourcer, der må forventes at skulle anvendes til at imødekomme anmodningen. Det indebærer, at der vil skulle fastsættes en længere frist i anmodningen, hvis anmodningen angår en relativ omfattende mængde materiale, end hvis anmodningen vurderes at være af mere enkel karakter.

Det foreslås i § 57, *stk. 2*, at er materialet i tredjemands besiddelse, skal denne, selv om den pågældende har tilbageholdsret herover, efter anmodning udlevere materialet til Skatteforvaltningen. Skatteforvaltningen leverer materialet tilbage til den pågældende tredjemand efter benyttelsen.

Ved tilbageholdsret forstås en ret for besidderen af en andens ting til at holde denne tilbage, indtil en ydelse til den pågældende erlægges.

Hvis materialet beror hos tredjemand, f.eks. en revisor, der har tilbageholdsret over materialet, vil denne efter anmodning fra Skatteforvaltningen skulle udlevere materialet til Skatteforvaltningen, der vil skulle sørge for at levere materialet tilbage efter endt benyttelse. Skatteforvaltningen vil alene kunne beholde materialet, så længe det er nødvendigt for behandlingen af sagen.

Tredjemand vil ikke under påberåbelse af en tilbageholdsret kunne nægte at udlevere det materiale, som tilhører koncernenheden (klienten), men foreligger hos tredjemand, f.eks. med henblik på udfærdigelse af regnskaber. Tredjemand vil heller ikke kunne påberåbe sig sin tavshedspligt i forhold til klientens materiale, da materialet alene tilhører klienten, som har oplysningspligten.

Det vil kun være koncernenhedens materiale, som tredjemand vil være forpligtet til at udlevere. Tredjemand vil således ikke være forpligtet til at udlevere arbejdspapirer, notater m.v.

Den foreslåede bestemmelse vil skulle administreres i overensstemmelse med retssikkerhedslovens § 10, stk. 2. Dette indebærer, at hvis der er konkret mistanke om, at en enkeltperson eller juridisk person har begået en lovovertrædelse, der kan medføre straf, gælder bestemmelser i lovgivningen m.v. om pligt til at meddele oplysninger i forhold til andre end den mistænkte, i det omfang oplysningerne søges tilvejebragt til brug for behandlingen af andre spørgsmål end fastsættelse af straf.

Til § 58

Det foreslås i § 58, stk. 1, 1. pkt., at Skatteforvaltningen, hvis det skønnes nødvendigt, til enhver tid mod behørig legitimation uden retskendelse har adgang til lokaliteter, der tilhører koncernenheder, jf. § 1, stk. 1, samt arbejdssteder uden for koncernenhedens lokaler, dog ikke arbejdssteder, der tjener til tredjemands privatbolig eller fritidsbolig, for at gennemgå materiale, der kan have betydning for skattekontrollen.

Formålet med den foreslåede bestemmelse er at give Skatteforvaltningen mulighed for at kunne foretage udgående kontrol hos koncernenheder, hvis det skønnes nødvendigt af hensyn til at føre kontrol med overholdelsen af reglerne i denne lov.

Den foreslåede bestemmelse indebærer, at Skatteforvaltningen til enhver tid vil have adgang til koncernenheders lokaliteter samt arbejdssteder uden for koncernenheders lokaler for at gennemgå materiale, der kan have betydning for skattekontrollen, dvs. en kontrol af, om der skal opkræves ekstraskat. Hvis administrationen af koncernenhedens virksomhed foregår fra privatboligen, og materialet opbevares der, vil Skatteforvaltningen også have adgang til den del af boligen, hvorfra administrationen foregår og materialet opbevares, jf. nærmere nedenfor om den foreslåede bestemmelse i § 58, stk. 2.

Hvis et kontrolbesøg skønnes nødvendigt, vil det skulle tilstræbes, at kontrolbesøget ikke hindrer koncernenheden i at udføre sin daglige virksomhed. Desuden vil det skulle tilstræbes, at kontrolbesøget foretages efter forudgående aftale med koncernenheden og i samarbejde med denne. Uanmeldte

kontrolbesøg bør således kun foretages, hvis det skønnes, at formålet med kontrollen vil kunne forspildes ved en forudgående varsling.

Kontrollen vil i udgangspunktet være varslet og blive foretaget efter aftale mellem koncernenheden og Skatteforvaltningen, hvilket også vil gøre det lettere for koncernenheden at finde det nødvendige og relevante materiale frem. Denne aftale vil også omfatte, om kontrollen vil skulle ske ved indsendelse af materiale eller ved besøg hos koncernenheden.

Skatteforvaltningen vil skulle fremvise behørig legitimation i forbindelse med et kontrolbesøg. Af legitimationen vil det skulle fremgå, hvem den pågældende er, og at denne repræsenterer Skatteforvaltningen. Kontrolbesøget vil kunne foretages uden retskendelse.

Den foreslåede bestemmelse vil skulle administreres i overensstemmelse med retssikkerhedslovens regler.

Det foreslås i § 58, *stk. 1, 2. pkt.*, at i det omfang det nævnte materiale i 1. pkt. er registreret elektronisk, omfatter Skatteforvaltningens adgang også en elektronisk adgang hertil.

Kravet om adgang kan opfyldes ved, at koncernenheden giver online-adgang til det elektroniske materiale, således at der via f.eks. en computer med adgang til internettet kan opnås adgang til materialet. Det er i så fald uden betydning, om den server, materialet opbevares på, fysisk er placeret her i landet eller i udlandet. Det samme gælder, hvis koncernenheden anvender en cloud-løsning, hvor serverens fysiske placering ikke er kendt.

Skatteforvaltningens adgang til elektronisk opbevaret materiale omfatter ikke dataspejling. Ved dataspejling tages der en fuldstændig kopi af alle data, der findes på f.eks. en harddisk, herunder slettede filer.

Skatteforvaltningen vil kunne benytte såkaldt dataanalyse ved kontrollen. Ved dataanalyse foretages en analyse af indholdet af datamedier i koncernenhedens lokaler. Dataanalyse vil kunne foregå på koncernenhedens datamedier eller på IT-udstyr, som Skatteforvaltningen medbringer, og kun elektroniske dokumenter, der er relevante for kontrolsagen, medtages fra virksomheden. Hvis der ved dataanalysen findes relevante dokumenter til kontrolsagen, vil disse blive markeret. Udpegning af relevante dokumenter kan også ske efter koncernenhedens anvisning. Der er således udelukkende tale om en elektronisk gennemgang af indholdet af koncernenhedens data-

medier, og kun relevante dokumenter vil blive kopieret og forlade koncernheden. Koncernheden vil modtage en elektronisk kopi af det kopierede og en elektronisk dokumentliste, inden kontrollen afsluttes. Koncernheden eller dennes repræsentanter har under hele forløbet mulighed for at kommentere og drøfte relevansen af de udvalgte dokumenter. Brug af specielle it-værktøjer sikrer, at der ikke kan ske utilsigtede ændringer på koncernhedens datamedier, f.eks. sletning af dokumenter, og giver samtidig koncernheden en garanti for, at autenticiteten af dokumenterne bevares, da det ikke efterfølgende vil være muligt at ændre dokumenternes indhold, metadata m.v. It-værktøjerne sikrer i den sammenhæng koncernheden, at det materiale, der indgår i Skatteforvaltningens kontrolsag, er en eksakt kopi af det originale dokument, og at der ikke kan ske menneskelige fejl ved håndteringen af materialet.

Skatteforvaltningen vil ikke under en kontrol kunne koble sit eget it-udstyr til koncernhedens udstyr, hvis koncernheden ikke giver tilladelse hertil. Skatteforvaltningen må i så fald nøjes med at få adgang via koncernhedens systemer og enten få materialet udskrevet på papir eller få en elektronisk kopi, f.eks. på et krypteret USB-stik. Skatteforvaltningen vil ikke uden koncernhedens samtykke kunne medtage originalt fysisk materiale. Der vil i givet fald være tale om beslaglæggelse, der skal ske efter retsplejelovens regler og fordrer politiets og rettens mellemkomst.

Der vil kunne være personoplysninger i det materiale, som er relevant for kontrollen, og som Skatteforvaltningen derfor har krav på at få adgang til. Indsamling af personoplysninger om f.eks. ansatte af relevans for kontrollen vil kunne indsamles, såfremt de opfylder databeskyttelsesforordningens regler, men den ansatte vil ifølge databeskyttelsesforordningens artikel 14 skulle underrettes af Skatteforvaltningen om indsamlingen (registreringen) af oplysningerne.

Det foreslås i § 58, *stk. 2*, at driver koncernheden virksomhed fra en ejendom, som også anvendes som bolig, kan Skatteforvaltningen gennemføre kontrol på ejendommen efter samme betingelser som i *stk. 1*.

Den foreslåede bestemmelse vil medføre, at der vil kunne foretages kontrol i en privatbolig i tilfælde, hvor virksomhed drives eller administreres fra boligen. Kontrollen vil alene kunne udføres i den del af boligen, hvorfra der sker virksomhedsdrift eller administration, og Skatteforvaltningen vil under kontrol i privatboligen ikke kunne gennemgå dokumenter, der intet har med dette at gøre.

Den foreslåede bestemmelse vil skulle administreres i overensstemmelse med retssikkerhedslovens regler.

Det foreslås i § 58, *stk. 3*, at ved kontrollen efter stk. 1 og 2 skal koncernens ansatte yde Skatteforvaltningen fornøden vejledning og hjælp.

Den foreslåede bestemmelse vil medføre, at alle ansatte som udgangspunkt vil have en pligt til at yde Skatteforvaltningen vejledning og hjælp ved kontrollen. Normalt vil der ikke være mistanke om, at der foregår noget strafbart, når Skatteforvaltningen foretager kontrol. Skatteforvaltningen vil også i disse situationer skulle iagttage retssikkerhedslovens § 9 om forholdet til strafferetsplejen ved gennemførelsen af tvangsindgreb og § 10 om forbuddet mod selvinkriminering.

Det foreslås i § 58, *stk. 4*, at politiet om fornødent yder Skatteforvaltningen bistand til gennemførelse af kontrollen efter stk. 1 og 2.

Politiets bistand efter bestemmelsen vil begrænse sig til overvindelse af fysiske hindringer for gennemførelsen af kontrollen, f.eks. skaffe adgang til et aflåst rum. Selve kontrollen vil skulle gennemføres af medarbejdere hos Skatteforvaltningen. Politiets bistand vil skulle ske efter reglerne i politiloven. Hvis der på tidspunktet for politiets bistand ved Skatteforvaltningens kontrolbesøg er, eller der i forbindelse hermed opstår, konkret mistanke om et strafbart forhold, vil politiets bistand til gennemførelsen af kontrollen skulle ske i overensstemmelse med retsplejelovens regler, når bistanden har karakter af efterforskning.

Til § 59

Det foreslås i § 59, *stk. 1*, at har den oplysningspligtige ikke rettidigt indgivet skema med oplysninger om ekstraskat, jf. § 53, stk. 5, kan Skatteforvaltningen pålægge daglige tvangsbøder.

Formålet med den foreslåede bestemmelse er, at Skatteforvaltningen vil få mulighed for at kunne anvende daglige tvangsbøder som pressionsmiddel til at gennemtvinge, at skemaet med oplysninger om ekstraskat bliver indgivet.

Ved »rettidigt« forstår den frist, der følger af § 53, stk. 5, hvorefter skemaet skal indgives til Skatteforvaltningen senest 15 måneder efter den sidste dag

i rapporteringsåret, jf. dog fristen på 18 måneder i § 53, stk. 5, 2. pkt., når der er tale om et overgangsår. Der henvises til bemærkningerne til § 53, stk. 5, for nærmere om disse frister.

Det primære ansvar for at indgive skemaet med oplysninger om ekstraskat til Skatteforvaltningen ligger hos den enkelte koncernenhed, jf. hertil bemærkningerne til § 53, stk. 1. Det indebærer bl.a., at Skatteforvaltningen vil kunne henholde sig til at kontakte en koncernenhed efter § 53, stk. 1, hvis det viser sig nødvendigt at anmode om supplerende oplysninger i medfør af den foreslåede § 57, stk. 1. Ved oplysningspligtige forstås således koncernenheder omfattet af § 53, stk. 1. Den enkelte koncernenheds primære ansvar for at indgive skemaet skal ses i sammenhæng med, at dette ansvar fraviges, når skemaet bliver indgivet i medfør af § 53, stk. 2. Fravigelsen af ansvaret forudsætter, at oplysningerne er indgivet rettidigt, er korrekte, fyldestgørende og i øvrigt iagttager reglerne om oplysningspligt.

Som følge af, at det primære ansvar ligger hos den enkelte koncernenhed, vil Skatteforvaltningen dog i tilfælde af manglende indberetning kunne rette henvendelse til en koncernenhed, der er hjemmehørende i Danmark, selvom koncernen har besluttet at anvende § 53, stk. 2. Der henvises til bemærkningerne til § 53, stk. 1 og 2, om en koncerns mulighed for at vælge, hvem der er ansvarlig for at indgive skemaet.

Daglige tvangsbøder vil ikke være en strafferetlig sanktion, men et middel til at søge at gennemtvunge en handlepligt. Daglige tvangsbøder vil kunne gives for hver kalenderdag, det vil sige 7 dage om ugen. En tvangsbøde vil skulle være på mindst 1.000 kr. dagligt, og vil herudover kunne fastsættes skønsmæssigt ved, at der ved fastsættelsen tages hensyn til den oplysningspligtiges økonomiske formåen, således at tvangsbøden vil have den tilsligtede effekt. De daglige tvangsbøder vil kunne forhøjes med skriftligt varsel, hvis en allerede pålagt tvangsbøde ikke har givet resultat. Dette vil svare til den generelle praksis for tvangsbøder i skatte- og afgiftslovgivningen i øvrigt.

Når den oplysningspligtige har indgivet skemaet med oplysninger om ekstraskat, vil eventuelle tvangsbøder, der ikke er betalt, bortfalde. Allerede betalte tvangsbøder vil ikke skulle tilbagebetales.

Den foreslåede bestemmelse § 59, stk. 1, vil medføre, at hvis Skatteforvaltningen ikke rettidigt har modtaget skemaet med oplysninger om ekstraskat fra den oplysningspligtige, vil Skatteforvaltningen kunne sende en rykker. I

rykkeren vil det skulle fremgå, at hvis ikke indberetningen foretages inden en i rykkeren fastsat dato, vil Skatteforvaltningen pålægge daglige tvangsbøder, for hver dag fristen overskrides.

Det foreslås i § 59, *stk. 2*, at efterkommes en anmodning om oplysninger efter § 57 ikke, kan Skatteforvaltningen give pålæg om, at oplysningerne skal indsendes inden en fastsat frist, og pålægge daglige tvangsbøder fra fristens overskridelse, og indtil pålægget efterkommes, eller der udstedes et bødeforelæg for overtrædelse af § 62, som følge af at pålægget ikke efterkommes.

Efter § 57 kan Skatteforvaltningen anmode den oplysningspligtige efter § 53, *stk. 1*, eller en tredjemand om at indsende det materiale, der udgør grundlaget for de oplysninger, der er angivet i skemaet med oplysninger om ekstraskat.

Den foreslåede bestemmelse i § 59, *stk. 2*, vil medføre, at Skatteforvaltningen, når en anmodning om oplysninger efter § 57 ikke er efterkommet, vil kunne give et pålæg om at indsende de oplysninger, der er anmodet om. Efterkommes pålægget ikke inden en i pålægget fastsat frist, vil Skatteforvaltningen kunne anvende daglige tvangsbøder eller udstede et bødeforelæg i medfør af den foreslåede bestemmelse i § 62.

Det vil bero på Skatteforvaltningens vurdering, om der under hensyn til sagens omstændigheder vil skulle anvendes daglige tvangsbøder eller bødeforelæg.

Det foreslås i § 59, *stk. 3, 1. pkt.*, at en klage over et pålæg efter *stk. 1 og 2* ikke har opsættende virkning.

Et »pålæg« vil være en afgørelse i forvaltningslovens forstand og vil derfor kunne påklages. Klagen vil skulle være modtaget senest 3 måneder efter modtagelsen af pålægget, jf. skatteforvaltningslovens § 35 a, *stk. 3*. Hvis klageinstansen giver Skatteforvaltningen medhold, vil klageinstansen skulle fastsætte en frist for, hvornår koncernenheden vil skulle have indsendt oplysningerne til Skatteforvaltningen.

Efter den foreslåede bestemmelse vil udgangspunktet være, at en klage over pålægget ikke vil have opsættende virkning. At klagen tillægges opsættende virkning betyder, at pligten til at komme med oplysninger, og pligten til at betale daglige tvangsbøder, er suspenderet, mens klageinstansen behandler klagesagen.

Det foreslås i stk. § 59, *stk. 3, 2. pkt.*, at klageinstansen dog kan tillægge en klage over et pålæg efter stk. 1 og 2 opsættende virkning, hvis særlige omstændigheder taler derfor.

Særlige omstændigheder, der vil kunne tale for at tillægge en klage opsættende virkning, vil f.eks. kunne være, at klageinstansen finder, at der er en begrundet tvivl om, hvorvidt der er pligt til at indsende oplysningerne.

Til § 60

Det foreslås i § 60, *stk. 1*, at den, der med forsæt til at unddrage det offentlige skat afgiver urigtige, vildledende eller ufuldstændige oplysninger eller fortier oplysninger til Skatteforvaltningens brug for afgørelse af ekstraskat, straffes for skattesvig med bøde eller fængsel indtil 1 år og 6 måneder, medmindre højere straf er forskyldt efter straffelovens § 289.

Efter § 53 skal der til Skatteforvaltningen indgives et skema med oplysninger om ekstraskat. Oplysningerne i skemaet udgør som udgangspunkt Skatteforvaltningens grundlag for at kunne vurdere og kontrollere, om der skal opkræves ekstraskat i medfør af reglerne i denne lov. Det er derfor af afgørende betydning, at oplysningerne i skemaet både er fyldestgørende og korrekte.

Skatteforvaltningen vil ikke nødvendigvis modtage alle de nødvendige oplysninger i forbindelse med selve indgivelsen af skemaet med oplysninger om ekstraskat. Den foreslåede bestemmelse omfatter derfor ikke alene urigtige, vildledende eller ufuldstændige oplysninger, der måtte fremgå af dette skema, men enhver oplysning, der afgives til Skatteforvaltningen.

Ved »urigtig« forstår, at en oplysning er egentlig usand og i strid med faktiske forhold. Ved »ufuldstændig« forstår, at en oplysning, der fremgår af skemaet med oplysninger om ekstraskat, for så vidt er korrekt, men at skemaet i sin helhed ikke er udfyldt på behørig vis. En unddragelse vil i denne forbindelse f.eks. kunne forekomme ved, at der afgives urigtige, vildledende eller ufuldstændige oplysninger som led i beregningen af den effektive skattesats.

Ved »fortier« forstår, at den pågældende undlader at give de nødvendige oplysninger til Skatteforvaltningen. En unddragelse vil i denne forbindelse f.eks. kunne forekomme ved, at oplysningspligten i den foreslåede § 53 ikke

overholdes. Der henvises til bemærkningerne til § 53 for nærmere om denne bestemmelse.

Ved overtrædelser af tilsvarende straffebestemmelser i skattelovgivningen, hvor der straffes med bøde eller fængsel indtil 1 år og 6 måneder, idømmes en fysisk person fængselsstraf, når vedkommende har haft forsæt til at unddrage skat eller moms for over 250.000 kr. Disse straffebestemmelser findes bl.a. i skattekontrollovens § 82, stk. 1, og momslovens § 81, stk. 3, jf. stk. 1, nr. 1.

Hvis overtrædelserne er omfattet af straffelovens § 289, hvorefter den, som for derigennem at skaffe sig eller andre uberettiget vinding gør sig skyldig i overtrædelse af særligt grov karakter af bl.a. skattelovgivningen, er straffen fængsel indtil 8 år. Efter praksis er et forhold som udgangspunkt omfattet af straffelovens § 289, hvis den pågældende har haft forsæt til unddragelse for 500.000 kr. eller derover.

I tillæg til fængselsstraffen gives efter fast praksis en bøde, jf. hertil straffelovens § 50, stk. 2, der beløbsmæssigt svarer til det unddragne beløb. Denne bøde gives, uanset om forholdet er henført til straffelovens § 289 eller ej. I sager, hvor der dømmes for forsøg, jf. straffelovens § 21, stk. 1, udgør bøden et beløb, der svarer til halvdelen af det beløb, der er forsøgt unddraget.

Ved overtrædelser af den foreslåede bestemmelse i § 60, stk. 1, hvor strafsubjektet er en fysisk person med forsæt til unddragelse, er det forudsat, at der vil kunne idømmes straf i form af fængsel, når unddragelsen er 500.000 kr. eller derover. Det forudsættes, at en unddragelse på 500.000 kr. eller derover som udgangspunkt vil være omfattet af straffelovens § 289. Det vil imidlertid bero på en konkret vurdering, hvorvidt overtrædelserne vil skulle henføres til straffelovens § 289. Hvis der i sagen foreligger formildende omstændigheder, vil forholdet ikke nødvendigvis skulle henføres til straffelovens § 289, selv om unddragelsen overstiger udgør 500.000 kr. eller derover.

Det er endvidere forudsat, at der, når der er forsæt til unddragelsen, i tillæg til fængselsstraffen vil skulle gives en bøde, der svarer til to gange det unddragne beløb. I sager, hvor der dømmes for forsøg, jf. straffelovens § 21, stk. 1, er det forudsat, at bøden vil skulle udgøre en gang det beløb, der er forsøgt unddraget.

Sager om unddragelse, der ikke kan afsluttes med fængsel, vil alene kunne afsluttes med bøde. Dette vil for det første omfatte overtrædelser, der er begået ved grov uagtsomhed, jf. bemærkningerne til § 60, stk. 2. Derudover vil det omfatte overtrædelser, der er begået med forsæt til unddragelse, hvis strafs subjektet er en juridisk person. Endelig vil det omfatte overtrædelser, hvor strafs subjektet er en fysisk person, og unddragelsen ikke udgør 500.000 kr. eller derover. Det forudsættes, bøden i disse tilfælde udmåles til to gange det undtagne beløb, når der er forsæt til unddragelse, og en gang det undtagne beløb ved grov uagtsomhed.

Som ved overtrædelser af anden skattelovgivning i dag vil der skulle ske fuld kumulation. Det vil sige, at straffen for de enkelte forhold vil skulle lægges sammen. Dette vil også gælde, når der udmåles en tillægsbøde til en fængselsstraf, jf. hertil straffelovens § 50, stk. 2.

Fastsættelsen af straffen vil fortsat bero på domstolenes konkrete vurdering i det enkelte tilfælde af samtlige omstændigheder i sagen, og det angivne strafniveau vil kunne fraviges i op- og nedadgående retning, hvis der i den konkrete sag foreligger skærpende eller formildende omstændigheder, jf. herved de almindelige regler om straffens fastsættelse i straffelovens kapitel 10.

Det forudsatte sanktionsniveau afspejler det sanktionsniveau, der følger af den politiske aftale *Hårdere straf. Hurtigere konsekvens – Seks tiltag til at styrke indsatsen mod skatteøkonomisk kriminalitet*, jf. herom i pkt. 3.1.3.9 i de almindelige bemærkninger.

Det foreslås i § 60, stk. 2, at begås overtrædelser efter stk. 1 groft uagtsomt, er straffen bøde.

Den foreslåede bestemmelse vil medføre, at der ikke vil kunne idømmes straf i form af fængsel i sager om unddragelse, når der ikke er forsæt til unddragelsen.

Det forudsættes, at bøden efter den foreslåede bestemmelse vil skulle udgøre en gang det undtagne beløb.

Fastsættelsen af straffen vil fortsat bero på domstolenes konkrete vurdering i det enkelte tilfælde af samtlige omstændigheder i sagen, og det angivne strafniveau vil kunne fraviges i op- og nedadgående retning, hvis der i den konkrete sag foreligger skærpende eller formildende omstændigheder, jf.

herved de almindelige regler om straffens fastsættelse i straffelovens kapitel 10.

Det forudsatte sanktionsniveau afspejler det sanktionsniveau, der følger af den politiske aftale *Hårdere straf. Hurtigere konsekvens – Seks tiltag til at styrke indsatsen mod skatteøkonomisk kriminalitet*, jf. herom i pkt. 3.1.3.9 i de almindelige bemærkninger.

Til § 61

Det foreslås i § 61, stk. 1, at med bøde straffes den, der forsætligt eller groft uagtsomt overtræder § 53, stk. 3 eller 5.

Efter § 53, stk. 3, skal en koncernenhed som nævnt i § 53, stk. 1, 1. pkt., eller den på dens vegne udpegede lokale enhed, jf. § 53, stk. 1, 2. pkt., meddele Skatteforvaltningen identiteten på den enhed, som indgiver skemaet med oplysninger om ekstraskat, samt den jurisdiktion, i hvilken denne enhed er hjemmehørende. § 53, stk. 3, vil finde anvendelse, når skemaet med oplysninger om ekstraskat er indgivet til en udenlandsk skattemyndighed af en koncernenhed, der er hjemmehørende i den udenlandske skattemyndigheds jurisdiktion, jf. § 53, stk. 2. Skatteforvaltningen vil i disse tilfælde ikke modtage skemaet direkte fra en koncernenhed hjemmehørende i Danmark, men fra den udenlandske skattemyndighed. Der henvises til bemærkningerne til § 53, stk. 2, for nærmere om denne bestemmelse, herunder betingelserne for dens anvendelse.

Efter § 53, stk. 5, 1. pkt., skal skemaet med oplysninger om ekstraskat og eventuelle meddelelser indgives til Skatteforvaltningen senest 15 måneder efter den sidste dag i rapporteringsåret. Uanset 1. pkt. skal skemaet med oplysninger om ekstraskat og meddelelser indgives til Skatteforvaltningen senest 18 måneder efter den sidste dag i det rapporteringsår, der efter § 74, stk. 4, er det omhandlede overgangsår, jf. § 53, stk. 5, 2. pkt.

Formålet med § 61, stk. 1, er at sikre, at Skatteforvaltningen vil kunne sanktionere i tilfælde af, at Skatteforvaltningen ikke modtager en eventuel meddelelse, der er i overensstemmelse med § 53, stk. 3, eller at Skatteforvaltningen ikke rettidig har modtaget skemaet med oplysninger om ekstraskat og eventuelle meddelelser, der vil skulle indgives til Skatteforvaltningen, jf. fristerne i medfør af § 53, stk. 5.

Den foreslåede bestemmelse vil således medføre, at hvis Skatteforvaltningen ikke modtager meddelelse, der efter sit indhold er i overensstemmelse med § 53, stk. 3, eller ikke rettidigt modtager sådan meddelelse eller skemaet med oplysninger om ekstraskat, jf. fristerne i medfør af § 53, stk. 5, vil den koncernenhed, der efter § 53, stk. 1, er ansvarlig for indgivelsen, kunne straffes med bøde.

Det er forudsat, at bødeniveauet for overtrædelse af den foreslåede bestemmelse § 61, stk. 1, vil skulle udgøre 10.000 kr.

Fastsættelsen af straffen vil fortsat bero på domstolenes konkrete vurdering i det enkelte tilfælde af samtlige omstændigheder i sagen, og det angivne strafniveau vil kunne fraviges i op- og nedadgående retning, hvis der i den konkrete sag foreligger skærpende eller formildende omstændigheder, jf. herved de almindelige regler om straffens fastsættelse i straffelovens kapitel 10.

Det følger af den foreslåede bestemmelse i § 61, stk. 2, at i forskrifter, der udfærdiges i medfør af loven, kan der fastsættes straf af bøde for den, der forsætligt eller groft uagtsomt overtræder bestemmelser i forskrifterne.

Den foreslåede bestemmelse vil medføre, at der i regler, der udstedes i medfør af f.eks. § 53, stk. 4, 2. pkt., vil kunne fastsættes regler om straf af bøde for forsætlig eller grov uagtsom overtrædelse af reglerne.

Til § 62

Det foreslås i § 62, stk. 1, at koncernenheder, der efter § 59, stk. 2, modtager et pålæg om indsendelse af oplysninger og undlader senest 4 uger efter den i pålægget fastsatte frist at efterkomme pålægget, straffes med bøde.

Efter § 59, stk. 2, kan Skatteforvaltningen, når en anmodning om oplysninger efter § 57 ikke efterkommes, give pålæg om, at oplysningerne skal indsendes inden en fastsat frist, og pålægge daglige tvangsbøder fra fristens overskridelse, og indtil pålægget efterkommes, eller der udstedes et bødeforlæg for overtrædelse af § 62, stk. 1 eller 2, som følge af at pålægget ikke efterkommes.

Den foreslåede bestemmelse i § 62, stk. 1, vil medføre, at hvis en koncernenhed, der har modtaget et pålæg om at indsende oplysninger i medfør af

59, stk. 2, ikke har indsendt oplysningerne inden den i pålægget fastsatte frist, vil Skatteforvaltningen kunne udstede et bødeforelæg herfor 4 uger efter fristen. Bestemmelsen vil også kunne anvendes i tilfælde, hvor kun dele af de oplysninger, Skatteforvaltningen har givet pålæg om at indsende, er indsendt inden for den i pålægget fastsatte frist.

At oplysningerne ikke er indsendt til Skatteforvaltningen vil betyde, at oplysningerne ikke foreligger hos Skatteforvaltningen, dvs. at Skatteforvaltningen ikke har modtaget oplysningerne.

Det følger af bemærkningerne til § 59, stk. 3, jf. ovenfor, at pligten til at indsende oplysninger på grundlag af et pålæg suspenderes, hvis en klage over pålægget undtagelsesvis er tillagt opsættende virkning. I så fald vil der ikke under behandlingen af klagesagen kunne pålægges bøde efter den foreslåede bestemmelse i § 62, stk. 1. Når en klagesag, der tillægges opsættende virkning, er afsluttet, og klageren ikke får medhold i sin klage over at skulle efterkomme pålægget, vil klageinstansen i henhold til gældende praksis fastsætte en frist for, hvornår virksomheden skal indsende oplysninger, som omfattes af pålægget, til Skatteforvaltningen. Der vil kunne straffes med bøde, hvis pålægget ikke er efterkommet senest 4 uger efter denne frist.

Et bødeforelæg i medfør af § 62 vil kunne anvendes i stedet for daglige tvangsbøder, der vil kunne pålægges for manglende indsendelse af oplysninger efter anmodning fra Skatteforvaltningen, jf. § 59, stk. 2. Anvendelse af bødeforelæg vil kunne ske, efter oplysningerne er forsøgt indhentet ved brug af daglige tvangsbøder, men det er ikke en forudsætning, at der først vil være anvendt daglige tvangsbøder. Der vil således også kunne udstedes et bødeforelæg, selv om oplysningerne ikke er forsøgt indhentet ved brug af daglige tvangsbøder.

Hvis der udstedes et bødeforelæg, vil der fra dette tidspunkt ikke kunne pålægges daglige tvangsbøder for ikke at efterkomme et pålæg. Der vil således ikke i relation til det samme pålæg og den samme periode, hvor pålægget ikke bliver efterkommet, både kunne pålægges daglige tvangsbøder og udstedes bødeforelæg.

Det vil efter den foreslåede bestemmelse ikke være et krav, at der som minimum skal foreligge grov uagtsomhed. Det skyldes, at bestemmelsen vedrører simple undladelser af at indsende de oplysninger til Skatteforvaltningen, der i den tilsendte anmodning så vidt muligt vil have været specificeret.

Det vil som altovervejende udgangspunkt anses for uagtsomt, hvis en koncernenhed ikke imødekommer et pålæg om indsendelse af oplysninger inden for de frister, der oplyses i forbindelse med pålægget. Dette skyldes, at koncernenheden, som anført ovenfor, forud for pålægget vil have modtaget en anmodning om indsendelse af oplysningerne til Skatteforvaltningen og således vil have haft mulighed for at forestå indsendelsen. Hvis en koncernenhed har holdt sig i bevidst uvidenhed om en anmodning og et pålæg om indsendelse af oplysninger, f.eks. fordi koncernenheden bevidst har undladt at tømme sin postkasse, vil dette også anses for uagtsomt.

En koncernenhed vil ikke kunne pålægges strafansvar efter straffebestemmelsen for ikke at imødekomme et pålæg om indsendelse af oplysninger til Skatteforvaltningen, hvis Skatteforvaltningen har en konkret mistanke om, at oplysningerne kan have betydning for bedømmelsen af en strafbar lovovertrædelse, f.eks. en lovovertrædelse om unddragelse af skatter eller afgifter, og koncernenheden derfor ikke har pligt til at indsende oplysningerne til Skatteforvaltningen, jf. retssikkerhedslovens § 10, stk. 1.

Det er forudsat, at bødeniveauet for overtrædelse af den foreslåede bestemmelse vil skulle udgøre 10.000 kr. Det er endvidere forudsat, at der ved bødeudmålingen vil skulle ske absolut kumulation, således at der ved overtrædelser af straffebestemmelserne i alle tilfælde udmåles en bøde på 10.000 kr. for hver overtrædelse, uanset om overtrædelserne begås ved én eller flere handlinger, og uanset om pådømmelsen eller vedtagelsen sker ved én eller flere sager.

Fastsættelsen af straffen vil bero på domstolenes konkrete vurdering i det enkelte tilfælde af samtlige omstændigheder i sagen, og det angivne strafniveau vil kunne fraviges i op- og nedadgående retning, hvis der i den konkrete sag foreligger skærpende eller formildende omstændigheder, jf. herved de almindelige regler om straffens fastsættelse i straffelovens 10. kapitel.

Det foreslås i § 62, stk. 2, 1. pkt., at koncernenheder, der efter udløbet af fristen på 4 uger i medfør af stk. 1 modtager en skriftlig meddelelse fra Skatteforvaltningen om at efterkomme pålægget som nævnt i stk. 1, straffes med bøde, hvis pålægget ikke efterkommes senest 14 dage efter meddelelsens modtagelse.

Formålet med den foreslåede bestemmelse er at kunne sanktionere for fortsat manglende indgivelse af oplysninger, som en koncernenhed er blevet pålagt at indgive.

At oplysningerne ikke er indsendt til Skatteforvaltningen vil betyde, at oplysningerne ikke foreligger hos Skatteforvaltningen.

Den foreslåede bestemmelse vil også omfatte tilfælde, hvor det kun er dele af de oplysninger, Skatteforvaltningen har anmodet om, der vil være indsendt inden for de fastsatte frister.

Efter den foreslåede bestemmelse vil Skatteforvaltningen, når fristen på 4 uger efter stk. 1 er udløbet, kunne sende en meddelelse til koncernenheden med besked om at efterkomme det pålæg, Skatteforvaltningen tidligere vil have givet. I denne meddelelse vil Skatteforvaltningen fastsætte en frist for koncernenheden til at efterkomme pålægget. Hvis pålægget fortsat ikke er efterkommet 14 dage efter, at koncernenheden har modtaget meddelelsen, vil Skatteforvaltningen kunne straffe dette med en bøde.

Pligten til at indsende oplysninger til Skatteforvaltningen vil blive suspenderet, hvis en klage over et pålæg om indsendelse af oplysningerne undtagesvist tillægges opsættende virkning, jf. herom i bemærkningerne til § 59, stk. 3. I denne situation vil der således ikke under behandlingen af klagesagen kunne pålægges strafansvar for ikke at efterkomme pålægget om indsendelse af oplysninger.

Den foreslåede bestemmelse i stk. 2, 1. pkt., vil medføre, at Skatteforvaltningen vil kunne sende en meddelelse om at efterkomme det tidligere fremsendte pålæg, jf. herom i § 61, stk. 1. Hvis pålægget senest 14 dage efter meddelelsens modtagelse fortsat ikke efterkommes, vil der kunne straffes med bøde.

Det er ikke et krav efter den foreslåede bestemmelse, at der med hensyn til tilregnelsen som minimum foreligger grov uagtsomhed. Dette skyldes, at de foreslåede straffebestemmelser i § 62 vedrører simple undladelser af at indsende oplysninger efter anmodning til Skatteforvaltningen, og hvor de oplysninger, der er anmodet om, så vidt muligt er specificeret.

Det vil som altovervejende udgangspunkt anses for uagtsomt, hvis pålægget om at indsende oplysninger ikke efterkommes inden for de frister, der følger af bestemmelsen. Det skyldes, at den, der skal indgive oplysningerne til Skatteforvaltningen, forud for pålægget vil have modtaget en anmodning

herom og dermed forestå indgivelsen af oplysningerne. Hvis den pågældende har holdt sig i bevidst uvidenhed om en anmodning og et efterfølgende pålæg om indsendelse af oplysninger, f.eks. fordi en postkasse bevidst er undladt tømt, vil dette også anses for uagtsomt.

En koncernenhed vil ikke kunne pålægges strafansvar efter straffebestemmelsen for ikke at imødekomme et pålæg om indsendelse af oplysninger til Skatteforvaltningen, hvis Skatteforvaltningen har en konkret mistanke om, at oplysningerne kan have betydning for bedømmelsen af en strafbar lovovertrædelse, f.eks. en lovovertrædelse om unddragelse af skatter eller afgifter. Koncernenheden har derfor ikke pligt til at indsende oplysningerne til Skatteforvaltningen, jf. retssikkerhedslovens § 10, stk. 1.

Det er forudsat, at bødeniveauet for overtrædelse af den foreslåede bestemmelse vil skulle udgøre 10.000 kr. Det er endvidere forudsat, at der ved bødeudmålingen vil skulle ske absolut kumulation, således at der ved overtrædelser af straffebestemmelserne i alle tilfælde udmåles en bøde på 10.000 kr. for hver overtrædelse, uanset om overtrædelserne begås ved én eller flere handlinger, og uanset om pådømmelsen eller vedtagelsen vil ske ved én eller flere sager.

En koncernenhed, der modtager et pålæg om indsendelse af oplysninger og undlader senest 4 uger efter den i pålægget fastsatte frist at efterkomme pålægget, vil kunne straffes med en bøde på 10.000 kr. for overtrædelse af den foreslåede bestemmelse i stk. 1 Hvis koncernenheden efter udløbet af fristen på 4 uger modtager en skriftlig meddelelse fra Skatteforvaltningen om at efterkomme pålægget, vil koncernenheden kunne straffes med endnu en bøde på 10.000 kr. for overtrædelse af den foreslåede bestemmelse i stk. 2, 1. pkt., hvis pålægget ikke efterkommes senest 14 dage efter meddelelsens modtagelse. Hvis koncernenheden herefter modtager flere meddelelser om at efterkomme pålægget, jf. nedenfor om 2. pkt., vil virksomheden tillige kunne blive straffet med en bøde på 10.000 kr. for hver meddelelse, når pålægget ikke er efterkommet senest 14 dage efter en meddelelses modtagelse.

Det er forudsat, at en koncernenhed maksimalt vil kunne ifalde bødestraf på i alt 100.000 kr. for hvert pålæg, der ikke efterkommes. Dette vil være tilfældet, når koncernenheden i relation til det samme pålæg vil have begået ti overtrædelser af de foreslåede bestemmelser, der hver vil resultere i en bøde på 10.000 kr. Herved fastsættes der af hensyn til overtrædelsens karakter et loft over, hvor stor den samlede straf vil kunne være for ikke at efterkomme

et pålæg om at indsende oplysninger efter anmodning fra Skatteforvaltningen.

Fastsættelsen af straffen vil bero på domstolenes konkrete vurdering i det enkelte tilfælde af samtlige omstændigheder i sagen, og det angivne strafniveau vil kunne fraviges i op- og nedadgående retning, hvis der i den konkrete sag foreligger skærpende eller formildende omstændigheder, jf. herved de almindelige regler om straffens fastsættelse i straffelovens 10. kapitel.

Det foreslås i § 62, stk. 2, 2. pkt., at der straffes med bøde efter 1. pkt., indtil pålægget efterkommes.

Den foreslåede bestemmelse i § 62, stk. 2, 2. pkt., vil medføre, at Skatteforvaltningen efter udløbet af fristen på 4 uger, jf. stk. 1, og indtil pålægget efterkommes, vil kunne udsende meddelelser til koncernenheden om, at pålægget skal efterkommes senest 14 dage efter meddelelsernes modtagelse. For hver gang pålægget ikke er efterkommet ved udløbet af fristen på 14 dage, vil Skatteforvaltningen kunne udstede et bødeforelæg for den manglende indsendelse, jf. dog nedenfor om bødeniveauet. Der vil ikke, inden de 14 dage er udløbet, kunne udsendes en ny meddelelse til koncernenheden med den virkning, at koncernenheden ifalder bødestraf for ikke at efterkomme pålægget inden for den frist på 14 dage, der fremgår af den ny meddelelse.

At oplysningerne ikke er indsendt til Skatteforvaltningen vil betyde, at oplysningerne ikke foreligger hos Skatteforvaltningen.

Den foreslåede bestemmelse vil også omfatte tilfælde, hvor det kun er dele af de oplysninger, Skatteforvaltningen har anmodet om, der vil være indsendt inden for de fastsatte frister.

Til § 63

Det foreslås i § 63, at ransagning i sager om overtrædelse af bestemmelser efter denne lov kan ske i overensstemmelse med retsplejelovens regler om ransagning i sager, der efter loven kan medføre frihedsstraf.

Anvendelse af retsplejelovens tvangsindgreb, f.eks. ransagning og beslaglæggelse, forudsætter en sigtelse for overtrædelse af en straffebestemmelse.

Anmodning om tvangsindgrebet fremsættes af Skatteforvaltningen til politiet. Ransagning kan således ikke foretages af Skatteforvaltningen selv, men kun ved inddragelse af politiet og domstolene. Ransagning kan kun ske efter retskendelse, medmindre der foreligger særlige forhold, der bevirker, at ransagningens øjemed forspildes, hvis retskendelse skulle afventes. Dette beror på politiets vurdering i den konkrete situation.

Den foreslåede bestemmelse vil give politiet mulighed for også at foretage ransagning i sager, hvor strafferammen alene indeholder bødestraf.

Til § 64

Det foreslås i § 64, at der kan pålægges selskaber m.v. (juridiske personer) strafansvar efter reglerne i straffelovens 5. kapitel.

Straffelovens kapitel 5 består af §§ 25-27, hvor § 25 fastslår, at en juridisk person kan straffes med bøde, når det er bestemt ved eller i medfør af lov.

Det fremgår af straffelovens § 26, at en juridisk person er alle former for selskaber, herunder interessentskaber, foreninger, fonde, boer, kommuner og statslige myndigheder. I straffelovens § 26, stk. 2, indbefattes også en enkeltmandsvirksomhed, for så vidt dens størrelse og organisation kan side-stilles med en selskabskonstruktion, hvilket antages at betyde, at enkeltmandsvirksomheden beskæftiger mindst cirka 20 ansatte.

Det fremgår af straffelovens § 306, at der kan pålægges selskaber m.v. (juridiske personer) strafansvar efter reglerne i 5. kapitel for overtrædelse af denne lov

For at en juridisk person kan blive strafansvarlig kræves, at der inden for den juridiske persons virksomhed er begået en overtrædelse, der enten kan tilregnes en eller flere personer, der er knyttet til den juridiske person, eller den juridiske person som sådan. Det sidste betyder, at f.eks. manglende procedurer til sikring af kontrol, anonyme fejl eller ophobning af fejl, hvor hver enkelt fejl ikke i sig selv er nok til at statuere uagtsomhed, kan tilregnes virksomheden.

Der er ikke tale om et objektivt ansvar, idet der skal kunne bevises forhold begået inden for den juridiske person, som kan karakteriseres som enten forsætlige eller groft uagtsomme. Det er ikke et krav, at den eller de personer,

der rent faktisk har begået forholdet, skal kunne identificeres. En juridisk person kan kun straffes med bøde, og der kan ikke fastsættes forvandlingsstraf. Det indebærer, at alle straffesager inden for Skatteforvaltningens område, hvor ansvarssubjektet er en juridisk person, kan afgøres administrativt.

Den foreslåede bestemmelse vil medføre, at der kan pålægges juridiske personer strafansvar for overtrædelse af bestemmelserne i denne lov.

Til § 65

Det foreslås i § 65, *stk. 1*, at i sager om overtrædelse af bestemmelserne i kapitel 14, der ikke skønnes at ville medføre højere straf end bøde, kan Skatteforvaltningen i et bødeforelæg tilkendegive den sigtede, at sagen kan afgøres uden retssag, hvis sigtede erklærer sig skyldig i overtrædelsen og erklærer sig til rede til inden en nærmere angiven frist, der efter begæring kan forlænges, at betale den i bødeforelægget angivne bøde

Bestemmelsen svarer med de nødvendige sproglige tilpasninger til retsplejelovens § 832, der omhandler anklagemyndighedens mulighed for at anvende bødeforelæg i sager om lovovertrædelser, der ikke skønnes at ville medføre højere straf end bøde.

Formålet med bestemmelsen er at give Skatteforvaltningen mulighed for at kunne afslutte en straffesag administrativt, når en overtrædelse af denne lov ikke skønnes at medføre højere straf end bøde, og den sigtede erklærer sig skyldig i overtrædelsen.

Hvis den sigtede ikke ønsker at vedtage bødeforelægget, f.eks. fordi den pågældende ikke ønsker at erklære sig skyldig, kan den sigtede få sin sag prøvet ved domstolene ved at nægte at vedtage bødeforelægget.

Hvis overtrædelsen kan føre til straf i form af fængsel for den sigtede, kan Skatteforvaltningen ikke afslutte sagen administrativt og skal derfor sende den til politiet med henblik på domstolsbehandling.

Det forudsættes, at der vil kunne idømmes straf i form af fængsel, når en forsætlig unddragelse som følge af overtrædelse af den foreslåede bestemmelse i 60, stk. 1, udgør 500.000 kr. eller derover, og ansvarssubjektet er en fysisk person. Dette medfører, at Skatteforvaltningen vil kunne afslutte en

straffesag med et bødeforelæg, når en forsætlig unddragelse ikke udgør 500.000 kr. eller derover.

Hvis den sigtede er en juridisk person, kan straffesagen afsluttes af Skatteforvaltningen med et bødeforelæg, uanset beløbets størrelse, da anvendelsen af fængselsstraf ikke er relevant for juridiske personer.

Som anført vil straffesagen blive afsluttet administrativt af Skatteforvaltningen, hvis den sigtede vedtager bødeforelægget. Bødevedtagelsen erstatter således en domstolsbehandling. Et bødeforelæg kan genoptages efter en konkret vurdering efter anmodning fra den sigtede eller Skatteforvaltningen. Genoptagelse vil f.eks. kunne ske som følge af ugyldighedsgrunde eller sagsbehandlingsfejl.

Et bødeforelæg er ikke en afgørelse i forvaltningslovens forstand, da det kun får retsvirkninger, hvis det vedtages af den sigtede. Hvis et bødeforelæg vedtages, vil den eventuelle efterfølgende sagsbehandling derimod kunne anses for en afgørelse i forvaltningslovens forstand.

Det foreslås i § 65, stk. 2, at retsplejelovens § 834 om indholdet af et anklageskrift finder anvendelse på tilkendegivelsen efter stk. 1.

Efter retsplejelovens § 834, stk. 2, jf. stk. 1, nr. 3, skal indholdet bl.a. bestå af oplysninger om den regel, der påstås overtrådt, og forbrydelsens kendetegn, som de fremgår af reglen, og en kort beskrivelse af det forhold, der rejses tiltale for, med sådan angivelse af tid, sted, genstand, udførelsesmåde og andre nærmere omstændigheder, som er nødvendig for en tilstrækkelig og tydelig beskrivelse.

Formålet med den foreslåede bestemmelse i § 65, stk. 2, er at sikre, at et bødeforelæg efter stk. 1 indeholder sådanne oplysninger, at den sigtede bliver i stand til at vurdere, hvorvidt den pågældende er enig i myndighedens vurdering af, at der er sket en overtrædelse af lovgivningen. Oplysningerne tjener dermed til at gøre det muligt for den sigtede at vurdere, hvorvidt bødeforelægget ønskes vedtaget eller ønskes prøvet ved domstolene.

Det foreslås i § 65, stk. 3, at vedtager den sigtede bøden, bortfalder videre strafferetlig forfølgning. Vedtagelsen har samme retsvirkning som en dom.

Bestemmelsen svarer i vidt omfang til reglen i retsplejelovens § 832, stk. 4, og vil medføre, at hvis den sigtede vedtager bødeforelægget, afsluttes straf-

fesagen administrativt af Skatteforvaltningen. Da vedtagelsen af et bødeforelæg medfører en endelig afslutning af straffesagen, følger der ikke klagevejledning med i forbindelse med vedtagelsen.

Som det er beskrevet ovenfor i under omtalen af stk. 1, vil et bødeforelæg dog kunne genoptages efter en konkret vurdering, f.eks. hvis der er tale om ugyldighedsgrunde.

Det foreslås i § 65, stk. 4, at bøder i sager, der afgøres administrativt, opkræves af Skatteforvaltningen.

Til § 66

Det foreslås i § 66, at i sager om overtrædelse af §§ 60-62, der kan afgøres administrativt efter § 65, finder retsplejelovens § 752, stk. 1, anvendelse.

Efter retsplejeloven § 752, stk. 1, skal politiet, inden de afhører en sigtet, udtrykkeligt gøre den sigtede bekendt med sigtelsen og med, at den sigtede ikke er forpligtet til at udtale sig. Det skal af rapporten fremgå, at disse regler er iagttaget.

Administrative bødesager er straffesager, og en sigtet skal derfor have samme rettigheder under en afhøring, som tilfældet er i straffesager, der efterforskes af politiet. En sigtet kan således ikke pålægges pligt til at forklare sig eller på anden måde udlevere oplysninger, der kan være til skade for den pågældende. Denne beskyttelse er udtryk for princippet om forbud mod selvinkriminering.

Den foreslåede bestemmelse i § 66 vil medføre, at en sigtet i en administrativ straffesag udtrykkeligt skal gøres bekendt med sigtelsen og med, at vedkommende ikke er forpligtet til at udtale sig.

Til § 67

Bestemmelsen vedrører hvilken koncernenhed, der kan forestå betalingen af ekstraskatten, samt hvilke koncernenheder der hæfter sammen med koncernenheden, ved manglende betaling af ekstraskatten.

Det foreslås, i *stk. 1*, at pålægges en koncernenhed en ekstraskat i henhold til denne lov, forestår koncernenheden eller, hvis koncernenheden indgår i en national sambeskatning, jf. selskabsskattelovens § 31, administrations-selskabet indbetalingen af ekstraskatten i det indkomstår, hvor ekstraskatten pålægges.

Har en koncernenhed dermed samme regnskabsår, som skattemæssigt indkomstår, så vil selve indbetalingen af ekstraskatten skulle ske 16 måneder efter indkomstårets og regnskabsårets afslutning, som følge af betalingsfristen, der foreslås indført i § 68.

Efter selskabsskattelovens § 31 skal koncernforbundne selskaber og foreninger m.v. omfattet af § 1, stk. 1, nr. 1-2 b, 2 d-2 j, 3 a-5 og 5 b, § 2, stk. 1, litra a og b, eller kulbrinteskattelovens § 21, stk. 4, sambeskattes (national sambeskatning).

§ 31, stk. 6, indeholder reglerne for hvilket selskab, der i en sambeskatning udpeges som det øverste moderselskab samt en række regler om hæftelsen for de skatter m.v., som de koncernforbundne selskaber og foreninger m.v. skal betale.

Af 1. pkt. fremgår, at ved national sambeskatning udpeges det øverste moderselskab, der deltager i sambeskatningen, som administrationsselskab i sambeskatningen. Findes der ikke et dansk skattepligtigt øverste moderselskab, men flere sideordnede dansk skattepligtige søsterselskaber, udpeges et af søsterselskaberne, der deltager i sambeskatningen, som administrationsselskab, jf. 2. pkt. Såfremt administrationsselskabet ikke længere indgår i koncernen, eller såfremt et andet selskab bliver øverste danske moderselskab, skal der udpeges et nyt administrationsselskab, jf. 3. pkt. Administrationsselskabets rettigheder og forpligtelser overføres til det nye administrationsselskab, jf. 4. pkt. Det tidligere administrationsselskab skal forpligte sig til betaling af et beløb svarende til de forpligtelser, der overføres til det nye administrationsselskab, jf. 5. pkt. Betaling som nævnt i 5. pkt. har ingen skattemæssige konsekvenser for betaleren eller modtageren, jf. 6. pkt. Administrationsselskabet forestår indbetalingen af den samlede indkomstskat, jf. 7. pkt. Dette gælder også restskat, tillæg og renter, jf. 8. pkt. Skatteforvaltningen kan med frigørende virkning udbetale overskydende skat og godtgørelse til administrationsselskabet, jf. 9. pkt. Administrationsselskabet og sambeskattede selskaber, hvor alle kapitalandele ved indkomstårets udløb er ejet direkte eller indirekte af det ultimative moderselskab, jf. § 31 C, hæfter solidarisk sammen med selskabet for den del af indkomstskatten,

acontoskatten og restskatten samt tillæg og renter, der vedrører den del af indkomsten, som allokeres til selskabet, jf. 10. pkt. Selskaber, hvor alle kapitalandele ved indkomstårets udløb er ejet direkte eller indirekte af selskabet eller selskaber, der hæfter solidarisk efter 10. pkt., hæfter ligeledes solidarisk sammen med selskabet, jf. 11. pkt. Ejerandele, der besiddes af den i kursgevinstlovens § 4, stk. 2, nævnte aktionærkreds, medregnes ved opgørelsen af kapitalandele efter 10. og 11. pkt., jf. 12. pkt. Er der forgæves forsøgt udlæg for skattebeløb hos de selskaber, der hæfter solidarisk efter 10. og 11. pkt., kan kravet gøres gældende mod andre selskaber i sambeskatningen, dog maksimalt den del af kravet, der svarer til den andel af kapitalen i det hæftende selskab, der ejes direkte eller indirekte af det ultimative moderselskab, jf. 13. pkt. Træder et selskab ud af sambeskatningen, hæfter det udtrædende selskab fra tidspunktet for udtrædelsen kun for den del af indkomstskatten, acontoskatten og restskatten samt tillæg og renter, der vedrører den del af indkomsten, som allokeres til selskabet, medmindre den samme aktionærkreds, jf. kursgevinstlovens § 4, stk. 2, fortsat direkte eller indirekte råder over mere end halvdelen af stemmerettighederne efter selskabets udtræden, jf. 14. pkt.

Da ekstraskatten ikke er en decideret indkomstskat men en ekstraskat, kræver det, at der indføres særlige regler for hæftelsen af ekstraskatten.

Det foreslås derfor i *stk. 2, 1. pkt.*, at administrationsselskabet og sambeskattede koncernenheder, hvor alle kapitalandele ved indkomstårets udløb er ejet direkte eller indirekte af det ultimative moderselskab hæfter solidarisk for ekstraskatten.

I *stk. 2, 2. pkt.*, foreslås det, at koncernenheder, hvor alle kapitalandele ved indkomstårets udløb er ejet direkte eller indirekte af administrationsselskabet og sambeskattede koncernenheder, der hæfter solidarisk efter 1. pkt., hæfter ligeledes solidarisk sammen med koncernenheden.

Det foreslås i *stk. 2, 3. pkt.*, at er der forgæves forsøgt udlæg for ekstraskat hos de koncernenheder, der hæfter solidarisk efter 1. og 2. pkt., kan kravet gøres gældende mod andre koncernenheder i sambeskatningen, dog maksimalt den del af kravet, der svarer til den andel af kapitalen i den hæftende koncernenhed, der ejes direkte eller indirekte af det ultimative moderselskab.

Det foreslås slutteligt i *stk. 2, 4. pkt.*, at hvis en koncernenhed træder ud af sambeskatningen, hæfter den udtrædende koncernenhed fra tidspunktet for

udtrædelsen kun for den del af ekstraskatten, der er allokeret til koncernenheden efter § 39, stk. 3, medmindre den samme aktionærkreds, jf. kursgevinstlovens § 4, stk. 2, fortsat direkte eller indirekte råder over mere end halvdelen af stemmerettighederne efter koncernenhedens udtræden.

Bestemmelsen implementerer ikke en artikel i direktivet eller i modelreglerne, men sikrer derimod et samspil med de administrative og hæftelsesmæssige hensyn, der ligger til grund for sambeskatningsreglerne. Forslaget til bestemmelsen er derfor inspireret af sambeskatningsreglerne, men anvender i stedet begrebet koncernenheder, som det er tilfældet for resten af minimumsbeskatningsloven. Hvad der forstås som koncernenheder dækker også over de skattesubjekter, der er omfattet af sambeskatningsreglerne.

Til § 68

Det fremgår af opkrævningslovens § 16, at nedenstående ind- og udbetalinger fra og til virksomheder, selskaber, fonde og foreninger, offentlige myndigheder, institutioner m.v. indgår i en samlet saldoopgørelse (skattekontoen) efter reglerne i opkrævningslovens kapitel 5:

- 1) Skatter og afgifter omfattet af denne lovs § 1, stk. 1 og 2.
- 2) Betalinger efter selskabsskatteloven, fondsbeskatningsloven, aktiesparekontoloven, kulbrinteskatteloven, toldloven, lov om fremskyndet tilbagebetaling af visse afgifter, lov om afgift af skadesforsikringer, tinglysningsafgiftsloven og lov om afgift af bidraget til Arbejdsmarkedets Erhvervssikring og af arbejdsulykkeserstatninger m.v.
- 3) Gebyr og tilskud vedrørende dæk, jf. miljøbeskyttelseslovens §§ 53 og 53 a.
- 4) Betaling vedrørende batterier og akkumulatorer og udtjente batterier og akkumulatorer, jf. miljøbeskyttelseslovens § 9 u, stk. 2.
- 5) Miljøbidrag, jf. § 3 i lov om miljøbidrag og godtgørelse i forbindelse med ophugning og skrotning af biler.
- 6) Bøder, gebyrer og renter vedrørende de ovennævnte love og betalinger.

I opkrævningslovens § 16 a, stk. 1, er det bestemt, at ind- og udbetalinger af skatter og afgifter m.v., der er omfattet af § 16, modregnes automatisk efter et saldoprincip. Meddelelse om modregning fremgår af skattekontoen.

I § 16 a, stk. 2, er det bestemt, at hvis den samlede sum af registrerede forfaldne krav på virksomhedens konto overstiger den samlede sum af registrerede og forfaldne tilgodehavender til virksomheden, udgør forskellen (debetsaldoen) det samlede beløb, som virksomheden skylder Skatteforvaltningen. Er den samlede sum af registrerede og forfaldne krav på indbetalinger fra virksomheden derimod mindre end de registrerede og forfaldne krav på udbetalinger til virksomheden, udgør forskellen (kreditsaldoen) virksomhedens samlede tilgodehavende hos Skatteforvaltningen.

Af § 16 a, stk. 3, fremgår, at krav på ind- og udbetalinger registreres på skattekontoen fra det tidspunkt, hvor der er sket angivelse heraf, eller hvor kravene med sikkerhed kan opgøres.

I § 16 a, stk. 4, bestemmes, at krav på indbetalinger fra virksomheder påvirker (debiteres) saldoopgørelsen efter stk. 2 fra den seneste rettidige betalingsdag for beløbet, mens det i § 16 a, stk. 5, er bestemt, at indbetalinger fra virksomheder til opfyldelse af krav efter stk. 4 påvirker (krediteres) saldoopgørelsen efter stk. 2 fra indbetalingsdagen uanset betalingsmetoden.

I § 16 a, stk. 5, bestemmes, at indbetalinger fra virksomheder til opfyldelse af krav efter stk. 4 påvirker (krediteres) saldoopgørelsen efter stk. 2 fra indbetalingsdagen uanset betalingsmetoden.

I § 16 a, stk. 6, bestemmes, at tilgodehavender til virksomheder omfattet af opkrævningslovens kapitel 5 om skattekontoen påvirker (krediteres) saldoopgørelsen efter stk. 2 fra det tidspunkt, hvor beløbet kan opgøres efter § 12.

I § 16 a, stk. 7, bestemmes, at udbetalinger til virksomheder til opfyldelse af krav efter stk. 6 påvirker (debiteres) saldoopgørelsen efter stk. 2 på det tidspunkt, hvor der sker udbetaling til virksomheden.

I § 16 a, stk. 8, bestemmes, at hvor virksomheders indbetaling helt eller delvis anvendes til betaling af en debetsaldo, der er sammensat af flere krav, går betalingen til dækning af det ældst forfaldne krav først. På skattekontoen anvendes således et FIFO-princip (first in, first out), og det er derfor ikke muligt at øremærke sin betaling til dækning af et bestemt krav.

Af opkrævningslovens § 16 b, stk. 1, fremgår, at beløb indbetales til skattekontoen uden angivelse af, hvad betalingen skal dække, jf. dog stk. 2. Reglen skal ses i sammenhæng med den manglende mulighed for øremærkning af betalinger til skattekontoen.

Det er i opkrævningslovens § 16 c, stk. 1, bestemt, at en debetsaldo forrentes med den rente, der er fastsat i § 7, stk. 1, jf. stk. 2. Renten beregnes dagligt og tilskrives månedligt. Renten er ikke fradragsberettiget. En debetsaldo på 200 kr. eller derunder forrentes ikke efter registreringen af virksomhedens ophør.

På skattekontoen beregnes som følge af den månedlige tilskrivning af de dagligt påløbne renter således renters rente, idet renterne beregnes af saldoen på skattekontoen.

I opkrævningslovens § 7, stk. 1, 1. pkt., bestemmes, at hvis et beløb ikke betales rettidigt, eller er der ydet henstand med betalingen, skal der betales en månedlig rente som fastsat efter stk. 2 med tillæg af 0,7 procentpoint regnet fra den seneste rettidige betalingsdag for beløbet, og frem til beløbet betales. I stk. 2 bestemmes, at renten fastsættes for kalenderåret. Renten offentliggøres senest den 15. december forud for det år, hvor den skal have virkning. Renten for 1 år beregnes på grundlag af et simpelt gennemsnit af den af Danmarks Nationalbank opgjorte kassekreditrente for ikkefinansielle selskaber i månederne juli, august og september i det foregående kalenderår. Den af Nationalbanken opgjorte månedlige kassekreditrente for ikkefinansielle selskaber opgøres i henhold til Den Europæiske Centralbanks forordning (EF) nr. 63/2002 af 20. december 2001 vedrørende statistik over de monetære finansielle institutioners rentesatser på indlån fra og udlån til husholdninger og ikkefinansielle selskaber (ECB/2001/18). Den af Nationalbanken opgjorte månedlige kassekreditrente for ikkefinansielle selskaber opgøres som et vægtet gennemsnit af den effektive rentesats for den udestående lånemasse opgjort med to decimaler, og det simple gennemsnit, jf. 3. pkt., nedrundes til nærmeste hele procentsats, og den beregnede rente divideres med 24 og afrundes nedad til én decimal.

Af SKM2022.608.SKTST fremgår, at renten efter opkrævningslovens § 7, stk. 2, for 2023 udgør 0,0 pct. Renten efter § 7, stk. 1, udgør derfor 0,7 pct. per måned eller 8,4 pct. per år.

I opkrævningslovens § 16 c, stk. 4, bestemmes, at hvis en debetsaldo for en virksomhed overstiger 5.000 kr., skal hele beløbet indbetales straks, og

Skatteforvaltningen udsender et rykkerbrev herom til virksomheden. Skatteforvaltningen udsender ikke rykkerbreve om en debetsaldo på 5.000 kr. eller derunder. Rykkerbrev udsendes dog til ophørte virksomheder, også hvor debetsaldoen er større end 200 kr. og mindre end 5.000 kr. Betales beløbet ikke inden den frist, der er fastsat i rykkerbrevet, kan beløbet overgives til inddrivelse. Et beløb, der overgives til inddrivelse, vil fremgå af skattekontoen. Der pålægges gebyr efter § 6 ved udsendelse af rykkerbrev.

I opkrævningslovens § 16 c, stk. 5, bestemmes, at en kreditsaldo udbetales til virksomhedens Nemkonto, medmindre virksomheden har ønsket en beløbsgrænse for udbetaling af en kreditsaldo. En beløbsgrænse for udbetaling af en kreditsaldo kan højst udgøre 200.000 kr. Udbetaling af en kreditsaldo kan ikke ske, før der kan udbetales mindst 200 kr., men virksomheder kan desuagtet anmode om at få ethvert beløb uanset størrelse udbetalt. Udbetaling af en kreditsaldo kan ikke ske, hvis virksomheden mangler at indsende angivelser for afsluttede perioder eller at give Skatteforvaltningen oplysninger efter skattekontrollovens § 2, jf. § 12, stk. 4. En kreditsaldo på 200 kr. eller derunder tilhørende en ophørt virksomhed bortfalder 3 år efter registreringen af virksomhedens ophør. Denne frist kan ikke afbrydes eller suspenderes.

I opkrævningslovens § 16 c, stk. 6, bestemmes, at udbetaling af en kreditsaldo afventer skatte- og betalingskrav, hvis kravet har sidste rettidige betalingsfrist inden for 5 hverdage fra kreditsaldoens opståen. Opstår kreditsaldoen, som følge af at virksomhedens tilsvarende afregningsperiode er negativt, udbetales kreditsaldoen dog senest efter fristen i § 12, stk. 2.

Hvis en virksomhed gennem indbetaling til skattekontoen skaber en kreditsaldo, vil beløbet således - medmindre det holder sig inden for en af virksomheden fastsat beløbsgrænse, jf. ovenfor - blive tilbagebetalt, hvis der ikke inden 5 hverdage fra kreditsaldoens opståen skal betales et på skattekontoen registreret krav.

Det foreslås at der indføres en ny bestemmelse i § 68, hvorefter det ifølge *stk. 1* fremgår, at told- og skatteforvaltningen opkræver ekstraskatten med en sidste rettidig betalingsdag, der er 16 måneder efter den sidste dag i rapporteringsåret efter § 53, stk. 5.

I 2. *pkt.* foreslås det, at betalingen skal ske til skattekontoen, jf. opkrævningslovens kapitel 5.

I 3. pkt. foreslås det, at hvis ekstraskatten opgøres i en anden valuta end danske kroner, skal omregningen af ekstraskatten til danske kroner ske i overensstemmelse med skattekontrollovens § 31 stk. 1, for regnskabsåret.

Reglerne i skattekontrollovens § 28-35 vedrører reglerne om Regnskabsføring i fremmed valuta. Efter skattekontrollovens § 31, stk. 1, skal omregningen af resultatet til danske kroner, jf. § 29, stk. 2, 1. pkt., skal ske til en gennemsnitskurs for indkomståret. Ved omregning af resultatet skal der anvendes en valutakurs fastsat af en centralbank.

Dermed skal ekstraskatten, såfremt den er opgjort i euro, omregnes til danske kroner i forbindelse med betaling til en gennemsnitskurs for regnskabsåret. Der skal anvendes en valutakurs fastsat af en centralbank.

I stk. 2 foreslås det, at uanset fristen i stk. 1 er den sidste rettidige betalingsdag 19 måneder efter den sidste dag i det rapporteringsår, der efter § 74, stk. 4, er det omhandlede overgangsår. Denne bestemmelse skal sikre, at betalingen følger de overgangsregler, der foreslås indført efter § 74.

I Stk. 3 foreslås det, at stiftelsesdagen for kravet for ekstraskatten er 15 måneder efter den sidste dag i rapporteringsåret efter § 53, stk. 5 eller 18 måneder efter den sidste dag i det rapporteringsår, der efter § 74, stk. 4, er det omhandlede overgangsår. Skattemyndighedernes krav på ekstraskatten opstår således fra og med den første dag, hvor ekstraskatten kan eller burde være konstateret.

Til § 69

Det foreslås i § 69, at ekstraskatten tilfalder staten.

Til § 70

Det foreslås i stk. 1, at loven træder i kraft den 1. januar 2024.

I stk. 2, foreslås det, at loven har virkning for regnskabsår, der påbegyndes den 31. december 2023 eller senere, jf. dog stk. 3 og 4.

I henhold til direktivets artikel 56 skal medlemsstater anvende disse love og bestemmelser for de regnskabsår, der begynder den 31. december 2023. Grunden til den ene dags forskel mellem ikrafttrædelse og virkningstidspunkt skyldes på den ene side direktivets krav i artikel 56 og på den anden side de fælles ikrafttrædelsesdatoer for erhvervsrettet lovgivning. Direktivets virkningsdato er imidlertid også 31. december 2023, hvilket skyldes de frister, der er i OECD-aftalen. I praksis vurderes det dog ikke at være et problem, da det ikke vurderes sandsynligt, at nogen af de omfattede koncerner har et regnskabsår, der starter den 31. december 2023, hvorfor det effektivt ikke er lovgivning med tilbagevirkende kraft.

Det foreslås i *stk. 3, 1. pkt.* at kapitel 6 har virkning for regnskabsår, der påbegyndes den 31. december 2024 eller senere.

Dermed finder reglen om underbeskattede overskud, som omhandlet i kapitel 6, ikke anvendelse for regnskabsår, der starter 31. december 2023 eller senere, men først for regnskabsår der starter 31. december 2024 eller senere.

Det foreslås dog i *stk. 3, 2. pkt.*, at kapitel 6 har virkning for regnskabsår, der starter den 31. december 2023 eller senere, i de situationer, hvor den lavt beskattede koncernenhed er hjemmehørende i en jurisdiktion, der har valgt at anvende artikel 50 i Rådets direktiv (EU) 2022/2523 af 15. december 2022 om sikring af en global minimumsskattesats for multinationale koncerner og store nationale i Unionen.

Dermed finder kapitel 6 alligevel anvendelse for regnskabsår, der starter den 31. december 2023, hvis en omfattet koncern har en lavt beskattet koncernenhed, der er beliggende i et land omfattet af artikel 50 i direktivet. Det følger af artikel 50, stk. 2 i direktivet, at medlemslandene skal sikre, at hvis det ultimative moderskab i en multinational koncern er beliggende i en medlemsstat, som har truffet en beslutning i henhold til denne artikels 50, stk. 1, sikrer de andre medlemsstater end den, hvor det ultimative moderselskab er beliggende, at koncernenhederne i denne koncern i den medlemsstat, hvor de er beliggende, er underlagt ekstraskatten i henhold til reglen om underbeskattede overskud, der er allokeret til den pågældende medlemsstat for de regnskabsår, der begynder den 31. december 2023. Beslutningen efter artikel 50, stk. 1, vedrører at medlemsstater, hvor højst 12 ultimative moderselskaber i koncerner, der er omfattet af direktivet, er beliggende, beslutte ikke at anvende reglen om indkomstmedregning og reglen om underbeskattede

overskud i seks på hinanden følgende regnskabsår, som begynder den 31. december 2023.

Det foreslås i *stk. 4*, at §§ 60-62 har virkning for regnskabsår, der begynder efter den 31. december 2026, og regnskabsår der begynder den 31. december 2026 eller tidligere, og som slutter efter den 30. juni 2028.

Dette er i overensstemmelse med de foreslåede overgangsfritagelsesregler for straffebestemmelser i de i OECD aftalte regler i ”Safe Harbours and Penalty Relief: Global Anti-Base Erosion Rules (Pillar Two)” – inclusive framework on BEPS.

De foreslåede ikrafttrædelsesbestemmelser implementerer således direktivets artikel 32 og 56.

Til § 71

Den foreslåede bestemmelse vedrører den såkaldte midlertidige safe-harbour regel, der gælder i en overgangsperiode. Hensigten er at mindske de umiddelbare administrative udfordringer og konsekvenser, som de omfattede koncerner vil have med at udarbejde rapporteringssystemer, der kan indsamle de data, der skal bruges til beregningerne efter loven. Reglen tager derfor udgangspunkt i data, som koncernerne allerede rapporterer til skattemyndighederne i form af kvalificerede land for land-rapporter.

Det foreslås i *stk. 1*, at i løbet af overgangsperioden, jf. *stk. 7*, skal ekstraskatten i en jurisdiktion for et regnskabsår fastsættes til nul, hvis:

- 1) Den multinationale koncern eller den store nationale koncern har en samlet omsætning på mindre end 10 mio euro og et resultat før skat på mindre end 1 mio euro i jurisdiktionen baseret på dens kvalificerede land for land-rapport for regnskabsåret, eller
- 2) den multinationale koncern eller den store nationale koncern har en simplificeret effektiv skattesats, der er lig med eller større end overgangssatsen i jurisdiktionen for regnskabsåret, eller
- 3) den multinationale koncern eller den store nationale koncern har et resultat før skat i jurisdiktionen, der er lig med eller mindre end den substansbaseret indkomstudelukkelsesbeløb for koncernenheder, der er hjemmehørende i jurisdiktionen i henhold til land for land-rapporten, som beregnet efter reglerne i denne lov.

Med bestemmelsen opstilles således tre tests for, om en koncern kan anvende safe harbour reglen i overgangsperioden og dermed blot fastsætte ekstraskatten til nul. En adgang til at anvende den foreslåede safe harbour regel vil betyde en lettelse for koncernen, idet koncernen dermed i overgangsperioden vil kunne slippe for at skulle udarbejde de mere komplekse beregninger efter lovens kapitel 7-9.

Testene skal efter forslaget være baseret på en kvalificeret land for land-rapport. Disse rapporter udgør et risikovurderingsværktøj i forhold til at kunne fastlægge, om der med overvejende sandsynlighed ville kunne pålægges en ekstraskat. Hvad der er en kvalificeret land for land-rapport følger af det foreslåede stk. 3.

I forhold til de tre tests, skal kun én være opfyldt, før safe harbour reglen finder anvendelse. Den første test er en de-minimis test, som minder om de minimis testen i lovforslagets § 42, dog uden at der vil skulle beregnes en gennemsnitlig omsætning og indtjening over en årrække. Derimod vil koncernen blot skulle have en samlet omsætning på mindre end 10 mio. euro og et resultat før skat på mindre end 1 mio. euro i jurisdiktionen baseret på koncernens kvalificerede land for land-rapport for regnskabsåret.

Den anden test er en simplificeret effektiv skattesats test, som spejler mekanismen i reglerne i kapitel 9. Den består i, at såfremt koncernen har en simplificeret effektiv skattesats, der er lig med eller større end overgangssatsen i en jurisdiktion for regnskabsåret, kan denne fastsætte ekstraskatten til nul. Overgangssatsen er nærmere defineret i stk. 7, 2. pkt., og i stk. 2 fastlægges det, hvordan den simplificeret effektive skattesats skal beregnes.

Den tredje test består i rutine profit testen, hvorefter at hvis koncernen har et resultat før skat i jurisdiktionen, der er lig med eller mindre end den substansbaseret indkomstudelukkelsesbeløb for koncernenheder, der er hjemmehørende i jurisdiktionen i henhold til land for land-rapporten, så kan ekstraskatten fastsættes til nul. Testen består således i at sammenligne det beløb, der efter lovforslagets § 40 fastlægges som den substansbaseret indkomstudelukkelse, og det resultat før skat, der er angivet i land for land-rapporten. Har alle koncernenheder i en jurisdiktion således et tab, så vil de altid leve op til rutine profit testen.

Det foreslås i *stk. 2*, at ved simplificeret effektiv skattesats forstås jurisdiktionens simplificerede omfattede skatter divideret med resultatet før skat

som rapporteret af den multinationale koncern eller den store nationale koncern i den kvalificerede land for land-rapport. Ved simplificeret omfattede skatter forstås en jurisdiktions betalte skatter, som rapporteret i den multinationale koncerns eller den store nationale koncerns kvalificerede regnskaber efter eliminering af enhver skat, som ikke er en omfattet skat og en usikker skatteposition, som rapporteret af den multinationale koncerns eller den store nationale koncerns kvalificerede regnskaber.

Indkomst ekstraheres fra resultatet før skat i en kvalificeret land for land-rapport. Selvom betalte og påløbne skatter er rapporteret i en kvalificeret land for land-rapport opfattes dog ingen af disse poster som pålidelige til brug for safe harbour reglen. Derimod skal de betalte skatter, som er rapporteret i de kvalificerede regnskaber anvendes, men efter eliminering af enhver skat, som ikke er en omfattet skat efter lovforslagets kapitel 8 eller er en usikker skatteposition.

Det foreslås i *stk. 3*, at ved kvalificerede land for land-rapport forstås en land for land-rapportering, der er udarbejdet og indgivet på baggrund af kvalificerede regnskaber, eller er indberettet i overensstemmelse med skattekontrollovens §§ 47-52.

Reglerne i skattekontrollovens §§ 47-52 vedrører reglerne for land for land-rapportering, og indebærer, at multinationale koncerner med en konsolideret omsætning på mindst 5,6 mia. kr. skal indgive en land for land-rapport til Skatteforvaltningen for hvert indkomstår. Land for land-rapporten indeholder bl.a. information om koncernens økonomiske aktiviteter i hvert enkelt land i verden, oplysning om hver koncernenhed i koncernen, de primære forretningsaktiviteter samt hvor den er skattemæssigt hjemmehørende. Reglerne er baseret på action 13 i OECD's "Base Erosion and Profit Shifting project", og blev offentliggjort i 2015.

Det foreslås i *stk. 4*, at der ved samlet omsætning forstås en multinational koncerns eller en stor national koncern samlede omsætning, som rapporteret i en kvalificeret land for land-rapportering.

Det foreslås i *stk. 5*, at ved resultat før skat forstås en multinational koncerns eller en stor national koncerns resultat før skat i en jurisdiktion, som rapporteret i en kvalificeret land for land-rapportering.

Urealiseret nettotab, der er et resultat af ændringer i markedsværdien af aktiebesiddelser, der ikke er en porteføljeandel, skal fratrækkes et resultatet før skat, hvis dette overstiger 50 mio. euro i en jurisdiktion.

Nettotabet dækker over alle tab, reduceret med gevinster, som måtte opstå som følge af ændringer i markedsværdien af en ejerandel og dækker også over nedskrivningstab eller tilbageførsel af en nedskrivning. Disse poster skal ekskluderes fra den kvalificerede indkomst eller tab efter lovforslagets § 25, stk. 1. Såfremt posten er reflekteret i resultatet før skat i land for land rapporten, skal dette også reflekteres i den midlertidige safe harbour test.

Det foreslås i *stk. 6*, at der ved kvalificeret regnskab forstås:

- 1) De bogføringskonti, der er anvendt til at udarbejde den multinationale koncerns eller den store nationale koncerns ultimative moderselskabs konsoliderede regnskaber.
- 2) Separate regnskaber for hver koncernenhed som er udarbejdet i overensstemmelse med en almindelig anerkendt eller godkendt regnskabsstandard, hvis informationen i disse regnskaber er opdaterede i overensstemmelse med disse regnskabsstandarder.
- 3) I tilfælde af en koncernenhed, der ikke er inkluderet i en multinational koncerns eller en stor national koncerns konsoliderede regnskaber post for post på grund af begrænset omfang eller væsentlighed, koncernenhedens regnskab, der er anvendt ved udarbejdelsen af koncernens land for land-rapport.

Det foreslås i *stk. 7*, at ved overgangsperiode efter *stk. 1* forstås de regnskabsår, der begynder den 31. december 2026 eller før, og som seneste slutter den 30. juni 2028. Overgangssatsen efter *stk. 1* er 15 pct. for regnskabsår, der begynder i 2023 og 2024, 16 pct., for regnskabsår der begynder i 2025, og 17 pct. for regnskabsår der begynder i 2025.

Dermed vil reglerne ikke længere finde anvendelse efter overgangsperioden.

Det foreslås i *stk. 8*, at *stk. 1-7* også finder anvendelse for joint ventures og tilknyttede joint ventures, som hvis de var koncernenheder af en separat multinational koncern eller en stor national koncern, med undtagelse af, at opgørelsen af den kvalificerede indkomst eller tab og den totale omsætning er det, der er rapporteret i de kvalificerede regnskaber.

Dermed vil safe harbour reglen også kunne anvendes af joint ventures og dennes datterselskaber, om end den ikke kan baseres på land for land-rapporteringsdata, men derimod skal baseres på det kvalificerede regnskab.

Forslaget til § 71 implementerer direktivets artikel 32.

Til § 72

Den foreslåede bestemmelse vedrører de situationer, hvor den midlertidige safe harbour regel i § 71, ikke finder anvendelse, eller hvor den finder anvendelse under visse betingelser.

Det foreslås i *stk. 1*, at § 71 ikke finder anvendelse i den jurisdiktion, hvor det ultimative moderselskab er hjemmehørende, hvis denne er en gennemløbsenhed omfattet af § 29, medmindre alle ejerandelene i gennemløbsenheden ejes af:

- 1) En juridisk person omfattet af § 29, stk. 1 eller 2, hvor det ultimative moderselskab er en gennemløbsenhed, eller
- 2) en juridisk person omfattet af § 30, stk. 1 eller 2, hvor det ultimative moderselskab er omfattet en ordning med fradrag for udbytte.

Det er dermed et krav for at kunne anvende safe harbour reglen i en jurisdiktion, hvor det ultimative moderselskab er hjemmehørende og denne er en gennemløbsenhed omfattet af § 29, hvor deltagerne i gennemløbsenheden lever op til stk. 1, nr. 1 og 2.

Det foreslås i *stk. 2*, at hvis det ultimative moderselskab er en gennemløbsenhed eller er omfattet af § 30, skal resultatet før skat efter § 71 hos det ultimative moderselskab reduceres med et beløb svarende til det, der kan tilskrives eller udloddes som et resultat af en ejerandel ejet af en juridisk person, som nævnt i stk. 1.

Dermed følger det af denne bestemmelse, at såfremt et ultimativt moderselskab, der er en gennemløbsenhed eller er omfattet af en ordning om fradrag for udbytte alligevel kan anvende safe harbour reglen, så skal resultatet før skat reduceres med et beløb svarende til det, der kan tilskrives eller udloddes som et resultat af en ejerandel ejet af en juridisk person, som nævnt i stk. 1, nr. 1 og 2.

Det foreslås i *stk. 3*, foreslås det derudover, at § 71 heller ikke finder anvendelse for følgende koncernenheder, multinationale koncerner eller jurisdiktioner:

- 1) Statsløse koncernenheder.
- 2) Multinationale koncerner med flere ultimative moderselskaber, hvor en enkelt kvalificeret land for land-rapport ikke inkluderer information for begge koncerner.
- 3) Jurisdiktioner med koncernenheder som har valgt at være omfattet af § 30.
- 4) Jurisdiktioner, der ikke har kunnet anvende § 71, i et tidligere regnskabsår, hvor den multinationale koncern er omfattet af denne lov, medmindre den multinationale koncern ikke havde nogen koncernenheder i jurisdiktionen i de foregående regnskabsår.

Dermed kan de i *stk. 1*, nr. 1 og 2, oplistede enheder ikke anvende safe harbour reglen. Safe harbour reglen kan heller ikke anvendes for jurisdiktioner, hvor der er en koncernenhed omfattet af lovforslagets § 30, om et ultimativt moderselskab der er omfattet en ordning om fradrag for udbytte jf. nr. 3. Efter nr. 4 kan safe harbour reglen heller ikke anvendes i en jurisdiktion, hvor § 71 i et tidligere regnskabsår ikke kunne anvendes, således at såfremt en koncern i ét regnskabsår ikke lever op til de tests, der fremgår af § 71, så kan safe harbour reglen aldrig anvendes igen i den jurisdiktion. Dog kan den godt anvendes, hvis det blot er fordi, at koncernen ikke havde nogen koncernenheder i jurisdiktionen i foregående regnskabsår.

Forslaget til § 72 implementerer direktivets artikel 32.

Til § 73

Den foreslåede bestemmelse vedrører en undtagelse fra safe harbour reglerne for investeringsenheder og forsikringsinvesteringsenheder.

Det foreslås i *stk. 1*, at en investeringsenhed eller en forsikringsinvesteringsenhed, der er omfattet af § 3, nr. 31 eller § 51, *stk. 4*, ikke kan anvende reglerne i § 71, men skal i stedet opgøre dens kvalificerede indkomst eller tab og beregne den effektive skattesats efter særreglerne i kapitel 11, med de valg som følger af § 51, *stk. 3*, og § 52, *stk. 5*. § 71 finder dog anvendelse

i de jurisdiktioner, hvor investeringsenheden eller forsikringsinvesteringsenheden og koncernenhedsejeren er hjemmehørende i samme jurisdiktion, men kun for så vidt angår de koncernenheder, der ikke er investeringsenheder eller forsikringsinvesteringsenheder.

Dermed finder safe harbour reglerne ikke anvendelse for investeringsenheder eller en forsikringsinvesteringsenhed.

Forslaget til § 73 implementerer direktivets artikel 32.

Til § 74

Den foreslåede bestemmelse vedrører indregningen af udskudte skatteaktiver og udskudte skatteforpligtelser i et overgangså, hvor en koncernenhed overgår til at være omfattet af det foreslåede regelsæt.

Det foreslås i *stk. 1*, , at ved ansættelsen af den effektive skattesats for en jurisdiktion i et overgangså og for hvert efterfølgende regnskabsår skal den multinationale koncern eller den store nationale koncern indregne alle de udskudte skatteaktiver og udskudte skatteforpligtelser, som er afspejlet eller medtaget i alle koncernenhedernes regnskaber, i en jurisdiktion for overgangsåret. Udskudte skatteaktiver og udskudte skatteforpligtelser skal indregnes med den laveste af minimumsskattesatsen og den gældende indenlandske skattesats. Et udskudt skatteaktiv, der er opført med en lavere skattesats end minimumsskattesatsen, kan dog indregnes med minimumsskattesatsen, hvis den skattepligtige kan påvise, at det udskudte skatteaktiv kan henføres til et kvalificeret tab. For et udskudt skatteaktiv skal der ses bort fra virkningen af en eventuel værdiregulering eller regulering af den regnskabsmæssige værdi.

Når en koncern overgår til at være omfattet af minimumsbeskatningsloven vil den være påkrævet til at udregne den effektive skattesats på jurisdiktionsniveau, i hver jurisdiktion, hvor den har aktiviteter, og derefter sammenligne den udregnede effektive skattesats med minimumsskattesatsen. Hvis der ikke tages hensyn til tab, som koncernen har haft i en periode, før koncernen blev omfattet af reglerne, ville det kunne medføre i et forvrænget billede af koncernens skattesituation i en jurisdiktion, hvilket kunne medføre en beskatning ud over hvad der faktisk er tjent. Reglen sikrer dermed,

at også udskudte skatteaktiver eller -forpligtelser, der er opstået, før koncernen blev omfattet af reglerne, kan anvendes i relation til de beregninger, der skal foretages efter lovforslagets kapitel 7-9.

Det foreslås i *stk. 2*, at udskudte skatteaktiver hidrørende fra poster, der er udelukket fra beregningen af kvalificeret indkomst eller tab, jf. kapitel 7, ikke er omfattet af den i *stk. 1* omhandlede beregning, når disse udskudte skatteaktiver opstår i forbindelse med en transaktion, der finder sted efter den 30. november 2021.

Bestemmelsen skal begrænse, at der opstår permanente afvigelser relateret til tab inden, at reglerne i minimumsbeskatningsloven finder anvendelse.

Det foreslås i *stk. 3*, at ved overførsel af aktiver mellem koncernenheder efter den 30. november 2021 og før begyndelsen af et overgangsår baseres grundlaget for de overtagne aktiver, bortset fra lagerbeholdningen, på den afhændende koncernenheds bogførte værdi af de overdragede aktiver ved afhændelsen, idet de udskudte skatteaktiver og skatteforpligtelser ansættes på dette grundlag.

Bestemmelsen begrænser således anvendelsen af *stk. 1*, for så vidt angår koncerninterne overførsler af aktiver, til koncernforbundne parter, der ville have været anset som en koncernenhed efter minimumsbeskatningslovens regler, såfremt de havde været omfattet på tidspunktet for overdragelsen.

Det foreslås i *stk. 4*, at ved et overgangsår for en jurisdiktion forstås det første regnskabsår, hvor en multinational koncern eller en stor national koncern falder ind under lovens anvendelsesområde.

Forslagets § 74 implementerer direktivets artikel 47 som er baseret på OECD's modelregler artikel 9.1.

Til § 75

Den foreslåede bestemmelse vedrører en undtagelse fra reglen om indkomstmedregning og reglen om underbeskattet overskud, hvor den multinationale koncern eller den store nationale koncern befinder sig i en indledende fase af deres internationale aktiviteter.

Det foreslås i *stk. 1*, at ekstraskatten, der skal betales af et ultimativt moderselskab hjemmehørende i Danmark, jf. § 5, stk. 2, eller af et mellemliggende moderselskab hjemmehørende i Danmark, jf. § 7, stk. 2, når det ultimative moderselskab er en undtaget enhed, nedsættes til nul:

- 1) I de første fem år af den indledende fase af den multinationale koncerns internationale aktivitet uanset kravene i kapitel 9.
- 2) I de første fem år, fra den første dag i regnskabsåret, hvor den store nationale koncern bliver omfattet af denne lov for første gang.

Dermed kan en koncern nedsætte ekstraskatten i forhold til reglen om indkomstmedregning til nul i de første fem år, hvis den multinationale koncerns internationale aktivitet påbegyndes eller fra tidspunktet hvor den store nationale koncern bliver omfattet af minimumsbeskatningsloven. Hvad der forstås som indledende fase defineres i forslaget til stk. 3.

Det foreslås i *stk. 2*, at hvis det ultimative moderselskab i en multinational koncern er hjemmehørende i en tredjelandsjurisdiktion, nedsættes den ekstraskat, der skal betales af en koncernenhed, der er hjemmehørende i Danmark, jf. § 19, til nul i de første fem år af den indledende fase af denne multinationale koncerns internationale aktivitet uanset kravene i kapitel 9.

Dermed kan en koncern nedsætte ekstraskatten i forhold til reglen om underbeskattede overskud til nul i de første fem år, hvis den multinationale koncerns internationale aktivitet påbegyndes. Hvad der forstås som indledende fase defineres i forslaget til stk. 3.

Det foreslås i *stk. 3*, at en multinational koncern anses for at være i den indledende fase af dens internationale aktivitet, hvis, i et regnskabsår:

- 1) Den har koncernenheder i højst seks jurisdiktioner, og
- 2) summen af den bogførte nettoværdi af de materielle aktiver i alle koncernenheder i den multinationale koncern, der er hjemmehørende i alle andre jurisdiktioner end referencejurisdiktionen, ikke overstiger 50 mio. euro. Ved referencejurisdiktion forstås den jurisdiktion, hvor den samlede værdi af materielle aktiver for koncernenhederne i den multinationale koncern er størst i det regnskabsår, hvor den multinationale koncern oprindeligt falder ind under denne lovs anvendelsesområde. Den samlede værdi af materielle aktiver i en jurisdiktion er summen af den bogførte nettoværdi af alle materielle aktiver i alle koncernenhederne i den multinationale koncern, der er hjemmehørende i den pågældende jurisdiktion.

Bestemmelsen oplister således 2 kriterier for, at en multinational koncern anses som værende i den indledende fast af sin internationale aktivitet.

Den første betingelse i stk. 3, nr. 1, kræver, at den multinationale koncern ikke har koncernenheder i over seks jurisdiktioner. Dermed må den multinationale koncern ikke have koncernenheder i over 5 udover den, som koncernen er hjemmehørende i. Det er dog ikke et krav, at der maks er koncernenheder i de samme seks jurisdiktioner i 5 års perioden. Statsløse enheder tæller ikke med i opgørelsen af jurisdiktioner.

Investeringsenheder, der ikke er undtagne enheder, tages ikke med i opgørelsen, da de er undtaget fra reglen om underbeskattede overskud. Joint ventures og deres datterselskaber tages heller ikke i betragtning. Dog skal minoritets ejet koncernenheder medtages i opgørelsen.

Den anden betingelse i stk. 3, nr. 2, vedrører dernæst et krav om, at den multinationale koncern heller ikke har for mange materielle aktiver uden for det, der benævnes referencejurisdiktionen. Summen af den bogførte nettoværdi af de materielle aktiver i alle koncernenheder i den multinationale koncern, der er hjemmehørende i alle andre jurisdiktioner end referencejurisdiktionen, må ikke overstige 50 mio. euro. Definitionen af bogførte nettoværdi af de materielle aktiver fremgår af lovforslagets § 3, nr. 30 og udgør gennemsnittet af de materielle aktivers primo- og ultimoværdier efter indregning af akkumulerede afskrivninger, nedskrivninger og værdiforringelser som opført i regnskaberne.

Materielle aktiver fra investeringsenheder, der ikke er undtagne enheder, tages ikke med i opgørelsen, da de er undtaget fra reglen om underbeskattede overskud. Materielle aktiver fra joint ventures og deres datterselskaber tages heller ikke i betragtning. Dog skal materielle aktiver, som ejes af minoritets ejet koncernenheder medtages i opgørelsen.

I stk. 3, nr. 2, 2. pkt., foreslås det, at ved referencejurisdiktion forstås den jurisdiktion, hvor den samlede værdi af materielle aktiver for koncernenhederne i den multinationale koncern er størst i det regnskabsår, hvor den multinationale koncern oprindeligt falder ind under denne lovs anvendelsesområde.

I stk. 3, nr. 2, 3. pkt., foreslås det, at den samlede værdi af materielle aktiver i en jurisdiktion er summen af den bogførte nettoværdi af alle materielle aktiver i alle koncernenhederne i den multinationale koncern, der er hjemmehørende i den pågældende jurisdiktion.

Det foreslås i *stk. 4*, at den i stk. 1 omhandlede femårsperiode begynder at løbe fra starten af det regnskabsår, hvor den multinationale koncern oprindeligt blev omfattet af denne lov. For multinationale koncerner, der er omfattet af denne lov, når den træder i kraft, begynder den i stk. 1, nr. 1, omhandlede femårsperiode at løbe den 31. december 2023. For multinationale koncerner, der er omfattet af denne lov når den træder i kraft, begynder den i stk. 2 omhandlede femårsperiode at løbe den 31. december 2024. For store nationale koncerner, der bliver omfattet af denne lov, når den træder i kraft, begynder den i stk. 1, nr. 2 omhandlede femårsperiode den 31. december 2023.

Årsagen til at femårsperioden starter senere for så vidt angår reglen om underbeskattet overskud skyldes, at denne regel først har virkning for regnskabsår, der starter den 31. december 2024 eller senere jf. ikrafttrædelsesbestemmelserne.

Det foreslås i *stk. 5*, at den udpegede indberettende enhed, jf. § 53, skal meddele skattemyndighederne i den jurisdiktion, hvor den er hjemmehørende, hvornår den indledende fase af den multinationale koncerns internationale aktivitet er startet.

Forslaget til § 75 implementerer direktivets artikel 49, som er baseret på OECD's modelregler artikel 9.3.

Til § 76

Det fremgår af opkrævningslovens § 16, at nedenstående ind- og udbetalinger fra og til virksomheder, selskaber, fonde og foreninger, offentlige myndigheder, institutioner m.v. indgår i en samlet saldoopgørelse (skattekontoen) efter reglerne i opkrævningslovens kapitel 5:

- 1) Skatter og afgifter omfattet af denne lovs § 1, stk. 1 og 2.
- 2) Betalinger efter selskabsskatteloven, fondsbeskatningsloven, aktiesparekontoloven, kulbrinteskatteloven, toldloven, lov om fremskynnet tilbagebetaling af visse afgifter, lov om afgift af skadesforsikringer, tinglysningsafgiftsloven og lov om afgift af bidraget til Arbejdsmarkedets Erhvervssikring og af arbejdsulykkeserstatninger m.v.
- 3) Gebyr og tilskud vedrørende dæk, jf. miljøbeskyttelseslovens §§ 53 og 53 a.
- 4) Betaling vedrørende batterier og akkumulatorer og udtjente batterier og akkumulatorer, jf. miljøbeskyttelseslovens § 9 u, stk. 2.
- 5) Miljøbidrag, jf. § 3 i lov om miljøbidrag og godtgørelse i forbindelse med ophugning og skrotning af biler.
- 6) Bøder, gebyrer og renter vedrørende de ovennævnte love og betalinger.

Det foreslås i lovforslagets § 76, at der i opkrævningslovens § 16, nr. 2 efter ”kulbrinteskatteloven,” indsættes ”minimumsbeskatningsloven”, således at ekstraskatten også kan indbetales på skattekontoen.

Til § 77

Danske moderselskaber vil i visse tilfælde ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst skulle medregne positiv skattepligtig indkomst i direkte og indirekte ejede datterselskaber, jf. de særlige regler i selskabsskattelovens § 32 om såkaldt CFC-beskatning (”Controlled Foreign Companies” – CFC). CFC-reglerne har primært til hensigt at hindre, at mobile indkomster placeres i udenlandske datterselskaber for at opnå skattemæssige fordele. De danske CFC-regler finder dog også anvendelse på danske datterselskaber.

Beskatning efter CFC-reglerne sker, når CFC-indkomsten i datterselskabet udgør mindst 1/3 af datterselskabets samlede indkomst, idet der til CFC-indkomsten medregnes mobil indkomst i form af summen af bl.a. finansielle indtægter og udgifter, jf. den detaljerede opregning i selskabsskattelovens § 32, stk. 5.

Når der sker CFC-beskatning, vil moderselskabet som udgangspunkt skulle medregne hele den positive indkomst i sine CFC-datterselskaber ved sin egen indkomstopgørelse. Der er dog mulighed for at vælge, at kun datterselskabernes CFC-indkomst skal medregnes, jf. selskabsskattelovens § 32, stk. 15.

CFC-beskatningen af det danske moderselskab lempes efter creditlempelsesprincippet, hvilket sikrer, at indkomsten i datterselskabet ikke dobbelt-beskattes. Moderselskabet gives således nedslag for danske og udenlandske skatter af den indkomst i datterselskabet, som er medregnet i moderselskabet efter CFC-reglerne, jf. selskabsskattelovens § 32, stk. 11, og ligningslovens § 33, stk. 1 og 7. Efter ligningslovens § 33, stk. 1, kan lempelsen ikke overstige den skat, som moderselskabet skal betale som følge af CFC-beskatningen af datterselskabets indkomst.

Det foreslås i lovforslagets § 77, at det i selskabsskattelovens § 32, *stk. 11*, indsættes som 6. *pkt.*, at der også gives nedslag for ekstraskat betalt af datterselskabet efter en kvalificeret regel om indenlandsk ekstraskat, som er fastsat i overensstemmelse med artikel 11 i Rådets direktiv (EU) nr. 2022/2523 af 15. december 2022 om sikring af en global minimumsskattesats for multinationale koncerner og store nationale koncerner i Unionen, eller efter en regel som efter direktivets artikel 52 anses for ækvivalent hermed. Endvidere foreslås det, at det indsættes som 7. *pkt.*, at minimumsskattelovens § 39, stk. 3, finder anvendelse ved opgørelsen af den af datterselskabet betalte indenlandske ekstraskat.

Den i 6. *pkt.* foreslåede bestemmelse vil indebære, at det danske moderselskab vil kunne opnå lempelse efter ligningslovens 33, stk. 1, for eventuel skat betalt af datterselskabet efter en kvalificeret regel om indenlandsk ekstraskat. En udtrykkelig bestemmelse om, at moderselskabet kan opnå lempelse for en sådan indenlandsk ekstraskat, vurderes nødvendig, bl.a. fordi en indenlandsk ekstraskat kan pålægges samlet for koncernenhederne i den pågældende skattejurisdiktion og ikke nødvendigvis vil være blevet opkrævet hos det CFC-beskattede datterselskab.

Når det ikke umiddelbart kan fastslås, hvilket beløb et CFC-beskattet datterselskab har betalt i indenlandsk ekstraskat, vil den som selskabsskattelovens § 32, stk. 11, 7. *pkt.*, foreslåede bestemmelse indebære, at den samlede indenlandske ekstraskat, der er opkrævet fra koncernenhederne i datterselskabets jurisdiktion, vil skulle allokere mellem koncernenhederne efter reglen i lovforslagets § 39, stk. 3.

Det indebærer, at datterselskabet vil skulle anses for at have betalt en andel af den samlet opgjorte ekstraskat på jurisdiktionsniveau, der svarer til forholdet mellem datterselskabets kvalificerede indkomst og den kvalificerede

indkomst for samtlige koncernenheder i jurisdiktionen. Der henvises herom i øvrigt til bemærkningerne til lovforslagets § 39, stk. 3.

Har moderselskabet efter selskabsskattelovens § 32, stk. 15, valgt, at CFC-beskatningen kun skal omfatte datterselskabets CFC-indkomst, vil der kun være adgang til lempelse for den andel af den indenlandske ekstraskat, der svarer til forholdet mellem datterselskabets CFC-indkomst og datterselskabets samlede skattepligtige indkomst. Både CFC-indkomsten og den samlede skattepligtige indkomst i datterselskabet vil i den forbindelse skulle opgøres efter danske regler.

Det bemærkes, at der vil kunne være en periodemæssig forskydning mellem det tidspunkt, hvor moderselskabet skal afgive oplysninger efter oplysningsfristen i skattekontrollovens § 12 og det tidspunkt, hvor en eventuel indenlandsk ekstraskat skal betales.

Pålægges et CFC-beskattet datterselskab efterfølgende en indenlandsk ekstraskat for den relevante periode, må det danske moderselskab derfor anmode om genoptagelse efter skatteforvaltningslovens § 26, stk. 2.

Til § 78

I skatteforvaltningslovens kapitel 8 findes reglerne om bindende svar. Disse reglerne giver borgere og virksomheder mulighed for at få besvaret spørgsmål om skatte- eller afgiftsmæssige spørgsmål, således at svaret er bindende for Skatteforvaltningen i forhold til spørgeren ved efterfølgende behandling af det pågældende spørgsmål.

Efter skatteforvaltningslovens § 21, stk. 1, kan enhver hos told- og skatteforvaltningen få et bindende svar på spørgsmål om den skattemæssige virkning for spørgeren af en disposition, når told- og skatteforvaltningen i øvrigt har kompetence til at afgøre spørgsmålet. Efter skatteforvaltningslovens § 21, stk. 2, kan spørgsmålet også vedrøre den skattemæssige virkning for andre end spørgeren af en disposition, som spørgeren påtænker at foretage.

Af skatteforvaltningslovens § 25, stk. 1, 1. pkt., fremgår det, at et bindende svar er bindende for skattemyndighederne i forhold til spørgeren eller andre som nævnt i § 21, stk. 2, ved behandlingen af det beskrevne forhold i 5 år regnet fra spørgerens modtagelse af svaret. Der gælder dog enkelte undta-

gelser, hvor bindende svar om visse særlige emner kun er bindende i en kortere periode, jf. skatteforvaltningslovens § 25, stk. 1, 3. og 4. pkt. Efter skatteforvaltningslovens § 21, stk. 1, 5. pkt., kan det dog i svaret bestemmes, at svaret kun skal være bindende i en kortere periode.

Det fremgår af skatteforvaltningslovens § 25, stk. 2, at et svar ikke er bindende, i det omfang svaret viser sig at være i strid med EU-retten.

Endvidere fremgår det af skatteforvaltningslovens § 25, stk. 3, at et svar, der vedrører fortolkningen af en dobbeltbeskatningsoverenskomst, ikke er bindende, i det omfang en udenlandsk respektive en færøsk eller en grønlandsk skattemyndighed lægger en anden vurdering af det pågældende spørgsmål til grund.

Det foreslås, at det i *skatteforvaltningslovens § 25, stk. 3, som 2. pkt.*, at 1. pkt. også gælder for fortolkningen af minimumsskatningsloven, hvis den udenlandske skattemyndighed lægger en anden vurdering af det pågældende spørgsmål til grund.

Den foreslåede bestemmelse vil indebære, at et svar om fortolkningen af minimumsskatteoven ikke vil være bindende, hvis en udenlandsk skattemyndighed lægger en anden vurdering af det pågældende spørgsmål til grund.

Hvis et svar om fortolkningen af minimumsskatteovens regler viser sig ikke at være i overensstemmelse med det bagvedliggende direktiv, vil svaret allerede af den grund ikke være bindende, jf. skatteforvaltningslovens § 25, stk. 2.

Er det imidlertid en tredjelandsjurisdiktion, der lægger en anden vurdering af det pågældende spørgsmål til grund f.eks. som følge af den fortolkning af OECD's modelregler, som anlægges af skattemyndighederne i det pågældende land, kan det potentielt føre til dobbeltbeskatning eller til, at der ikke gennemføres den forudsatte beskatning med minimumsskattesatsen.

I lighed med, hvad der gælder med hensyn til svar om fortolkningen af dobbeltbeskatningsoverenskomster, bør der i en sådan situation være adgang til at bestemme, at svaret ikke længere er bindende for Skatteforvaltningen.

Den foreslåede implementerer ikke en artikel i direktivet eller OECD's modelregler, men vurderes hensigtsmæssig af hensyn til den praktiske håndtering af reglerne.

Det bemærkes, at der fortsat pågår drøftelser i OECD-regi om løsning af dobbeltbeskatningskonflikter eller indgåelse af bindende aftaler mellem forskellige landes skattemyndigheder om fortolkningen af modelreglerne. Opnås der konsensus om en løsning, kan det medføre, at den foreslåede regel .

Til § 79

Det foreslås, at loven ikke skal gælde for Færøerne og Grønland. Det skyldes, at sagsområdet for skatter er overtaget af henholdsvis Færøerne og Grønland.

RÅDETS DIREKTIV (EU) 2022/2523

af 15. december 2022

om sikring af en global minimumsskattesats for multinationale koncerner og store nationale koncerner i Unionen

RÅDET FOR DEN EUROPÆISKE UNION HAR —

under henvisning til traktaten om Den Europæiske Unions funktionsmåde, særlig artikel 115,

under henvisning til forslag fra Europa-Kommissionen,

efter fremsendelse af udkast til lovgivningsmæssig retsakt til de nationale parlamenter,

under henvisning til udtalelse fra Europa-Parlamentet ⁽¹⁾,

under henvisning til udtalelse fra Det Europæiske Økonomiske og Sociale Udvalg ⁽²⁾,

efter en særlig lovgivningsprocedure, og

ud fra følgende betragtninger:

(1) I de seneste år har Unionen vedtaget skelsættende foranstaltninger til at styrke bekæmpelsen af aggressiv skatteplanlægning på det indre marked. I direktiverne til bekæmpelse af skatteundgåelse er der fastsat regler til bekæmpelse af udhuling af skattegrundlagene i det indre marked og flytning af overskud væk fra det indre marked. Disse regler omsatte anbefalingerne fra Organisationen for Økonomisk Samarbejde og Udvikling (OECD) til EU-ret i forbindelse med initiativet til bekæmpelse af udhuling af skattegrundlaget og overskudsflytning (BEPS) for at sikre, at overskud i multinationale virksomheder beskattes, der hvor de økonomiske aktiviteter, der genererer disse overskud, udføres, og hvor værdien skabes.

(2) Som led i en løbende indsats for at sætte en stopper for de multinationale selskabers skattepraksis, som giver dem mulighed for at flytte overskud til jurisdiktioner, hvor de ikke er underlagt beskatning eller er underlagt meget lav beskatning, har OECD derudover udarbejdet et sæt internationale skatteregler for at sikre, at multinationale selskaber betaler en rimelig andel af skatterne, uanset hvor de driver virksomhed. Denne større reform har til formål at sætte grænser for konkurrence om selskabsskattesatser ved at indføre en global minimumsskattesats. Ved at fjerne en væsentlig del af fordelene ved at flytte overskud til jurisdiktioner uden eller med me-

get lav beskatning vil reformen vedrørende den globale minimumsskattesats skabe lige vilkår for virksomheder på verdensplan og give jurisdiktioner mulighed for bedre at beskytte deres skattegrundlag.

- (3) Dette politiske mål er blevet udmøntet i de globale modelregler til bekæmpelse af udhuling af skattegrundlaget i forbindelse med skattemæssige udfordringer, der opstår som følge af digitaliseringen af økonomien (anden søjle) (»Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy — Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two)«) (OECD's modelregler), der blev godkendt den 14. december 2021 inden for OECD/G20's inklusive ramme vedrørende BEPS, som medlemsstaterne har tilsluttet sig. I Rådets rapport til Det Europæiske Råd om beskatningsspørgsmål, som Rådet godkendte den 7. december 2021, gentog Rådet sin fulde støtte til reformen vedrørende den globale minimumsskat og forpligtede sig til en hurtig gennemførelse af denne reform ved hjælp af EU-ret. I den forbindelse er det afgørende, at medlemsstaterne faktisk gennemfører deres forpligtelse til at opnå en global minimumsskattesats.
- (4) I en Union med tæt integrerede økonomier er det afgørende, at reformen vedrørende den globale minimumsskat gennemføres på en tilstrækkelig sammenhængende og koordineret måde. I betragtning af omfanget, detaljeringsgraden og teknikaliteterne i disse nye internationale skatteregler vil kun en fælles EU-ramme kunne forhindre fragmentering af det indre marked ved gennemførelsen af dem. Desuden vil en fælles ramme, der er udformet med henblik på at være forenelig med de grundlæggende frihedsrettigheder, der er sikret ved traktaten om Den Europæiske Unions funktionsmåde, give skatteyderne retssikkerhed i forbindelse med gennemførelsen af sådanne regler.
- (5) Det er nødvendigt at fastsætte regler for at skabe en effektiv og sammenhængende ramme for den globale minimumsskattesats på EU-plan. Denne ramme skaber et system med to sammenknyttede regler, samlet også benævnt »GloBE-reglerne«, ifølge hvilke der skal opkræves en supplerende skat (»ekstraskat«) hver gang en multinational koncerns effektive skattesats i en given jurisdiktion ligger under 15 %. I så tilfælde bør jurisdiktionen anses for at være lavt beskattet. Disse to sammenknyttede regler benævnes reglen om indkomstmedregning og reglen om underbeskattede overskud. I henhold til dette system bør moderselskabet i en multinational koncern, der er hjemmehørende i en medlemsstat, være forpligtet til at anvende reglen om indkomstmedregning på sin andel af den ekstraskat, der vedrører en enhed i koncernen, som er lavt beskattet, uanset om denne enhed er hjemmehørende i eller uden for Unionen. Reglen om underbeskattede overskud bør fungere som en bagstopper for reglen om indkomstmedregning, således at en eventuel resterende ekstraskat reallokeres i de tilfælde, hvor hele ekstraskatten vedrørende lavt beskattede enheder ikke har kunnet opkræves af moderselskaber ved anvendelse af reglen om indkomstmedregning.

(6) Det er nødvendigt at gennemføre OECD's modelregler, som medlemsstaterne har vedtaget, på en måde, der holder sig så tæt som muligt til den globale aftale for at sikre, at de regler, som medlemsstaterne gennemfører i henhold til dette direktiv, er kvalificerede som defineret i OECD's modelregler. Dette direktiv følger OECD's modelreglers indhold og struktur nøje. For at sikre forenelighed med den primære EU-ret, og navnlig med princippet om etableringsfrihed, bør dette direktivs bestemmelser finde anvendelse på enheder, der er hjemmehørende i en medlemsstat, samt på ikkehjemmehørende enheder tilhørende et moderselskab, der er hjemmehørende i den pågældende medlemsstat. Dette direktiv bør også finde anvendelse på store rent nationale koncerner. På denne måde udformes de retlige rammer således, at enhver risiko for forskelsbehandling mellem grænseoverskridende og indenlandske situationer undgås. Alle enheder, som er hjemmehørende i en medlemsstat, der er lavt beskattet, herunder det moderselskab, der anvender reglen om indkomstmedregning, bør blive pålagt ekstraskatten. Ligeledes bør de koncernenheder tilhørende samme moderselskab, som er hjemmehørende i en anden medlemsstat, der er lavt beskattet, blive pålagt ekstraskatten.

(7) Selv om det er nødvendigt at sikre, at skatteundgåelse modvirkes, bør negative virkninger for mindre multinationale koncerner i det indre marked undgås. Med henblik herpå bør dette direktiv kun finde anvendelse på enheder, der er hjemmehørende i Unionen, og som er medlemmer af multinationale koncerner eller store nationale koncerner, der opfylder den årlige tærskel på mindst 750 000 000 EUR i konsolideret omsætning. Denne tærskel er i overensstemmelse med tærsklen i eksisterende internationale skatteregler såsom reglerne om land for land-rapportering, der er fastsat i Rådets direktiv 2011/16/EU ⁽³⁾ ved Rådets direktiv (EU) 2016/881 ⁽⁴⁾. Enheder, der falder ind under nærværende direktivs anvendelsesområde, kaldes »koncernenheder«. Visse enheder bør undtages fra nærværende direktivs anvendelsesområde på grund af deres særlige formål og status. Undtagne enheder er enheder, der generelt ikke udøver erhvervsmæssig virksomhed, og som udfører aktiviteter af almen interesse såsom offentlig sundhedspleje og uddannelse eller anlæg af offentlig infrastruktur, og som af disse grunde muligvis ikke er skattepligtige i den medlemsstat, hvor de er hjemmehørende. Det er derfor nødvendigt at udelukke offentlige enheder, internationale organisationer, pensionsinstitutter og nonprofitorganisationer, herunder organisationer med f.eks. folkesundhedsformål, fra nærværende direktivs anvendelsesområde. Det bør være muligt, at nonprofitorganisationer også omfatter sundhedsforsikringsudbydere, som ikke søger eller får overskud ud over, hvad der kommer den offentlige sundhedspleje til gavn. Investeringsfonde og ejendomsinvesteringsselskaber bør også undtages fra nærværende direktivs anvendelsesområde, når de befinder sig øverst i

ejerskabskæden, eftersom disse enheders indkomst beskattes på ejerniveau.

- (8) Det ultimative moderselskab i en multinational koncern eller i en stor national koncern, hvor dette moderselskab direkte eller indirekte har en bestemmende indflydelse over alle andre koncernenheder i den multinationale koncern eller den store nationale koncern, er kernen i systemet. Da det ultimative moderselskab normalt er forpligtet til at konsolidere regnskaberne for alle enhederne i den multinationale koncern eller den store nationale koncern, eller, hvis dette ikke er tilfældet, ville være forpligtet dertil efter en almindeligt anerkendt regnskabsstandard, er dette i besiddelse af afgørende oplysninger og vil være bedst egnet til at sikre, at skattesatsen pr. jurisdiktion for koncernen overholder den aftalte minimumsskattesats. Når det ultimative moderselskab er hjemmehørende i Unionen, bør det derfor have den primære forpligtelse i henhold til dette direktiv til at anvende reglen om indkomstmedregning på sin allokerbare andel af ekstraskatten for alle lavt beskattede koncernenheder i den multinationale koncern, uanset om de er hjemmehørende i eller uden for Unionen. Det ultimative moderselskab i en stor national koncern bør anvende reglen om indkomstmedregning på hele ekstraskatten for sine lavt beskattede koncernenheder.
- (9) Under visse omstændigheder bør denne forpligtelse til at anvende reglen om indkomstmedregning flyttes ned på andre koncernenheder i den multinationale koncern, som er hjemmehørende i Unionen. For det første bør de mellemliggende moderselskaber, der befinder sig under det ultimative moderselskab i ejerskabskæden og er hjemmehørende i Unionen, når det ultimative moderselskab er en undtaget enhed eller er hjemmehørende i en tredjelandsjurisdiktion, som ikke har gennemført OECD's modelregler eller tilsvarende regler, og som derfor ikke har en kvalificeret regel om indkomstmedregning, efter dette direktiv være forpligtet til at anvende reglen om indkomstmedregning op til deres allokerbare andel af ekstraskatten. Når et mellemliggende moderselskab, der er forpligtet til at anvende reglen om indkomstmedregning, har bestemmende indflydelse over et andet mellemliggende moderselskab, bør reglen om indkomstmedregning imidlertid anvendes af førstnævnte mellemliggende moderselskab.
- (10) For det andet og uanset, om det ultimative moderselskab er hjemmehørende i en jurisdiktion, der har en kvalificeret regel om indkomstmedregning, bør delvist ejede moderselskaber, der er hjemmehørende i Unionen, og som er mere end 20 % ejet af investorer uden for koncernen, efter dette direktiv være forpligtet til at anvende reglen om indkomstmedregning op til deres allokerbare andel af ekstraskatten. Dette delvist ejede moderselskab bør imidlertid ikke anvende reglen om indkomstmedregning, når det er 100 % ejet af et andet delvist ejet moderselskab, der er forpligtet til at an-

vende reglen om indkomstmedregning. For det tredje bør koncernenhederne i koncernen, når det ultimative moderselskab er en undtaget enhed eller er hjemmehørende i en jurisdiktion uden en kvalificeret regel om indkomstmedregning, anvende reglen om underbeskattede overskud på en eventuel resterende ekstraskat, som ikke har været omfattet af reglen om indkomstmedregning, i forhold til en allokationsformel baseret på antallet af ansatte og materielle aktiver. For det fjerde bør koncernenhederne i den multinationale koncern, når det ultimative moderselskab er hjemmehørende i en tredjelandsjurisdiktion med en kvalificeret regel om indkomstmedregning, anvende reglen om underbeskattede overskud på de koncernenheder, der er hjemmehørende i den pågældende tredjelandsjurisdiktion, hvis denne jurisdiktion er lavt beskattet på grundlag af den effektive skattesats for alle koncernenheder i jurisdiktionen, herunder for det ultimative moderselskab.

(11) I henhold til de politiske mål i reformen vedrørende den globale minimumsskat om retfærdig skattekonkurrence mellem jurisdiktioner bør beregningen af den effektive skattesats finde sted på jurisdiktionsniveau. Med henblik på beregning af den effektive skattesats bør dette direktiv fastsætte særlige fælles regler for beregning af skattegrundlaget, benævnt »kvalificeret indkomst eller tab«, og for de betalte skatter, benævnt »omfattede skatter«. Udgangspunktet bør være de regnskaber, der anvendes til konsolidering, og som derefter bør være genstand for en række reguleringer, herunder for at tage højde for tidsmæssige forskelle, for at undgå fordrejninger mellem jurisdiktioner. Desuden bør kvalificeret indkomst eller tab og omfattede skatter for visse enheder allokere til andre relevante enheder inden for den multinationale koncern for at sikre neutralitet i den skattemæssige behandling af kvalificeret indkomst eller tab, som kan være pålagt omfattede skatter i flere jurisdiktioner, enten på grund af enhedernes karakter (f.eks. gennemstrømningsenheder, hybride enheder eller faste driftssteder) eller på grund af den specifikke skattemæssige behandling af indkomsten (f.eks. udbyttebetaling eller skatteordning for kontrolrede udenlandske selskaber). For så vidt angår omfattede skatter bør dette direktiv fortolkes i lyset af eventuelle yderligere retningslinjer fra OECD, som medlemsstaterne bør tage hensyn til for at sikre en ensartet fastlæggelse af de omfattede skatter i alle medlemsstater og tredjelandsjurisdiktioner.

(12) Den effektive skattesats for en multinational koncern i hver jurisdiktion, hvor den udøver aktiviteter, eller for en stor national koncern, bør sammenlignes med den aftalte minimumsskattesats på 15 % for at afgøre, om den multinationale koncern eller den store nationale koncern bør have pligt til at betale en ekstraskat og derfor bør anvende reglen om indkomstmedregning eller reglen om underbeskattede overskud. Minimumsskattesatsen på 15 %, som er aftalt i OECD/G20's inklusive ramme vedrørende BEPS, afspejler

en balance mellem selskabsskattesatserne på verdensplan. I de tilfælde hvor den effektive skattesats for en multinational koncern falder til under minimumsskattesatsen i en given jurisdiktion, bør ekstraskatten fordeles på de enheder i den multinationale koncern, der er forpligtet til at betale skatten i overensstemmelse med anvendelsen af reglen om indkomstmedregning og reglen om underbeskattede overskud, for at overholde den globalt aftalte minimumssats på 15 %. I de tilfælde hvor den effektive skattesats for en stor national koncern falder til under minimumsskattesatsen, bør det ultimative moderselskab i den store nationale koncern anvende reglen om indkomstmedregning på sine lavt beskattede koncernenheder for at sikre, at koncernen beskattes med en effektiv minimumsskattesats på 15 %.

(13) For at gøre det muligt for medlemsstaterne at drage fordel af de ekstra skatteindtægter, der opkræves for de lavt beskattede koncernenheder, som er hjemmehørende på deres område, bør medlemsstaterne kunne beslutte at anvende et system for kvalificeret indenlandsk ekstraskat. Medlemsstaterne bør underrette Kommissionen, når de beslutter at anvende en kvalificeret indenlandsk ekstraskat, med det formål at give skattemyndighederne i andre medlemsstater og tredjelandjurisdiktioner samt multinationale koncerner tilstrækkelig sikkerhed med hensyn til anvendelsen af den kvalificerede indenlandske ekstraskat på lavt beskattede koncernenheder i den pågældende medlemsstat. Koncernenheder i en multinational koncern, der er hjemmehørende i en medlemsstat, som har besluttet at gennemføre et sådant system i sit eget nationale skattesystem, bør betale ekstraskatten til denne medlemsstat. Et sådant system bør sikre, at en effektiv minimumsbeskatning af kvalificeret indkomst eller tab for koncernenhederne beregnes på samme måde, som ekstraskatten beregnes i overensstemmelse med dette direktiv.

(14) For at sikre en forholdsmæssig tilgang bør dette direktiv tage hensyn til visse specifikke situationer, hvor BEPS-risiciene er mindre. Derfor bør dette direktiv omfatte en substansbaseret indkomstudelukkelse baseret på omkostninger knyttet til ansatte og værdien af materielle aktiver i en given jurisdiktion. Denne udelukkelse vil i et vist omfang håndtere situationer, hvor en multinational koncern eller en stor national koncern udøver økonomiske aktiviteter, som kræver materiel tilstedeværelse i en lavt beskattet jurisdiktion, da det i så fald vil være usandsynligt, at BEPS-praksisser vil brede sig. Det specifikke tilfælde i forbindelse med multinationale koncerner, der befinder sig i den indledende fase af deres internationale aktivitet, bør også tages i betragtning for ikke at modvirke udviklingen af grænseoverskridende aktiviteter i multinationale koncerner, der nyder godt af lav beskatning i den nationale jurisdiktion, hvor de overvejende driver virksomhed. Sådanne

multinationale koncerners lavt beskattede indenlandske aktiviteter bør således udelukkes fra anvendelsen af reglerne i en overgangsperiode på fem år, forudsat at den multinationale koncern ikke har koncernenheder i mere end seks jurisdiktioner. For at sikre ligebehandling af store nationale koncerner bør indkomst fra sådanne koncerners aktiviteter også udelukkes i en overgangsperiode på fem år.

- (15) For at tage højde for den særlige situation i medlemsstater, hvor meget få koncerner har hovedsæde, og hvor der er så få koncernenheder, at det ville gøre det uforholdsmæssigt straks at kræve, at skattemyndighederne i disse medlemsstater anvender reglen om indkomstmedregning og reglen om underbeskattede overskud, vil det derudover i betragtning af GloBE-reglernes status som en fælles tilgang være hensigtsmæssigt at give disse medlemsstater mulighed for at beslutte ikke at anvende reglen om indkomstmedregning og reglen om underbeskattede overskud i en begrænset periode. De medlemsstater, der træffer en sådan beslutning, bør underrette Kommissionen herom inden dette direktivs gennemførelsesfrist.
- (16) Medlemsstater, der beslutter ikke at anvende reglen om indkomstmedregning og reglen om underbeskattede overskud midlertidigt, bør gennemføre dette direktiv for at sikre, at systemet med en global minimumsskattesats for multinationale koncerner og store nationale koncerner i Unionen fungerer korrekt. Dette vedrører navnlig forpligtelsen for de nationale koncernenheder i disse medlemsstater til at underrette koncernenhederne i andre medlemsstater og tredjelande, således at de andre medlemsstater og tredjelande kan anvende reglen om underbeskattede overskud. Den administrative byrde for skattemyndighederne i de medlemsstater, der har gjort brug af denne mulighed, bør så vidt muligt begrænses, samtidig med at der sikres effektiv anvendelse af dette direktiv i hele Unionen. Disse medlemsstater bør derfor også have mulighed for at indlede drøftelser med Kommissionen og anmode denne om rådgivning og bistand med henblik på at nå frem til en fælles forståelse af de praktiske ordninger for gennemførelsen af dette direktiv i national ret.
- (17) Skibsfartssektoren er på grund af sin meget volatile natur og sin lange økonomiske cyklus traditionelt underlagt alternative eller supplerende beskatningsordninger i medlemsstaterne. For at undgå at underminere den politiske begrundelse herfor og give medlemsstaterne mulighed for at fortsætte med at anvende en særlig skattebehandling på skibsfartssektoren i overensstemmelse med international praksis og statsstøttereglerne, bør indkomst fra skibsfart udelukkes fra ordningen.
- (18) For at opnå en balance mellem målene for reformen vedrørende den globale minimumsskat og den administrative byrde for skattemyndighederne og skatteyderne bør dette direktiv fastsætte en de

minimis-undtagelse for multinationale koncerner eller store nationale koncerner, der har en gennemsnitlig omsætning på under 10 000 000 EUR og en gennemsnitlig kvalificeret indkomst eller et gennemsnitligt kvalificeret tab på under 1 000 000 EUR i en jurisdiktion. Disse multinationale koncerner eller store nationale koncerner bør ikke betale en ekstraskat, selv om deres effektive skattesats er under minimumsskattesatsen i den pågældende jurisdiktion.

- (19) Anvendelsen af reglerne i dette direktiv på multinationale koncerner og store nationale koncerner, som for første gang falder ind under dets anvendelsesområde, kan give anledning til fordrejninger som følge af eksistensen af skattemæssige forhold, herunder tab fra tidligere regnskabsår, eller pga. tidsmæssige forskelle, og kræver fastsættelse af overgangsbestemmelser for at bringe sådanne fordrejninger til ophør. En gradvis nedsættelse af satserne for undtagelser baseret på lønomkostninger og materielle aktiver over ti år bør også gælde for at muliggøre en jævn overgang til det nye skattesystem.
- (20) Eftersom multinationale koncerner og store nationale koncerner bør betale et minimum af skat i en given jurisdiktion og for et givet regnskabsår, bør en ekstraskat udelukkende have til formål at sikre, at sådanne koncerners overskud beskattes med en effektiv minimumsskattesats i et givet regnskabsår. Reglerne om en ekstraskat bør derfor ikke fungere som en skat, der opkræves direkte af en enheds indkomst, men bør i stedet pålægges overskydende overskud i overensstemmelse med et standardiseret beskatningsgrundlag og specifikke skatteberegningsmekanismer med henblik på at identificere lavt beskattet indkomst inden for de berørte koncerner og pålægge en ekstraskat, som vil bringe en koncerns effektive skattesats på denne indkomst op på den minimumsskattesats, som der er opnået enighed om. Udformningen af reglen om indkomstmedregning og reglen om underbeskattede overskud som ekstraskatter forhindrer dog ikke en jurisdiktion i at anvende disse regler inden for rammerne af et selskabsskattesystem i sin nationale ret.
- (21) Som følge af den politiske enighed, der er opnået på internationalt plan, bør de beskatningssystemer baseret på overskudsudlodning, der omfattes af GloBE-reglerne, være de systemer, der var i kraft den 1. juli 2021 eller inden, datoen for den første erklæring fra OECD/G20's inklusive ramme vedrørende BEPS med titlen »Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising From the Digitalisation of the Economy« (erklæringen om en løsning med to søjler for at imødegå de skattemæssige udfordringer, der opstår som følge af digitaliseringen af økonomien), der udtrykker enighed om den særlige behandling af anerkendte beskatningssystemer baseret på overskudsudlodning. Dette bør ikke

forhindre ændringer af en jurisdiktions beskatningssystem for udbytte, der er i overensstemmelse med dets eksisterende udformning.

- (22) For at systemet kan anvendes effektivt, er det afgørende, at procedurerne koordineres på koncernniveau. Det vil være nødvendigt at benytte et system, der sikrer en uhindret strøm af oplysninger inden for den multinationale koncern og til de skattemyndigheder, hvor koncernenhederne er hjemmehørende. Det primære ansvar for indgivelse af skemaet med oplysninger om ekstraskat bør ligge hos koncernenheden selv. En fravigelse af et sådant ansvar bør imidlertid finde anvendelse, hvis den multinationale koncern har udpeget en anden enhed til at indgive og udveksle skemaet med oplysninger om ekstraskat. Det kan enten være en lokal enhed eller en enhed fra en anden jurisdiktion, som har en gældende aftale mellem kompetente myndigheder med koncernenhedens medlemsstat. Oplysninger, der indgives som en del af skemaet med oplysninger om ekstraskat, bør gøre det muligt for de skattemyndigheder, hvor koncernenhederne er hjemmehørende, at vurdere rigtigheden af en koncernenheds forpligtelse til, alt efter omstændighederne, at betale ekstraskat eller kvalificeret indenlandsk ekstraskat ved anvendelse af nationale procedurer, herunder for indgivelse af indenlandske selvangivelser. Yderligere retningslinjer, der skal udarbejdes i OECD's GloBE-gennemførelsesramme, vil være en nyttig kilde til illustration og fortolkning i denne henseende, og medlemsstaterne kan vælge at indføre sådanne retningslinjer i national ret. I betragtning af de overensstemmelsesreguleringer, som dette direktivs gennemførelse kræver, bør koncerner, der bliver omfattet af dette direktivs anvendelsesområde for første gang, indrømmes en frist på 18 måneder til at opfylde oplysningskravene.
- (23) I betragtning af fordelene ved gennemsigtighed på skatteområdet er det opmuntrende, at der vil blive indgivet en betydelig mængde oplysninger til skattemyndighederne i alle deltagende jurisdiktioner. Multinationale koncerner, der er omfattet af dette direktivs anvendelsesområde, bør forpligtes til at give omfattende og detaljerede oplysninger om deres overskud og effektive skattesats i enhver jurisdiktion, hvor de har koncernenheder. En sådan omfattende rapportering kan forventes at øge gennemsigtigheden.
- (24) Ved gennemførelsen af dette direktiv bør medlemsstaterne anvende OECD's modelregler og de forklaringer og eksempler, der findes i »Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy — Commentary to the Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two)« (kommentarer til de globale modelregler til bekæmpelse af udhuling af skattegrundlaget i forbindelse med skattemæssige udfordringer, der opstår som følge af digitaliseringen af økonomien (anden søjle)), som blev offentliggjort af OECD/G20's inklusive ramme vedrørende BEPS, samt GloBE-gennemførelsesrammen, herunder dens safe harbour-regler, som illustrations- eller

fortolkningskilde for at sikre en ensartet anvendelse i alle medlemsstaterne, i det omfang disse kilder er forenelige med dette direktiv og EU-retten. Sådanne safe harbour-regler bør være relevante for så vidt angår multinationale koncerner og store nationale koncerner.

- (25) Effektiviteten og retfærdigheden af reformen vedrørende den globale minimumsskat afhænger i høj grad af dens globale gennemførelse. For at sikre en korrekt gennemførelse af reglerne i dette direktiv bør medlemsstaterne indføre passende sanktioner, navnlig over for enheder, der ikke opfylder deres forpligtelser til at indgive et skema med oplysninger om ekstraskat og betale deres andel af ekstraskatten. Når medlemsstaterne fastsætter disse sanktioner, bør de tage særligt hensyn til nødvendigheden af at imødegå risikoen for, at en multinational koncern ikke afgiver de oplysninger, der er nødvendige for at anvende reglen om underbeskattede overskud. For at imødegå denne risiko bør medlemsstaterne fastsætte sanktioner, der har afskrækkende virkning.
- (26) Det er også afgørende, at alle af Unionens vigtigste handelspartnere anvender enten en kvalificeret regel om indkomstmedregning eller et tilsvarende sæt regler om minimumsbeskatning. For så vidt angår spørgsmålet om, hvorvidt en regel om indkomstmedregning gennemført af en tredjelandsjurisdiktion, der tilslutter sig den globale aftale, er en kvalificeret regel om indkomstmedregning som omhandlet i den globale aftale, bør der henvises til den vurdering, der skal foretages på OECD-plan. Endvidere og til støtte for retssikkerheden og effektiviteten af de globale minimumsskatteregler er det vigtigt yderligere at afgrænse de betingelser, hvorefter regler anvendt i en tredjelandsjurisdiktion, der ikke gennemfører reglerne i den globale aftale, kan ligestilles med en kvalificeret regel om indkomstmedregning. Formålet med ækvivalensvurderingen er primært at præcisere og afgrænse medlemsstaternes anvendelse af dette direktiv, navnlig for så vidt angår reglen om underbeskattede overskud. Med henblik herpå bør dette direktiv indeholde bestemmelser om en vurdering, som Kommissionen udarbejder efter OECD's vurdering, af ækvivalenskriterierne baseret på bestemte specifikke parametre. Fastlæggelsen af, hvilke tredjelandsjurisdiktioner der anvender retlige rammer, som anses for at svare til en kvalificeret regel om indkomstmedregning, bør følge direkte af de objektive kriterier, der er fastsat i dette direktiv, og bør nøje følge OECD's vurdering. Det kan i denne særlige sammenhæng derfor være relevant, at der vedtages en delegeret retsakt. Vedtagelsen af en delegeret retsakt i en sådan særlig sammenhæng bør navnlig i betragtning af den særlige beslutningsproces på skattemrådet ikke danne præcedens for andre retlige instrumenter, der vedtages efter den særlige lovgivningsprocedure.
- (27) Det er afgørende at sikre en konsekvent anvendelse af reglerne i dette direktiv for så vidt angår tredjelandsjurisdiktioner, der ikke

gennemfører reglerne i den globale aftale og ikke indrømmes ækvivalens mellem deres nationale regler og en kvalificeret regel om indkomstmedregning. I den forbindelse er det nødvendigt at udvikle en fælles metode for allokering af beløb, der vil blive behandlet som omfattede skatter i henhold til reglerne i den globale aftale, til enheder i en multinational koncern, som vil blive pålagt ekstraskat i overensstemmelse med reglerne i dette direktiv. Med henblik herpå bør medlemsstaterne anvende retningslinjerne i OECD's GloBE-gennemførelsesramme som reference for allokeringen af sådanne omfattede skatter.

- (28) For at supplere bestemte ikkevæsentlige bestemmelser i dette direktiv bør beføjelsen til at vedtage retsakter delegeres til Kommissionen i overensstemmelse med artikel 290 i traktaten om Den Europæiske Unions funktionsmåde, for så vidt angår efter en vurdering fra Kommissionen at fastlægge, hvilke jurisdiktioner der har en national retlig ramme, som kan anses for at være ækvivalent med en kvalificeret regel om indkomstmedregning. Det er navnlig vigtigt, at Kommissionen gennemfører relevante høringer under sit forberedende arbejde, herunder på ekspertniveau, og at disse høringer gennemføres i overensstemmelse med principperne i den interinstitutionelle aftale af 13. april 2016 om bedre lovgivning ⁽⁵⁾.
- (29) Da dette direktiv træder i kraft i 2022, og fristen for medlemsstaternes gennemførelse er fastsat til senest den 31. december 2023, vil Unionen handle i overensstemmelse med den tidsplan, der er fastlagt i erklæringen om en løsning med to søjler for at imødegå de skattemæssige udfordringer, der opstår som følge af digitaliseringen af økonomien, som OECD/G20's inklusive ramme vedrørende BEPS har vedtaget den 8. oktober 2021 (»erklæringen fra OECD/G20's inklusive ramme vedrørende BEPS fra oktober 2021«), i henhold til hvilken anden søjle skal omsættes til lov i 2022 for at få virkning i 2023, og således at reglen om underbeskattede overskud kan træde i kraft i 2024.
- (30) Dette direktivs regler for anvendelse af reglen om underbeskattede overskud bør finde anvendelse fra 2024 for at gøre det muligt for tredjelandsjurisdiktioner at anvende reglen om indkomstmedregning i første fase af gennemførelsen af OECD's modelregler.
- (31) Erklæringen fra OECD/G20's inklusive ramme vedrørende BEPS fra oktober 2021 indeholder en løsning med to søjler. I den detaljerede gennemførelsesplan, der er fastlagt i bilaget til erklæringen, fastlægges tidsplanerne for gennemførelsen af hver søjle. Da dette direktiv har til formål at gennemføre anden søjle, er der, så længe arbejdet med første søjle endnu ikke er afsluttet, behov for at sikre, at første søjle også gennemføres. Med henblik herpå indeholder dette direktiv en bestemmelse, der forpligter Kommissionen til at udarbejde en rapport med en vurdering af de fremskridt, der er gjort inden for OECD/G20's inklusive ramme vedrørende BEPS.

Det anerkendes, at Kommissionen, hvis den finder det hensigtsmæssigt, kan fremsætte et lovgivningsmæssigt forslag for at imødegå de skattemæssige udfordringer, der opstår som følge af digitaliseringen af økonomien, med henblik på medlemsstaternes behandling heraf.

(32) Fra den 1. juli 2022 bør Rådet inden udgangen af hvert halvår vurdere situationen med hensyn til gennemførelsen af første søjle i erklæringen fra OECD/G20's inklusive ramme vedrørende BEPS fra oktober 2021.

(33) Målene for dette direktiv, nemlig at skabe en fælles ramme for en global minimumsskattesats inden for Unionen på grundlag af den fælles tilgang i OECD's modelregler, kan ikke i tilstrækkelig grad opfyldes af hver enkelt medlemsstat, der handler alene, fordi en indsats fra medlemsstaternes side uafhængigt af hinanden risikerer at skabe en fragmentering af det indre marked, og fordi det er afgørende at vedtage løsninger, der fungerer for det indre marked som helhed, men kan på grund af omfanget af reformen vedrørende den globale minimumsskat bedre nås på EU-plan; Unionen kan derfor vedtage foranstaltninger i overensstemmelse med nærhedsprincippet, jf. artikel 5 i traktaten om Den Europæiske Union. I overensstemmelse med proportionalitetsprincippet, jf. nævnte artikel, går dette direktiv ikke videre, end hvad der er nødvendigt for at nå disse mål.

(34) Den Europæiske Tilsynsførende for Databeskyttelse blev hørt i overensstemmelse med artikel 42, stk. 1, i Europa-Parlamentets og Rådets forordning (EU) 2018/1725 ⁽⁶⁾ og afgav formelle bemærkninger den 10. februar 2022. Retten til beskyttelse af personoplysninger i henhold til artikel 8 i EU's charter om grundlæggende rettigheder samt Europa-Parlamentets og Rådets forordning 2016/679 ⁽⁷⁾ finder anvendelse på behandling af personoplysninger, der udføres inden for rammerne af dette direktiv —

VEDTAGET DETTE DIREKTIV:

KAPITEL I

ALMINDELIGE BESTEMMELSER

Artikel 1

Genstand

1. Ved dette direktiv fastsættes fælles foranstaltninger til en effektiv minimumsbeskatning af multinationale koncerner og store nationale koncerner i form af:

- a) en regel om indkomstmedregning, i henhold til hvilken et moderselskab i en multinational koncern eller en stor national koncern beregner og betaler sin allokerbare andel af ekstraskatten for koncernens lavt beskattede koncernenheder, og
 - b) en regel om underbeskattede overskud, i henhold til hvilken en koncernenhed i en multinational koncern har en yderligere kontant skatteudgift svarende til dens andel af den ekstraskat, som koncernens lavt beskattede koncernenheder ikke er blevet pålagt i henhold til reglen om indkomstmedregning.
2. Medlemsstaterne kan beslutte at anvende en kvalificeret indenlandsk ekstraskat, i henhold til hvilken der beregnes og betales ekstraskat af den overskydende fortjeneste for alle de lavt beskattede koncernenheder hjemmehørende i deres jurisdiktion i henhold til dette direktiv.

Artikel 2

Anvendelsesområde

1. Dette direktiv finder anvendelse på koncernenheder, der er hjemmehørende i en medlemsstat, og som er medlemmer af en multinational koncern eller en stor national koncern, hvis ultimative moderselskab ifølge sit konsoliderede regnskab har en årlig omsætning på mindst 750 000 000 EUR, inklusive omsætningen i undtagne enheder, jf. stk. 3, i mindst to af de fire regnskabsår, der går umiddelbart forud for kontrolregnskabsåret.
2. Hvis et eller flere af de i stk. 1 omhandlede fire regnskabsår er længere eller kortere end 12 måneder, reguleres den i omhandlede stykke omhandlede omsætningstærskel forholdsmæssigt i forhold til hvert af disse regnskabsår.
3. Dette direktiv finder ikke anvendelse på følgende enheder (»undtagne enheder«):
 - a) en offentlig enhed, en international organisation, en nonprofitorganisation, et pensionsinstitut, en investeringsfond, der er et ultimativt moderselskab, eller et ejendomsinvesteringsselskab, som er et ultimativt moderselskab
 - b) en enhed, hvor mindst 95 % af dens værdi ejes af en eller flere enheder, jf. litra a), direkte eller gennem en eller flere undtagne enheder, undtagen pensionsenheder, og som:
 - i) udelukkende eller næsten udelukkende driver virksomhed med henblik på besiddelse af aktiver eller investering af midler til fordel for den eller de enheder, der er omhandlet i litra a), eller
 - ii) udelukkende udfører aktiviteter i tilknytning til de under litra a) omhandlede aktiviteter, som enheden eller enhederne udfører,

c) en enhed, hvor mindst 85 % af dens værdi ejes af en eller flere enheder, jf. litra a), direkte eller gennem en eller flere undtagne enheder, undtagen pensionsenheder, forudsat at praktisk taget hele dens indkomst hidrører fra udbytte eller egenkapitalgevinster eller -tab, som er udelukket fra beregningen af kvalificeret indkomst eller tab efter artikel 16, stk. 2, litra b) og c).

Uanset dette stykkes første afsnit kan den indberettende koncernenhed i overensstemmelse med artikel 45, stk. 1, beslutte ikke at behandle en enhed som omhandlet i nævnte afsnits litra b) og c) som en undtagen enhed.

Artikel 3

Definitioner

I dette direktiv forstås ved:

1) »enhed«: enhver retlig ordning, der udarbejder separate regnskaber, eller enhver juridisk person

2) »koncernenhed«:

a) enhver enhed, der indgår i en multinational koncern eller en stor national koncern, og

b) alle faste driftssteder, der tilhører en hovedenhed, som indgår i en multinational koncern, jf. litra a)

3) »koncern«:

a) en gruppe af enheder, der er forbundet med hinanden gennem ejerskab eller kontrol som defineret i den almindeligt anerkendte regnskabsstandard for det ultimative moderselskabs udarbejdelse af konsoliderede regnskaber, herunder enhver enhed, der alene på grund af sin lille størrelse, væsentlighed eller med den begrundelse, at den besiddes med henblik på salg, er udeladt af det ultimative moderselskabs konsoliderede regnskaber, eller

b) en enhed, der har et eller flere faste driftssteder, forudsat at den ikke indgår i en anden koncern som defineret i litra a)

4) »multinational koncern«: en koncern, som omfatter mindst én enhed eller et fast driftssted, som ikke er hjemmehørende i det ultimative moderselskabs jurisdiktion

5) »stor national koncern«: en koncern, hvis koncernenheder alle er hjemmehørende i den samme medlemsstat

6) »konsoliderede regnskaber«:

a) regnskaber, der er udarbejdet af en enhed efter en almindeligt anerkendt regnskabsstandard, og som viser aktiver, passiver, indtægter, udgifter og pengestrømme i enheden og i alle enheder, hvor den har bestemmende indflydelse, som om der var tale om en enkelt økonomisk enhed

- b) for de i nr. 3), litra b), definerede koncerner, regnskaber, der er udarbejdet af en enhed efter en almindeligt anerkendt regnskabsstandard
 - c) regnskaber for det ultimative moderselskab, der ikke er udarbejdet efter en almindeligt anerkendt regnskabsstandard, og som efterfølgende er reguleret for at forhindre væsentlige konkurrencefordrejninger, og
 - d) hvis det ultimative moderselskab ikke udarbejder regnskaber som beskrevet i litra a), b) eller c), regnskaber, der ville være blevet udarbejdet, hvis det ultimative moderselskab skulle udarbejde sådanne regnskaber efter:
 - i) en almindeligt anerkendt regnskabsstandard, eller
 - ii) en anden regnskabsstandard, og forudsat at sådanne regnskaber er reguleret for at forhindre væsentlige konkurrencefordrejninger
- 7) »regnskabsår«: den regnskabsperiode, som det ultimative moderselskab i en multinational koncern eller i en stor national koncern udarbejder konsoliderede regnskaber for, eller, hvis det ultimative moderselskab ikke udarbejder konsoliderede regnskaber, kalenderåret
- 8) »indberettende koncernenhed«: en enhed, der indgiver et skema med oplysninger om ekstraskat, jf. artikel 44
- 9) »offentlig enhed«: en enhed, der opfylder alle følgende kriterier:
- a) den er en del af eller 100 % ejet af staten, herunder alle dens politiske underafdelinger eller lokale myndigheder
 - b) den udøver ikke erhvervsmæssig virksomhed, og dens hovedformål er:
 - i) at varetage en statslig funktion, eller
 - ii) at forvalte eller investere denne stats eller jurisdiktions aktiver ved at foretage og besidde investeringer, forvalte aktiver samt varetage dertil knyttede investeringsaktiviteter til fordel for denne stats eller jurisdiktions aktiver
 - c) den er ansvarlig over for en stat for sine samlede resultater og aflægger årlige informationsrapporter til denne stat, og
 - d) dens aktiver tilfalder en stat ved opløsning, og i det omfang den udlodder nettofortjeneste, udloddes denne nettofortjeneste udelukkende til denne stat, idet ingen andel af dens nettofortjeneste kommer privatpersoner til gode
- 10) »international organisation«: enhver mellemstatslig organisation, herunder en overstatslig organisation, eller en myndighed eller en institution, der er 100 % ejet af den, og som opfylder alle følgende kriterier:
- a) den består primært af statslige instanser

b) den har en hjemstedsaftale eller en i alt væsentligt tilsvarende aftale med den jurisdiktion, hvor den er etableret, f.eks. ordninger, der giver organisationens kontorer eller driftsteder i denne jurisdiktion privilegier og immuniteter, og

c) retten eller dens vedtægter forhindrer, at dens indkomst kommer privatpersoner til gode

11) »nonprofitorganisation«: en enhed, der opfylder alle følgende kriterier:

a) den er etableret og drives i den jurisdiktion, hvor den er hjemmehørende:

i) udelukkende til religiøse, velgørende, videnskabelige, kunstneriske, kulturelle, sportslige, uddannelsesmæssige eller andre lignende formål, eller

ii) som faglig organisation, et erhvervsforbund, et handelskammer, en arbejdsorganisation, en landbrugs- eller gartneriorganisation, en borgerforening eller en organisation, der udelukkende drives til fremme af social velfærd

b) praktisk taget hele indkomsten fra de i litra a) omhandlede aktiviteter er fritaget for indkomstskat i den jurisdiktion, hvor den er hjemmehørende

c) den har ingen aktionærer eller medlemmer, der har ejerskab eller retmæssig andel i dens indkomst eller aktiver

d) enhedens indkomst eller aktiver må ikke udloddes til eller anvendes til fordel for en privatperson eller en ikkevelgørende enhed, bortset fra:

i) hvad der følger af udøvelsen af enhedens velgørende aktiviteter

ii) som betaling af et rimeligt vederlag for leverede tjenesteydelser eller for anvendelse af ejendom eller kapital, eller

iii) som betaling, der repræsenterer den rimelige markedsværdi af ejendom, som enheden har erhvervet, og

e) ved ophør, likvidation eller opløsning af enheden skal alle dens aktiver udloddes eller tilbageføres til en nonprofitorganisation eller til staten, herunder enhver offentlig enhed, i den jurisdiktion, hvor enheden er hjemmehørende, eller enhver politisk underafdeling heraf

f) den udøver ikke erhvervsmæssig virksomhed, som ikke direkte vedrører de formål, som de blev oprettet til

12) »gennemstrømningsenhed«: en enhed, i det omfang den er skattemæssigt transparent med hensyn til sin indkomst, sine udgifter, sit overskud eller tab i den jurisdiktion, hvor den er oprettet, medmindre den er skattemæssigt hjemmehørende og pålagt en omfattende skat af sin indkomst eller sit overskud i en anden jurisdiktion

en gennemstrømningsenhed anses for at være:

- a) en skattemæssigt transparent enhed med hensyn til dens indkomst, udgifter, overskud eller tab, i det omfang den er skattemæssigt transparent i den jurisdiktion, hvor dens ejer er hjemmehørende
- b) en omvendt hybrid enhed med hensyn til dens indkomst, udgifter, overskud eller tab, i det omfang den ikke er skattemæssigt transparent i den jurisdiktion, hvor dens ejer er hjemmehørende

med henblik på denne definition forstås ved en »skattemæssigt transparent enhed«: en enhed, hvis indkomst, udgifter, overskud eller tab behandles efter lovgivningen i en jurisdiktion, som var disse erhvervet eller oppebåret af den direkte ejer af denne enhed i forhold til denne ejers andel i den pågældende enhed

en ejerandel i en enhed eller et fast driftssted, som er en koncernenhed, skal behandles som besiddet gennem en skattemæssigt transparent struktur, hvis ejerandelen besiddes indirekte gennem en kæde af skattemæssigt transparente enheder

en koncernenhed, der ikke er skattemæssigt hjemmehørende, og som ikke er pålagt en omfattende skat eller en kvalificeret indenlandsk ekstraskat, der er baseret på dens ledelses sæde, etableringssted eller lignende kriterier, behandles som en gennemstrømningsenhed og en skattemæssigt transparent enhed med hensyn til dens indkomst, udgifter, overskud eller tab, i det omfang:

- a) dens ejere er hjemmehørende i en jurisdiktion, der behandler enheden som skattemæssigt transparent
- b) den ikke har forretningssted i den jurisdiktion, hvor den er oprettet, og
- c) indkomst, udgifter, overskud eller tab ikke kan henføres til et fast driftssted

13) »fast driftssted«:

- a) et forretningssted eller et antaget forretningssted, der er hjemmehørende i en jurisdiktion, hvor det betragtes som et fast driftssted i overensstemmelse med en gældende beskatningsaftale, forudsat at denne jurisdiktion beskatter den indkomst, der kan henføres til det, i overensstemmelse med en bestemmelse svarende til artikel 7 i OECD's modeloverenskomst vedrørende indkomst og formue, som ændret
- b) hvis der ikke findes en gældende beskatningsaftale, et forretningssted eller et antaget forretningssted, der er hjemmehørende i en jurisdiktion, som beskatter den indkomst, der kan henføres til et sådant forretningssted, på nettobasis på en måde, der svarer til den, hvorpå den beskatter sine egne skattemæssigt hjemmehørende personer

c) hvis en jurisdiktion ikke har et selskabsbeskatningssystem, et forretningssted eller et antaget forretningssted, der er hjemmehørende i denne jurisdiktion, og som ville blive betragtet som et fast driftssted i overensstemmelse med OECD's modeloverenskomst vedrørende indkomst og formue, som ændret, forudsat at en sådan jurisdiktion ville have haft ret til at beskatte den indkomst, der ville have været knyttet til forretningsstedet i overensstemmelse med nævnte overenskomsts artikel 7, eller

d) et forretningssted eller antaget forretningssted, som ikke er beskrevet i litra a)-c), hvorigennem aktiviteter udføres uden for den jurisdiktion, hvor enheden er hjemmehørende, forudsat at denne jurisdiktion fritager indkomst, der kan henføres til sådanne aktiviteter

14) »ultrimativt moderselskab«:

a) en enhed, der direkte eller indirekte har bestemmende indflydelse over en eller flere andre enheder, og som ikke direkte eller indirekte ejes af en anden enhed med bestemmende indflydelse over den, eller

b) hovedenheden i en koncern som defineret i nr. 3), litra b)

15) »minimumsskattesats«: femten procent (15 %)

16) »ekstraskat«: den ekstraskat, der beregnes for en jurisdiktion eller en koncernenhed i henhold til artikel 27

17) »skatteordning for kontrollerede udenlandske selskaber«: en anden række skatteregler end en kvalificeret regel om indkomstmedregning, hvorefter en direkte eller indirekte aktionær i en udenlandsk enhed eller et fast driftssteds hovedenhed beskattes af sin andel af en del af eller hele den indkomst, som er optjent af nævnte udenlandske koncernenhed, uanset om denne indkomst udloddes til aktionæren

18) »kvalificeret regel om indkomstmedregning«: et sæt regler, der gennemføres i national ret i en jurisdiktion, såfremt en sådan jurisdiktion ikke udbyder nogen fordele i forbindelse med disse regler, og som:

a) svarer til de regler, der er fastsat i dette direktiv eller, for så vidt angår tredjelandsjurisdiktioner, de globale modelregler til bekæmpelse af udhuling af skattegrundlaget i forbindelse med skattemæssige udfordringer, der opstår som følge af digitaliseringen af økonomien (anden søjle) (»OECD's modelregler«), i henhold til hvilke moderselskabet i en multinational koncern eller en stor national koncern beregner og betaler sin allokerbare andel af ekstraskatten for denne koncerns lavt beskattede koncernenheder

b) administreres på en måde, der er i overensstemmelse med de regler, som er fastsat i dette direktiv eller, for så vidt angår tredjelandsjurisdiktioner, med OECD's modelregler

19) »lavt beskattet koncernenhed«:

- a) en koncernenhed i en multinational koncern eller i en stor national koncern, som er hjemmehørende i en lavt beskattet jurisdiktion, eller
- b) en statsløs koncernenhed, der for et regnskabsår har en kvalificeret indkomst og en effektiv skattesats, som er lavere end minimumsskattesatsen

20) »mellemliggende moderselskab«: en koncernenhed, der direkte eller indirekte ejer en ejerandel i en anden koncernenhed i den samme multinationale koncern eller store nationale koncern, og som ikke betragtes som et ultimativt moderselskab, et delvist ejet moderselskab, et fast driftssted eller en investeringsenhed

21) »bestemmende indflydelse«: en ejerandel i en enhed, hvor indehaveren deraf er forpligtet til eller ville have været forpligtet til at konsolidere enhedens aktiver, passiver, indkomst, udgifter og pengestrømme post for post, efter en almindeligt anerkendt regnskabsstandard; en hovedenhed anses for at have bestemmende indflydelse over sine faste driftsteder

22) »delvist ejet moderselskab«: en koncernenhed, der direkte eller indirekte ejer en ejerandel i en anden koncernenhed i den samme multinationale koncern eller store nationale koncern, og for hvilken en eller flere personer, der ikke er koncernenheder i den multinationale koncern eller den store nationale koncern, direkte eller indirekte ejer mere end 20 % af ejerandelen i dens overskud, og som ikke betragtes som et ultimativt moderselskab, et fast driftssted eller en investeringsenhed

23) »ejerandel«: egenkapitalandel, som indebærer rettigheder til en enheds eller et fast driftssteds overskud, kapital eller reserver

24) »moderselskab«: et ultimativt moderselskab, som ikke er en undtaget enhed, et mellemliggende moderselskab eller et delvist ejet moderselskab

25) »almindeligt anerkendt regnskabsstandard«: internationale regnskabsstandarder (IFRS eller IFRS som vedtaget af Unionen i henhold til Europa-Parlamentets og Rådets forordning (EF) nr. 1606/2002 ⁽⁸⁾) og de almindeligt anerkendte regnskabsprincipper i Australien, Brasilien, Canada, Den Europæiske Unions medlemsstater, medlemsstaterne i Det Europæiske Økonomiske Samarbejdsområde, Hongkong (Kina), Japan, Mexico, New Zealand, Folkerepublikken Kina, Republikken Indien, Republikken Korea, Rusland, Singapore, Schweiz, Det Forenede Kongerige og Amerikas Forenede Stater

26) »godkendt regnskabsstandard«: med hensyn til en enhed, et sæt almindeligt anerkendte regnskabsprincipper, som er tilladt af et godkendt regnskabsorgan i den jurisdiktion, hvor nævnte enhed er

hjemmehørende; med henblik på denne definition forstås ved »godkendt regnskabsorgan«: det organ, der i en jurisdiktion har beføjelse til at foreskrive, fastlægge eller acceptere regnskabsstandarder med henblik på regnskabsaflæggelse

27) »væsentlig konkurrencefordrejning«: med hensyn til anvendelse af et specifikt princip eller en bestemt procedure i henhold til et sæt almindeligt anerkendte regnskabsprincipper, en anvendelse, der medfører et samlet udsving i indkomst eller udgifter på mere end 75 000 000 EUR i et regnskabsår i forhold til det beløb, der ville være blevet ansat ved anvendelse af det tilsvarende princip eller den tilsvarende procedure i overensstemmelse med de internationale regnskabsstandarder (IFRS eller IFRS som vedtaget af Unionen i henhold til forordning (EF) nr. 1606/2002)

28) »kvalificeret indenlandsk ekstraskat«: en ekstraskat, der gennemføres i national ret i en jurisdiktion, såfremt en sådan jurisdiktion ikke udbyder nogen fordele i forbindelse med disse regler, og som:

a) indebærer en fastlæggelse af det overskydende overskud for de koncernenheder, der er hjemmehørende i nævnte jurisdiktion i overensstemmelse med reglerne i dette direktiv eller, for så vidt angår tredjelandsjurisdiktioner, OECD's modelregler, og en anvendelse af minimumsskattesatsen på det overskydende overskud for jurisdiktionen og koncernenhederne i overensstemmelse med reglerne i dette direktiv eller, for så vidt angår tredjelandsjurisdiktioner, OECD's modelregler, og

b) administreres på en måde, der er i overensstemmelse med de regler, som er fastsat i dette direktiv eller, for så vidt angår tredjelandsjurisdiktioner, OECD's modelregler

29) »bogført nettoværdi af materielle aktiver«: gennemsnittet af de materielle aktivers primo- og ultimoværdier efter indregning af akkumulerede afskrivninger, nedskrivninger og værdiforringelser som opført i regnskaberne

30) »investeringsenhed«:

a) en investeringsfond eller et ejendomsinvesteringselskab

b) en enhed, der som minimum er 95 % direkte ejet gennem en af de i litra a) omhandlede enheder eller gennem en kæde af sådanne enheder, og som udelukkende eller næsten udelukkende driver virksomhed med henblik på besiddelse af aktiver eller investering af midler til fordel for dem, eller

c) en enhed, hvor mindst 85 % af enhedens værdi ejes af en af de i litra a) omhandlede enheder, forudsat at praktisk taget hele dens indkomst hidrører fra udbytte eller egenkapitalgevinster eller -tab, som er udelukket fra beregningen af kvalificeret indkomst eller tab i henhold til dette direktiv

31) »investeringsfond«: en enhed eller en ordning, som opfylder alle følgende betingelser:

- a) den har til formål at samle finansielle eller ikkefinansielle aktiver fra en række investorer, hvoraf nogle er ikkeforbundne
- b) den investerer i henhold til en defineret investeringspolitik
- c) den gør det muligt for investorer at reducere transaktions-, undersøgelses- og analyseudgifter eller at sprede risikoen i fællesskab
- d) den har primært til formål at generere investeringsafkast eller -gevinster eller give beskyttelse mod en bestemt eller generel begivenhed eller et bestemt eller generelt udfald
- e) dens investorer har ret til afkast af fondens aktiver eller indkomst, som er optjent af disse aktiver, på baggrund af de indskud, de har foretaget
- f) den, eller dens ledelse, er underlagt reguleringsordningen, herunder relevant regulering vedrørende bekæmpelse af hvidvask og investorbeskyttelse, for investeringsfonde i den jurisdiktion, hvor den er etableret eller forvaltes, og
- g) den forvaltes af professionelle forvaltere af investeringsfonde på vegne af investorerne

32) »ejendomsinvesteringsselskab«: en enhed med bred ejerkreds, som overvejende ejer fast ejendom, og som er underlagt beskatning på ét enkelt niveau, idet beskatningen finder sted hos den selv eller dens investorer, med højst et års udskydelse

33) »pensionsinstitut«:

- a) en enhed, der er etableret og driver virksomhed i en jurisdiktion udelukkende eller næsten udelukkende med henblik på at forvalte eller udbyde pensionsydelser og accessoriske eller supplerende ydelser til fysiske personer, hvor:
 - i) denne enhed reguleres som sådan af den pågældende jurisdiktion eller en af dens politiske underafdeling eller lokale myndigheder, eller
 - ii) disse ydelser er sikret eller på anden vis beskyttet af nationale bestemmelser og finansieres ved hjælp af en pulje af aktiver, der ejes gennem en forvaltningsordning eller en stifter, for at sikre opfyldelsen af de tilsvarende pensionsforpligtelser i tilfælde af den multinationale koncerns og den store nationale koncerns insolvens
- b) en pensionsenhed

34) »pensionsenhed«: en enhed, der udelukkende eller næsten udelukkende er etableret og driver virksomhed med henblik på at investere midler til fordel for de i nr. 33), litra a), omhandlede enheder

eller på at udføre aktiviteter, som er accessoriske i forhold til de regulerede aktiviteter, der er omhandlet i nr. 33), litra a), forudsat at pensionsenheden indgår i samme koncern som de enheder, der udøver disse regulerede aktiviteter

35) »lavt beskattet jurisdiktion«: for så vidt angår en multinational koncern eller en stor national koncern i et givet regnskabsår, en medlemsstat eller en tredjelandsjurisdiktion, hvor den multinationale koncern eller den store nationale koncern har en kvalificeret indkomst og beskattes med en effektiv skattesats, der er lavere end minimumsskattesatsen

36) »kvalificeret indkomst eller tab«: en koncernenheds regnskabsmæssige nettoindkomst eller -tab, der er reguleret i overensstemmelse med reglerne fastsat i kapitel III, VI og VII

37) »udelukket udbytteskattegodtgørelse«: enhver anden skat end en kvalificeret udbytteskattegodtgørelse, der påhviler eller er betalt af en koncernenhed, og som:

a) kan kræves godtgjort af den retmæssige ejer af udbyttet fra den pågældende koncernenhed i forbindelse med dette udbytte, eller som kan fradrages af den retmæssige ejer i andre skatter end skatten på udbyttet eller

b) kan kræves godtgjort af det udloddende selskab ved udlodning af udbytte til en aktionær;

med henblik på denne definition forstås ved en »kvalificeret udbytteskattegodtgørelse«: en omfattet skat, der påhviler eller er betalt af en koncernenhed, herunder et fast driftssted, og som kan kræves godtgjort eller bragt til fradrag af den retmæssige ejer af det af koncernenheden udloddede udbytte, eller hvis den omfattede skat påhviler eller er betalt af et fast driftssted, et udbytte udloddet af hovedenheden, såfremt godtgørelsen eller skattefradraget ydes:

a) af en anden jurisdiktion end den jurisdiktion, der har pålignet de omfattede skatter

b) til den retmæssige ejer af det udbytte, der beskattes med en nominal sats, som svarer til eller overstiger den minimumsskattesats for udbytte, der er modtaget i henhold til national ret i den jurisdiktion, der har pålignet koncernenheden de omfattede skatter

c) til en fysisk person, der er den retmæssige ejer af udbyttet og skattemæssigt hjemmehørende i den jurisdiktion, som har pålignet koncernenheden de omfattede skatter, og som beskattes med en nominal sats, der svarer til eller overstiger standardskattesatsen for almindelig indkomst, eller

d) til en offentlig enhed, en international organisation, en hjemmehørende nonprofitorganisation, et hjemmehørende pensionsinstitut, en hjemmehørende investeringsenhed, der ikke indgår i

den multinationale koncern eller den store nationale koncern, eller et hjemmehørende livsforsikringsselskab, i det omfang udbyttet modtages i forbindelse med hjemmehørende pensionsinstituttaktiviteter og beskattes på en måde, der svarer til den, som gælder for udbytte, som modtages af et pensionsinstitut;

med henblik på litra d):

i) er en nonprofitorganisation eller et pensionsinstitut hjemmehørende i en jurisdiktion, hvis den er oprettet og forvaltes i den pågældende jurisdiktion

ii) er en investeringsenhed hjemmehørende i en jurisdiktion, hvis den er oprettet og reguleres i den pågældende jurisdiktion

iii) er et livsforsikringsselskab hjemmehørende i den jurisdiktion, hvor det er beliggende

38) »kvalificeret refunderbar skattegodtgørelse«:

a) en refunderbar skattegodtgørelse, der er udformet på en sådan måde, at den skal betales som kontant betaling eller med tilsvarende likvide midler til en koncernenhed senest fire år efter den dato, hvor koncernenheden er berettiget til at modtage den refunderbare skattegodtgørelse i henhold til lovgivningen i den jurisdiktion, der yder godtgørelsen, eller

b) hvis skattegodtgørelsen er delvis refunderbar, den del af den refunderbare skattegodtgørelse, der skal betales som kontant betaling eller med tilsvarende likvide midler til en koncernenhed senest fire år efter den dato, hvor koncernenheden er berettiget til den delvist refunderbare skattegodtgørelse;

en kvalificeret refunderbar skattegodtgørelse må ikke omfatte et skattebeløb, der kan refunderes til eller fradrages i henhold til en kvalificeret udbytteskattegodtgørelse eller en udelukket udbytteskattegodtgørelse

39) »ikkekvalificeret refunderbar skattegodtgørelse«: en skattegodtgørelse, der ikke er en kvalificeret refunderbar skattegodtgørelse, men som er helt eller delvist refunderbar

40) »hovedenhed«: en enhed, der inkluderer et fast driftssteds regnskabsmæssige nettoindkomst eller -tab i sine regnskaber

41) »ejer af koncernenhed«: en koncernenhed, der direkte eller indirekte ejer en ejerandel i en anden koncernenhed i den samme multinationale koncern eller store nationale koncern

42) »anerkendt beskatningssystem baseret på overskudsudlodning«: et selskabsbeskatningssystem, som:

a) kun påligner indkomstskat på overskud, når sådant overskud udloddes eller skønnes at være udloddet til aktionærer, eller når selskabet afholder visse ikkeerhvervsmæssige udgifter

- b) påligner skat med en sats svarende til eller over minimumsskattesatsen, og
- c) var trådt i kraft senest eller før den 1. juli 2021
- 43) »kvalificeret regel om underbeskattede overskud«: en række regler, der gennemføres i national ret i en jurisdiktion, såfremt en sådan jurisdiktion ikke udbyder nogen fordele i forbindelse med disse regler, og som:
- a) svarer til de regler, der er fastsat i dette direktiv eller, for så vidt angår tredjelandjurisdiktioner, OECD's modelregler, i henhold til hvilke en jurisdiktion opkræver sin allokerbare andel af en multinational koncerns ekstraskat, som en sådan multinational koncerns lavt beskattede koncernenheder ikke er blevet pålagt i henhold til reglen om indkomstmedregning
- b) administreres på en måde, der er i overensstemmelse med de regler, som er fastsat i dette direktiv eller, for så vidt angår tredjelandjurisdiktioner, OECD's modelregler
- 44) »udpeget indberettende enhed«: en anden koncernenhed end det ultimative moderselskab, der er udpeget af den multinationale koncern eller den store nationale koncern til at opfylde de i artikel 44 omhandlede indberetningsforpligtelser på vegne af den multinationale koncern eller den store nationale koncern.

Artikel 4

En koncernenheds hjemsted

1. Med henblik på dette direktiv anses en enhed, som ikke er en gennemstrømningsenhed, som hjemmehørende i den jurisdiktion, hvor den betragtes som skattemæssigt hjemmehørende på baggrund af sin ledelses sæde, sit etableringssted eller lignende kriterier.
Hvis det ikke kan fastslås, hvor en enhed, som ikke er en gennemstrømningsenhed, er hjemmehørende i henhold til første afsnit, anses den for at være hjemmehørende i den jurisdiktion, hvor den blev oprettet.
2. En gennemstrømningsenhed betragtes som statsløs, medmindre den er det ultimative moderselskab i en multinational koncern eller i en stor national koncern, eller den er forpligtet til at anvende en regel om indkomstmedregning i henhold til artikel 5, 6, 7 og 8, i hvilket tilfælde gennemstrømningsenheden anses for at være hjemmehørende i den jurisdiktion, hvor den blev oprettet.
3. Et fast driftssted som defineret i artikel 3, nr. 13), litra a), anses som hjemmehørende i den jurisdiktion, hvor det behandles som et fast driftssted og er skattepligtigt i henhold til den gældende beskatningsaftale.

Et fast driftssted som defineret i artikel 3, nr. 13), litra b), anses som hjemmehørende i den jurisdiktion, hvor det er underlagt nettobasisbeskatning baseret på dets forretningsmæssige tilstedeværelse.

Et fast driftssted som defineret i artikel 3, nr. 13), litra c), anses som hjemmehørende i den jurisdiktion, hvor det er beliggende.

Et fast driftssted som defineret i artikel 3, nr. 13), litra d), betragtes som statsløst.

4. Hvis en koncernenhed er hjemmehørende i to jurisdiktioner, og disse jurisdiktioner har en gældende beskatningsaftale, anses koncernenheden som hjemmehørende i den jurisdiktion, hvor den betragtes som skattemæssigt hjemmehørende i henhold til nævnte beskatningsaftale.

Hvis den gældende beskatningsaftale kræver, at de kompetente myndigheder når frem til en gensidig aftale om, hvor koncernenheden anses at være skattemæssigt hjemmehørende, og der ikke er opnået aftale herom, finder stk. 5 anvendelse.

Hvis der ikke gives fritagelse fra dobbeltbeskatning i henhold til den gældende beskatningsaftale, som følge af at en koncernenhed er skattemæssigt hjemmehørende i begge kontraherende parter, finder stk. 5 anvendelse.

5. Hvis en koncernenhed er hjemmehørende i to jurisdiktioner, og disse jurisdiktioner ikke har en gældende beskatningsaftale, anses koncernenheden som hjemmehørende i den jurisdiktion, der har opkrævet de højeste omfattede skatter for regnskabsåret.

Ved beregningen af de i første afsnit omhandlede omfattede skatter tages der ikke hensyn til det indbetalte skattebeløb i henhold til en skatteordning for kontrollerede udenlandske selskaber.

Hvis beløbet for de forfaldne omfattede skatter i de to jurisdiktioner er det samme eller nul, anses koncernenheden som hjemmehørende i den jurisdiktion, hvor den har den højeste substansbaserede indkomstudelukkelse opgjort på enhedsbasis i overensstemmelse med artikel 28.

Hvis beløbet for den substansbaserede indkomstudelukkelse i de to jurisdiktioner er det samme eller nul, betragtes koncernenheden som statsløs, medmindre den er et ultimativt moderselskab, i hvilket tilfælde den anses som hjemmehørende i den jurisdiktion, hvor den blev oprettet.

6. Hvis et moderselskab som følge af anvendelsen af stk. 4 og 5 er hjemmehørende i en jurisdiktion, hvor det ikke er omfattet af en kvalificeret regel om indkomstmedregning, anses det som underlagt den kvalificerede regel om indkomstmedregning i den anden jurisdiktion, medmindre en gældende beskatningsaftale forhindrer anvendelse af en sådan regel.

7. Hvis en koncernenhed skifter hjemsted i løbet af et regnskabsår, anses den som hjemmehørende i den jurisdiktion, hvor den blev anset for

at være hjemmehørende i henhold til denne artikel i starten af det pågældende regnskabsår.

KAPITEL II

REGLEN OM INDKOMSTMEDREGNING OG REGLEN OM UNDERBE- SKATTEDE OVERSKUD

Artikel 5

Ultimativt moderselskab i Unionen

1. Medlemsstaterne sikrer, at et ultimativt moderselskab, der er en koncernenhed hjemmehørende i en medlemsstat, bliver pålagt ekstraskat (»ekstraskat i henhold til reglen om indkomstmedregning«) for regnskabsåret for sine lavt beskattede koncernenheder, der er hjemmehørende i en anden jurisdiktion eller er statsløse.
2. Medlemsstaterne sikrer, at en koncernenhed, såfremt denne er det ultimative moderselskab i en multinational koncern eller en stor national koncern, der er hjemmehørende i en medlemsstat, som er en lavt beskattet jurisdiktion, bliver pålagt ekstraskat for regnskabsåret i henhold til reglen om indkomstmedregning for koncernenheden selv og alle koncernens lavt beskattede koncernenheder, der er hjemmehørende i den samme medlemsstat.

Artikel 6

Mellemliggende moderselskab i Unionen

1. Medlemsstaterne sikrer, at et mellemliggende moderselskab, der er hjemmehørende i en medlemsstat og ejes af et ultimativt moderselskab, der er hjemmehørende i en tredjelandsjurisdiktion, bliver pålagt ekstraskat for regnskabsåret i henhold til reglen om indkomstmedregning for sine lavt beskattede koncernenheder, der er hjemmehørende i en anden jurisdiktion eller er statsløse.
2. Medlemsstaterne sikrer, at et mellemliggende moderselskab, såfremt dette er hjemmehørende i en medlemsstat, som er en lavt beskattet jurisdiktion, og ejes af et ultimativt moderselskab, der er hjemmehørende i en tredjelandsjurisdiktion, bliver pålagt ekstraskat for regnskabsåret i henhold til reglen om indkomstmedregning for det mellemliggende moderselskab selv og dets lavt beskattede koncernenheder, der er hjemmehørende i den samme medlemsstat.
3. Stk. 1 og 2 finder ikke anvendelse, hvis:
 - a) det ultimative moderselskab er omfattet af en kvalificeret regel om indkomstmedregning for det pågældende regnskabsår, eller
 - b) et andet mellemliggende moderselskab er hjemmehørende i en jurisdiktion, hvor det er omfattet af en kvalificeret regel om indkomst-

medregning for det pågældende regnskabsår og direkte eller indirekte har bestemmende indflydelse over det mellemliggende moderselskab.

Artikel 7

Mellemliggende moderselskab hjemmehørende i Unionen og ejet af et undtaget ultimativt moderselskab

1. Medlemsstaterne sikrer, at et mellemliggende moderselskab, såfremt dette er hjemmehørende i en medlemsstat og ejes af et ultimativt moderselskab, der er en undtaget enhed, bliver pålagt ekstraskat for regnskabsåret i henhold til reglen om indkomstmedregning for sine lavt beskattede koncernenheder, der er hjemmehørende i en anden jurisdiktion eller er statsløse.
2. Medlemsstaterne sikrer, at et mellemliggende moderselskab, såfremt dette er hjemmehørende i en medlemsstat, som er en lavt beskattet jurisdiktion, og ejes af et ultimativt moderselskab, der er en undtaget enhed, bliver pålagt ekstraskat for regnskabsåret i henhold til reglen om indkomstmedregning for det mellemliggende moderselskab selv og dets lavt beskattede koncernenheder, der er hjemmehørende i den samme medlemsstat.
3. Stk. 1 og 2 finder ikke anvendelse, hvis et andet mellemliggende moderselskab er hjemmehørende i en jurisdiktion, hvor det er omfattet af en kvalificeret regel om indkomstmedregning for det pågældende regnskabsår og direkte eller indirekte har bestemmende indflydelse i det mellemliggende moderselskab, der er omhandlet i stk. 1 og 2.

Artikel 8

Delvist ejet moderselskab i Unionen

1. Medlemsstaterne sikrer, at et delvist ejet moderselskab, der er hjemmehørende i en medlemsstat, bliver pålagt ekstraskat for regnskabsåret i henhold til reglen om indkomstmedregning for sine lavt beskattede koncernenheder, der er hjemmehørende i en anden jurisdiktion eller er statsløse.
2. Medlemsstaterne sikrer, at et delvist ejet moderselskab, såfremt dette er hjemmehørende i en medlemsstat, der er en lavt beskattet jurisdiktion, bliver pålagt ekstraskat for regnskabsåret i henhold til reglen om indkomstmedregning for det delvist ejede moderselskab selv og dets lavt beskattede koncernenheder, der er hjemmehørende i den samme medlemsstat.
3. Stk. 1 og 2 finder ikke anvendelse, hvis et andet delvist ejet moderselskab, der er omfattet af en kvalificeret regel om indkomstmedregning for det pågældende regnskabsår, direkte eller indirekte ejer alle ejerandele af det delvist ejede moderselskab.

Artikel 9

Allokering af ekstraskat i henhold til reglen om indkomstmedregning

1. Den ekstraskat i henhold til reglen om indkomstmedregning, som et moderselskab, jf. artikel 5, stk. 1, artikel 6, stk. 1, artikel 7, stk. 1, og artikel 8, stk. 1, skal betale for en lavt beskattet koncernenhed, svarer til den lavt beskattede koncernenheds ekstraskat, som beregnet i henhold til artikel 27, ganget med moderselskabets allokerbare andel af denne ekstraskat for regnskabsåret.

2. Et moderselskabs allokerbare andel af ekstraskatten for en lavt beskattet koncernenhed svarer til størrelsen af moderselskabets ejerandel af den lavt beskattede koncernenheds kvalificerede indkomst. Denne størrelse svarer til den lavt beskattede koncernenheds kvalificerede indkomst for regnskabsåret nedsat med det beløb af denne indkomst, der kan henføres til ejerandele, som besiddes af andre ejere, divideret med den lavt beskattede koncernenheds kvalificerede indkomst for regnskabsåret.

Beløbet af den kvalificerede indkomst, der kan henføres til ejerandele i en lavt beskattet koncernenhed, som besiddes af andre ejere, er det beløb, der ville være blevet behandlet som henført til sådanne ejere i henhold til principperne i den almindeligt anerkendte regnskabsstandard, der anvendes i det ultimative moderselskabs konsoliderede regnskaber, hvis den lavt beskattede koncernenheds nettoindkomst svarede til dens kvalificerede indkomst, og såfremt:

- a) moderselskabet havde udarbejdet konsoliderede regnskaber i overensstemmelse med den nævnte regnskabsstandard (»de hypotetiske konsoliderede regnskaber«)
- b) moderselskabet havde en bestemmende indflydelse over den lavt beskattede koncernenhed, således at hele den lavt beskattede koncernenheds indkomst og alle dens udgifter blev konsolideret post for post med moderselskabets i det hypotetiske konsoliderede regnskab
- c) hele den lavt beskattede koncernenheds kvalificerede indkomst kunne henføres til transaktioner med personer, der ikke er enheder i koncernen, og
- d) alle ejerandele, som ikke direkte eller indirekte ejes af moderselskabet, var ejet af andre personer end enheder i koncernen.

3. Ud over det beløb, der er allokert til et moderselskab i henhold til denne artikels stk. 1, skal den ekstraskat for regnskabsåret i henhold til reglen om indkomstmedregning, der skal betales af et moderselskab i henhold til artikel 5, stk. 2, artikel 6, stk. 2, artikel 7, stk. 2, og artikel 8, stk. 2, i overensstemmelse med artikel 27 omfatte:

- a) den fulde ekstraskat, der er beregnet for det pågældende moderselskab, og

b) den ekstraskat, der er beregnet for dets lavt beskattede koncernenheder, der er hjemmehørende i den samme medlemsstat, ganget med moderselskabets allokerbare andel af denne ekstraskat for regnskabsåret.

Artikel 10

Mekanisme til undgåelse af dobbelt indkomstmedregning

Hvis et moderselskab, der er hjemmehørende i en medlemsstat, har en ejerandel i en lavt beskattet koncernenhed indirekte gennem et mellemliggende moderselskab eller et delvist ejet moderselskab, der er omfattet af en kvalificeret regel om indkomstmedregning for regnskabsåret, nedsættes den ekstraskat, der skal betales, jf. artikel 5-8, med et beløb, der svarer til den del af det førstnævnte moderselskabs allokerbare andel af den ekstraskat, som det mellemliggende moderselskab eller det delvist ejede moderselskab skal betale.

Artikel 11

Beslutning om at anvende en kvalificeret indenlandsk ekstraskat

1. Medlemsstaterne kan beslutte at anvende en kvalificeret indenlandsk ekstraskat.

Hvis en medlemsstat, hvori koncernenheder i en multinational koncern eller i en stor national koncern er hjemmehørende, beslutter at anvende en kvalificeret indenlandsk ekstraskat, pålægges alle lavt beskattede koncernenheder i den multinationale koncern eller den store nationale koncern i den pågældende medlemsstat denne indenlandske ekstraskat for regnskabsåret.

I henhold til en kvalificeret indenlandsk ekstraskat kan de lavt beskattede koncernenheders overskydende indenlandske overskud beregnes på grundlag af en almindeligt anerkendt regnskabsstandard eller en godkendt regnskabsstandard, som er tilladt af det godkendte regnskabsorgan og reguleret for at forhindre væsentlige konkurrenceforbrejninger, i stedet for på grundlag af den regnskabsstandard, der anvendes i de konsoliderede regnskaber.

2. Hvis et moderselskab i en multinational koncern eller i en stor national koncern er hjemmehørende i en medlemsstat, og dets direkte eller indirekte ejede koncernenheder, der er hjemmehørende enten i denne medlemsstat eller i en anden jurisdiktion, pålægges en kvalificeret indenlandsk ekstraskat for regnskabsåret i disse jurisdiktioner, nedsættes alle beregnede ekstraskatter, jf. artikel 27, som moderselskabet skal betale i henhold til artikel 5-8, indtil nul, med den kvalificerede indenlandske ekstraskat, som enten det selv eller disse koncernenheder skal betale.

Uanset første afsnit skal der, hvis den kvalificerede indenlandske ekstraskat er blevet beregnet for regnskabsåret i overensstemmelse med

det ultimative moderselskabs almindeligt anerkendte regnskabsstandard eller internationale regnskabsstandarde (IFRS eller IFRS som vedtaget af Unionen i henhold til forordning (EF) nr. 1606/2002), ikke beregnes ekstraskat i overensstemmelse med artikel 27 for det pågældende regnskabsår for så vidt angår koncernenhederne i den multinationale koncern eller store nationale koncern, der er hjemmehørende i den pågældende medlemsstat. Dette afsnit berører ikke beregningen af eventuel yderligere ekstraskat i henhold til artikel 29 i tilfælde, hvor en medlemsstat ikke anvender en kvalificeret indenlandsk ekstraskat til at opkræve eventuel yderligere ekstraskat i henhold til artikel 29.

3. Hvis den kvalificerede indenlandske ekstraskat for et regnskabsår ikke er blevet indbetalt inden for fire regnskabsår efter det regnskabsår, hvor den skulle betales, lægges den kvalificerede indenlandske ekstraskat, der ikke er betalt, til den jurisdiktionsbaserede ekstraskat, der beregnes i henhold til artikel 27, stk. 3, og kan ikke opkræves af den medlemsstat, som tog beslutningen i henhold til nærværende artikels stk. 1.

4. Medlemsstater, der beslutter at anvende en kvalificeret indenlandsk ekstraskat, underretter Kommissionen om denne beslutning senest fire måneder efter vedtagelsen af deres nationale love, forskrifter og administrative bestemmelser om indførelse af en kvalificeret indenlandsk ekstraskat. En sådan beslutning er gyldig og kan ikke tilbagekaldes i en periode på tre år. Ved udgangen af hver periode på tre år fornyes beslutningen automatisk, medmindre medlemsstaten tilbagekalder sin beslutning. Enhver tilbagekaldelse af beslutningen meddeles Kommissionen senest fire måneder inden udløbet af treårsperioden.

Artikel 12

Anvendelse af en regel om underbeskattede overskud på tværs af den multinationale koncern

1. Hvis det ultimative moderselskab i en multinational koncern er hjemmehørende i en tredjelandsjurisdiktion, som ikke anvender en kvalificeret regel om indkomstmedregning, eller hvis det ultimative moderselskab i en multinational koncern er en undtaget enhed, sikrer medlemsstaterne, at de koncernenheder, som er hjemmehørende i Unionen, i den medlemsstat, hvor de er hjemmehørende, omfattes af en regulering, som svarer til den ekstraskat for regnskabsåret i henhold til reglen om underbeskattede overskud, der er allokeret til den pågældende medlemsstat, jf. artikel 14.

Med henblik herpå kan en sådan regulering have form enten af en ekstraskat, som skal betales af disse koncernenheder, eller af en nægtelse af fradrag i disse koncernenheders skattepligtige indkomst, hvilket resulterer i en skatteforpligtelse, der er nødvendig for at opkræve den ekstraskat i henhold til reglen om underbeskattede overskud, der er allokeret til den pågældende medlemsstat.

2. Hvis en medlemsstat anvender reguleringen i henhold til denne artikels stk. 1 i form af en nægtelse af fradrag i den skattepligtige indkomst, finder en sådan regulering så vidt muligt anvendelse på det skatteår, hvor det regnskabsår, for hvilket ekstraskatten i henhold til reglen om underbeskattede overskud blev beregnet og allokeret til en medlemsstat i overensstemmelse med artikel 14, slutter.

En eventuel udestående ekstraskat i henhold til reglen om underbeskattede overskud, der skal betales for et regnskabsår som følge af en nægtelse af fradrag i den skattepligtige indkomst for det pågældende regnskabsår, fremføres om nødvendigt og omfattes for hvert efterfølgende regnskabsår af reguleringen i stk. 1, indtil den fulde ekstraskat i henhold til reglen om underbeskattede overskud, der er allokeret til den pågældende medlemsstat for det pågældende regnskabsår, er blevet betalt.

3. Koncernenheder, der er investeringsenheder, er ikke omfattet af denne artikel.

Artikel 13

Anvendelse af en regel om underbeskattede overskud i det ultimative moderselskabs jurisdiktion

1. Hvis det ultimative moderselskab i en multinational koncern er hjemmehørende i en lavt beskattet tredjelandsjurisdiktion, sikrer medlemsstaterne, at de koncernenheder, som er hjemmehørende i Unionen, omfattes af en regulering i den medlemsstat, hvor de er hjemmehørende, som svarer til den ekstraskat for regnskabsåret i henhold til reglen om underbeskattede overskud, der er allokeret til den pågældende medlemsstat, jf. artikel 14.

Med henblik herpå kan en sådan regulering have form enten af en ekstraskat, som skal betales af disse koncernenheder, eller af en nægtelse af fradrag i disse koncernenheders skattepligtige indkomst, hvilket resulterer i en skatteforpligtelse, der er nødvendig for at opkræve den ekstraskat i henhold til reglen om underbeskattede overskud, der er allokeret til den pågældende medlemsstat.

Første afsnit finder ikke anvendelse, når det ultimative moderselskab i en lavt beskattet tredjelandsjurisdiktion er omfattet af en kvalificeret regel om indkomstmedregning for selskabet selv og dets lavt beskattede koncernenheder, der er hjemmehørende i denne jurisdiktion.

2. Hvis en medlemsstat anvender reguleringen i henhold til denne artikels stk. 1 i form af en nægtelse af fradrag i den skattepligtige indkomst, finder en sådan regulering så vidt muligt anvendelse på det skatteår, hvor det regnskabsår, for hvilket ekstraskatten i henhold til reglen om underbeskattede overskud blev beregnet og allokeret til en medlemsstat i overensstemmelse med artikel 14, slutter.

En eventuel udestående ekstraskat i henhold til reglen om underbeskattede overskud, der skal betales for et regnskabsår som følge af en

nægtelse af fradrag i den skattepligtige indkomst for det pågældende regnskabsår, fremføres om nødvendigt og omfattes for hvert efterfølgende regnskabsår af reguleringen i stk. 1, indtil den fulde ekstraskat i henhold til reglen om underbeskattede overskud, der er allokeret til den pågældende medlemsstat for det pågældende regnskabsår, er blevet betalt.

3. Koncernenheder, der er investeringsenheder, er ikke omfattet af denne artikel.

Artikel 14

Beregning og allokering af ekstraskat i henhold til reglen om underbeskattede overskud

1. Den ekstraskat i henhold til reglen om underbeskattede overskud, der allokeres til en medlemsstat, beregnes ved at gange den samlede ekstraskat i henhold til reglen om underbeskattede overskud, jf. stk. 2, med medlemsstatens procentsats i forbindelse med reglen om underbeskattede overskud, jf. stk. 5.

2. Den samlede ekstraskat i henhold til reglen om underbeskattede overskud for et regnskabsår svarer til summen af ekstraskatten beregnet for hver lavt beskattet koncernenhed i den multinationale koncern for det pågældende regnskabsår, jf. artikel 27, under anvendelse af de justeringer, som er fastsat i nærværende artikels stk. 3 og 4.

3. Ekstraskatten i henhold til reglen om underbeskattede overskud for en lavt beskattet koncernenhed er lig med nul, hvis alle det ultimative moderselskabs ejerandele i den pågældende lavt beskattede koncernenhed i regnskabsåret direkte eller indirekte ejes af et eller flere moderselskaber, som skal anvende en kvalificeret regel om indkomstmedregning for nævnte lavt beskattede koncernenhed for det pågældende regnskabsår.

4. Hvis stk. 3 ikke finder anvendelse, nedsættes en lavt beskattet koncernenheds ekstraskat i henhold til reglen om underbeskattede overskud med moderselskabets allokerbare andel af den pågældende lavt beskattede koncernenheds ekstraskat, der pålægges i henhold til en kvalificeret regel om indkomstmedregning.

5. En medlemsstats procentsats i forbindelse med reglen om underbeskattede overskud beregnes for hvert regnskabsår og for hver multinationale koncern efter følgende formel:

$$50\% \times \frac{\text{antal ansatte i medlemsstaten}}{\text{antal ansatte i alle jurisdiktioner med en regel om underbeskattede overskud}} + 50\% \times \frac{\text{den samlede værdi af materielle aktiver i medlemsstaten}}{\text{den samlede værdi af materielle aktiver i alle jurisdiktioner med en regel om underbeskattede overskud}}$$

hvor:

a) antallet af ansatte i medlemsstaten er det samlede antal ansatte i alle de koncernenheder i den multinationale koncern, der er hjemmehørende i den pågældende medlemsstat

b) antallet af ansatte i alle jurisdiktioner med en regel om underbeskattede overskud er det samlede antal ansatte i alle de koncernenheder i den multinationale koncern, der er hjemmehørende i en jurisdiktion med en gældende kvalificeret regel om underbeskattede overskud for regnskabsåret

c) den samlede værdi af materielle aktiver i medlemsstaten er summen af den bogførte nettoværdi af materielle aktiver i alle de koncernenheder i den multinationale koncern, der er hjemmehørende i den pågældende medlemsstat

d) den samlede værdi af materielle aktiver i alle jurisdiktioner med en regel om underbeskattede overskud er summen af den bogførte nettoværdi af materielle aktiver i alle de koncernenheder i den multinationale koncern, der er hjemmehørende i en jurisdiktion med en gældende kvalificeret regel om underbeskattede overskud for regnskabsåret.

6. Antallet af ansatte er antallet af ansatte i fuldtidsækvivalenter i alle koncernenheder, der er hjemmehørende i den relevante jurisdiktion, herunder uafhængige underleverandører, forudsat at de deltager i koncernenhedens ordinære driftsaktiviteter.

De materielle aktiver omfatter de materielle aktiver i alle koncernenheder, der er hjemmehørende i den relevante jurisdiktion, men omfatter ikke kontanter eller andre likvide midler, immaterielle aktiver eller finansielle aktiver.

7. De ansatte, hvis lønomkostninger medregnes i et fast driftssteds separate regnskaber som fastsat i artikel 18, stk. 1, og reguleret i overensstemmelse med artikel 18, stk. 2, allokeres til den jurisdiktion, hvori det faste driftssted er hjemmehørende.

Materielle aktiver, som medregnes i et fast driftssteds separate regnskaber som fastsat i artikel 18, stk. 1, og reguleret i overensstemmelse med artikel 18, stk. 2, allokeres til den jurisdiktion, hvori det faste driftssted er hjemmehørende.

Antallet af ansatte og materielle aktiver, der allokeres til et fast driftssteds jurisdiktion, medregnes ikke i antallet af ansatte og materielle aktiver i hovedenhedens jurisdiktion.

Antallet af ansatte og den bogførte nettoværdi af materielle aktiver, som besiddes af en investeringsenhed, medtages ikke i elementerne i formelen i stk. 5.

Antallet af ansatte og den bogførte nettoværdi af materielle aktiver i en gennemstrømningsenhed medtages ikke i elementerne i formelen i stk. 5, medmindre de allokeres til et fast driftssted eller, såfremt der ikke er et fast driftssted, til de koncernenheder, der er hjemmehørende i den jurisdiktion, hvor gennemstrømningsenheden blev oprettet.

8. Uanset stk. 5 anses en jurisdiktions procentsats i forbindelse med reglen om underbeskattede overskud for en multinational koncern for

at være nul i et regnskabsår, så længe den ekstraskat i henhold til reglen om underbeskattede overskud, der er allokeret til den pågældende jurisdiktion i et tidligere regnskabsår, ikke har ført til, at denne multinationale koncerns koncernenheder, som er hjemmehørende i den pågældende jurisdiktion, har fået en yderligere kontant skatteudgift, der for det pågældende tidligere regnskabsår samlet svarer til den ekstraskat i henhold til reglen om underbeskattede overskud, som er allokeret til den pågældende jurisdiktion.

Antallet af ansatte og den bogførte nettoværdi af materielle aktiver i koncernenhederne i en multinational koncern, der er hjemmehørende i en jurisdiktion med en procentsats i forbindelse med reglen om underbeskattede overskud på nul for regnskabsåret, medtages ikke i elementerne i formlen for allokering af den samlede ekstraskat i henhold til reglen om underbeskattede overskud til den multinationale koncern for det pågældende regnskabsår.

9. Stk. 8 finder ikke anvendelse for et regnskabsår, hvis alle jurisdiktioner med en gældende kvalificeret regel om underbeskattede overskud for regnskabsåret har en procentsats i forbindelse med reglen om underbeskattede overskud på nul for den multinationale koncern for det pågældende regnskabsår.

KAPITEL III

BEREGNING AF KVALIFICERET INDKOMST ELLER TAB

Artikel 15

Opgørelse af kvalificeret indkomst eller tab

1. Kvalificeret indkomst eller tab for en koncernenhed beregnes ved at foretage reguleringer, jf. artikel 16-19, af den regnskabsmæssige nettoindkomst eller det regnskabsmæssige nettotab i koncernenheden for regnskabsåret før eventuelle konsolideringsreguleringer med henblik på eliminering af koncerninterne transaktioner som fastsat i den regnskabsstandard, der anvendes ved udarbejdelsen af det konsoliderede regnskab for det ultimative moderselskab.

2. Hvis det ikke med rimelighed er praktisk muligt at ansætte den regnskabsmæssige nettoindkomst eller det regnskabsmæssige nettotab for en koncernenhed på grundlag af den almindeligt anerkendte regnskabsstandard eller den godkendte regnskabsstandard, der anvendes ved udarbejdelsen af det ultimative moderselskabs konsoliderede regnskab, kan den regnskabsmæssige nettoindkomst eller det regnskabsmæssige nettotab for koncernenheden for regnskabsåret ansættes ved anvendelse af en anden almindeligt anerkendt regnskabsstandard eller en godkendt regnskabsstandard, forudsat at:

a) koncernenhedens regnskaber er ført på grundlag af denne regnskabsstandard

- b) oplysningerne i regnskaberne er pålidelige, og
- c) permanente differencer på over 1 000 000 EUR, som følger af anvendelsen af et bestemt princip eller en bestemt standard på indtægts- eller udgiftsposter eller transaktioner, når dette princip eller denne standard afviger fra den standard, der anvendes ved udarbejdelsen af det ultimative moderselskabs konsoliderede regnskaber, reguleres, så de svarer til den behandling, der kræves for den pågældende post i henhold til den regnskabsstandard, der anvendes ved udarbejdelsen af de konsoliderede regnskaber.
3. Hvis det ultimative moderselskab ikke har udarbejdet sine konsoliderede regnskaber i overensstemmelse med en almindeligt anerkendt regnskabsstandard, jf. artikel 3, nr. 6), litra c), reguleres det ultimative moderselskabs konsoliderede regnskaber for at forhindre væsentlige konkurrencefordrejninger.
4. Hvis det ultimative moderselskab ikke udarbejder konsoliderede regnskaber, jf. artikel 3, nr. 6), litra a), b) og c), er de konsoliderede regnskaber i det ultimative moderselskab, jf. artikel 3, nr. 6), litra d), dem, der ville være blevet udarbejdet, hvis det ultimative moderselskab skulle udarbejde sådanne konsoliderede regnskaber efter:
- a) en almindeligt anerkendt regnskabsstandard, eller
- b) en godkendt regnskabsstandard, for så vidt sådanne konsoliderede regnskaber er reguleret for at forhindre væsentlige konkurrencefordrejninger.
5. Hvis en kvalificeret indenlandsk ekstraskat anvendes af en medlemsstat eller en tredjelandsjurisdiktion, kan den regnskabsmæssige nettoindkomst eller det regnskabsmæssige nettotab for de koncernheder, der er hjemmehørende i den pågældende medlemsstat eller tredjelandsjurisdiktion, ansættes i overensstemmelse med en almindeligt anerkendt regnskabsstandard eller en godkendt regnskabsstandard, som er forskellig fra den regnskabsstandard, der anvendes ved udarbejdelsen af det ultimative moderselskabs konsoliderede regnskaber, forudsat at en sådan regnskabsmæssig nettoindkomst eller et sådant regnskabsmæssigt nettotab er reguleret for at forhindre væsentlige konkurrencefordrejninger.
6. Hvis anvendelsen af et specifikt princip eller en specifik procedure i henhold til et sæt almindeligt anerkendte regnskabsprincipper resulterer i væsentlige konkurrencefordrejninger, reguleres den regnskabsmæssige behandling af alle poster eller transaktioner, som er omfattet af dette princip eller denne procedure, med henblik på at den pågældende post eller transaktion behandles i overensstemmelse med de internationale regnskabsstandarder (IFRS eller IFRS som vedtaget af Unionen i henhold til forordning (EF) nr. 1606/2002).

Artikel 16

Reguleringer til opgørelse af kvalificeret indkomst eller tab

1. I denne artikel forstås ved:

a) »nettoskatteudgift«: nettobeløbet for følgende poster:

- i) omfattede skatter påløbet som en udgift og eventuelle løbende og udskudte omfattede skatter, der er medregnet i indkomstskatteudgiften, herunder omfattede skatter på indkomst, som er udelukket fra beregningen af den kvalificerende indkomst eller det kvalificerede tab
- ii) udskudte skatteaktiver, der kan henføres til underskud for regnskabsåret
- iii) kvalificerede indenlandske ekstraskatter, der er påløbet som en udgift
- iv) skatter, der hidrører fra reglerne i dette direktiv eller for så vidt angår tredjelandjurisdiktioner OECD's modelregler, og som er påløbet som en udgift, og
- v) udelukket udbytteskattegodtgørelse, der er påløbet som en udgift

b) »udelukket udbytte«: udbytte eller andre former for udlodning, der er modtaget eller tilskrevet i forbindelse med en ejerandel, bortset fra udbytte eller andre former for udlodning, der er modtaget eller tilskrevet i forbindelse med:

i) en ejerandel:

- der ejes af koncernen i en enhed, og som indebærer rettigheder til mindre end 10 % af den pågældende enheds overskud, kapital eller reserver eller stemmerettigheder på tidspunktet for udlodning eller afhændelse (en »porteføljeandel«), og
- som økonomisk er ejet af den koncernenhed, som modtager eller tilskrives udbytte eller andre former for udlodning, i mindre end et år på datoen for udlodningen

ii) en ejerandel i en investeringsenhed, der er genstand for en beslutning i henhold til artikel 43

c) »udelukket egenkapitalgevinst eller tab«: en gevinst, et overskud eller et tab, som er medregnet i koncernenhedens regnskabsmæssige nettoindkomst eller -tab hidrørende fra:

- i) gevinster og tab, der hidrører fra ændringer i dagsværdien af en ejerandel, bortset fra en porteføljeandel
- ii) overskud eller tab i forbindelse med en ejerandel, der er medregnet efter den indre værdis metode, og
- iii) gevinster og tab ved afhændelse af en ejerandel, bortset fra afhændelse af en porteføljeandel

d)»medregnet gevinst eller tab i henhold til omvurderingsmetode«: en nettogevinst eller et nettotab, som øges eller nedsættes med eventuelle omfattede skatter i regnskabsåret i forbindelse hermed, hidrørende fra anvendelsen af en regnskabsmetode eller -praksis, der i forbindelse med alle materielle anlægsaktiver:

i) med jævne mellemrum regulerer den bogførte værdi af materielle anlægsaktiver til dagsværdi

ii) indregner ændringerne i værdi i anden totalindkomst, og

iii) ikke efterfølgende rapporterer gevinst eller tab, der er påløbet i anden totalindkomst, gennem resultatopgørelsen

e)»asymmetrisk valutagevinst eller -tab«: valutagevinst eller -tab i en enhed, hvis regnskabsmæssige og skattemæssige funktionelle valutaer er forskellige, og som er:

i) medtaget ved beregningen af en koncernenheds skattepligtige indkomst eller tab, og som kan henføres til udsving i valutakursen mellem koncernenhedens regnskabsmæssige og skattemæssige funktionelle valuta

ii) medtaget ved beregningen af en koncernenheds regnskabsmæssige nettoindkomst eller -tab, og som kan henføres til udsving i valutakursen mellem koncernenhedens regnskabsmæssige og skattemæssige funktionelle valuta

iii) medtaget ved beregningen af en koncernenheds regnskabsmæssige nettoindkomst eller -tab, og som kan henføres til udsving i valutakursen mellem en tredje fremmed valuta og koncernenhedens regnskabsmæssige funktionelle valuta, og

iv) som kan henføres til udsving i valutakursen mellem en tredje fremmed valuta og koncernenhedens skattemæssige funktionelle valuta, uanset om en sådan gevinst af eller et sådant tab af en tredje fremmed valuta er medregnet i den skattepligtige indkomst;

den skattemæssige funktionelle valuta er den funktionelle valuta, der anvendes til at ansætte koncernenhedens skattepligtige indkomst eller tab for en omfattet skat i den jurisdiktion, hvor den er hjemmehørende; den regnskabsmæssige funktionelle valuta er den funktionelle valuta, der anvendes til at ansætte koncernenhedens regnskabsmæssige nettoindkomst eller -tab; en tredjevaluta er en valuta, som ikke er koncernenhedens skattemæssige funktionelle valuta eller regnskabsmæssige funktionelle valuta

f)»principielt ikketilladte udgifter«:

i) en udgift, som er påløbet koncernenheden i forbindelse med ulovlige betalinger, herunder bestikkelse og returkommission, og

ii) en udgift, som er påløbet koncernenheden i forbindelse med bøder og sanktioner svarende til eller over 50 000 EUR eller et tilsvarende

beløb i den funktionelle valuta, i hvilken koncernenhedens regnskabsmæssige nettoindkomst eller -tab er beregnet

g) »fejl i tidligere regnskabsår og ændringer i regnskabsprincipper«: en ændring i en koncernenheds primoegenkapital i begyndelsen af et regnskabsår, som kan tilskrives:

i) en korrektion af en fejl i ansættelsen af den regnskabsmæssige nettoindkomst eller det regnskabsmæssige nettotab i et tidligere regnskabsår, som har påvirket, hvilke indtægter eller udgifter der kan medtages ved beregningen af den kvalificerede indkomst eller det kvalificerede tab i det foregående regnskabsår, undtagen i det omfang en sådan fejlkorrektion har ført til et væsentligt fald i en skattepligt vedrørende omfattede skatter, jf. artikel 25, og

ii) en ændring i regnskabsprincipper eller -praksis, der har påvirket, hvilken indkomst eller hvilke udgifter der er medtaget ved beregningen af den kvalificerede indkomst eller det kvalificerede tab

h) »påløbne pensionsomkostninger«: differencen mellem det udgiftsbeløb for pensionsforpligtelser, der er medregnet i den regnskabsmæssige nettoindkomst eller det regnskabsmæssige nettotab, og det beløb, der er indbetalt til et pensionsinstitut i regnskabsåret.

2. En koncernenheds regnskabsmæssige nettoindkomst eller -tab reguleres med beløbet for følgende poster med henblik på ansættelse af dens kvalificerede indkomst eller tab:

a) nettoskatteudgifter

b) udelukket udbytte

c) udelukket egenkapitalgevinst eller tab

d) medregnet gevinst eller tab i henhold til omvurderingsmetode

e) gevinst eller tab ved afhændelse af aktiver og passiver, der er udelukket i henhold til artikel 35

f) asymmetrisk valutagevinst eller -tab

g) principielt ikketilladte udgifter

h) fejl i tidligere regnskabsår og ændringer i regnskabsprincipper, og

i) påløbne pensionsomkostninger.

3. Efter den indberettende koncernenheds beslutning kan en koncernenhed erstatte det beløb, der er udgiftsført i regnskabet for en sådan koncernenheds omkostning eller udgift, som er betalt med aktiebaseret kompensation med det beløb, der kan fradrages ved beregningen af dens skattepligtige indkomst på dens hjemsted.

Hvis muligheden for at anvende aktieoptioner ikke er udnyttet, medregnes den beløbsmæssige størrelse af den aktiebaserede kompensationsomkostning eller -udgift, som er blevet fratrukket koncernenhedens regnskabsmæssige nettoindkomst eller -tab ved beregningen af dens

kvalificerede indkomst eller tab for alle tidligere regnskabsår, i det regnskabsår, hvor optionen er udløbet.

Hvis en del af den beløbsmæssige størrelse af den aktiebaserede kompensationsomkostning eller -udgift indgår i koncernenhedens regnskaber i regnskabsår forud for det regnskabsår, hvor beslutningen er truffet, medregnes et beløb svarende til differencen mellem det samlede beløb for den aktiebaserede kompensationsomkostning eller -udgift, som er blevet fratrukket ved beregningen af dens kvalificerede indkomst eller tab i nævnte foregående regnskabsår, og det samlede beløb af den aktiebaserede kompensationsomkostning eller -udgift, der ville være blevet fratrukket ved beregningen af dens kvalificerede indkomst eller tab i nævnte foregående regnskabsår, hvis beslutningen var blevet truffet i sådanne regnskabsår, i koncernenhedens kvalificerede indkomst eller tab for det pågældende regnskabsår.

Beslutningen træffes i overensstemmelse med artikel 45, stk. 1, og skal anvendes konsekvent på alle koncernenheder, der er hjemmehørende i den samme jurisdiktion for det år, hvori beslutningen er truffet, og for alle efterfølgende regnskabsår.

I det regnskabsår, hvor beslutningen tilbagekaldes, medtages den ubetalte aktiebaserede kompensationsomkostning eller -udgift, der er fratrukket i henhold til beslutningen, og som overstiger de påløbne regnskabsførte udgifter, ved beregningen af koncernenhedens kvalificerede indkomst eller tab.

4. Enhver transaktion mellem koncernenheder hjemmehørende i forskellige jurisdiktioner, som ikke er bogført med det samme beløb i begge koncernenheders regnskaber, eller som ikke er i overensstemmelse med armslængdeprincippet, skal reguleres, således at den opføres med det samme beløb og er i overensstemmelse med armslængdeprincippet.

Tab ved salg eller anden overførsel af et aktiv mellem to koncernenheder hjemmehørende i samme jurisdiktion, som ikke er bogført i overensstemmelse med armslængdeprincippet, reguleres på grundlag af armslængdeprincippet, hvis det pågældende tab er medtaget ved beregningen af den kvalificerede indkomst eller det kvalificerede tab.

I dette stykke forstås ved »armslængdeprincippet«: princippet om, at transaktioner mellem koncernenheder skal opføres på de betingelser, der ville gælde mellem uafhængige virksomheder ved sammenlignelige transaktioner og under sammenlignelige omstændigheder.

5. Kvalificerede refunderbare skattegodtgørelser, jf. artikel 3, nr. 38), behandles som indkomst ved beregning af en koncernenheds kvalificerede indkomst eller tab. Ikkekvalificerede refunderbare skattegodtgørelser behandles ikke som indkomst ved beregning af en koncernenheds kvalificerede indkomst eller tab.

6. Efter den indberettende koncernenheds beslutning kan gevinst og tab på aktiver og passiver, der er genstand for ansættelse til dagsværdi

eller værdiforringelse i de konsoliderede regnskaber for et regnskabsår, opgøres på grundlag af realisationsprincippet ved beregning af den kvalificerede indkomst eller det kvalificerede tab.

Gevinst eller tab, som følger af anvendelse af princippet om ansættelse til dagsværdi eller værdiforringelse af et aktiv eller passiv, er ikke omfattet af beregningen af en koncernenheds kvalificerede indkomst eller tab i henhold til første afsnit.

Den bogførte værdi af et aktiv eller passiv med henblik på ansættelse af en gevinst eller et tab, jf. første afsnit, er den bogførte værdi på det tidspunkt, hvor aktivet er erhvervet, eller gælden er stiftet, eller på den første dag i det regnskabsår, hvor beslutningen træffes, alt efter hvilken dato der ligger senest.

Beslutningen træffes i overensstemmelse med artikel 45, stk. 1, og finder anvendelse på alle koncernenheder, der er hjemmehørende i den jurisdiktion, for hvilken beslutningen er truffet, medmindre den indberettende koncernenhed vælger at begrænse beslutningen til koncernenhedernes eller investeringsenhedernes materielle aktiver.

I det regnskabsår, hvor beslutningen tilbagekaldes, skal et beløb svarende til differencen mellem dagsværdien af aktivet eller passivet og den bogførte værdi af aktivet eller passivet på den første dag i det regnskabsår, hvor tilbagekaldelsen er foretaget, og ansat i henhold til beslutningen, medtages, hvis dagsværdien overstiger den bogførte værdi, eller fratrækkes, hvis den bogførte værdi overstiger dagsværdien, ved beregningen af koncernenhedernes kvalificerede indkomst eller tab.

7. Efter den indberettende koncernenheds beslutning kan kvalificeret indkomst eller tab for en koncernenhed, der er hjemmehørende i en jurisdiktion, og som hidrører fra afhændelse af lokale materielle aktiver, der er hjemmehørende i denne jurisdiktion, fra nævnte koncernenhed til tredjeparter, som ikke er medlemmer af koncernen, i et regnskabsår, reguleres som angivet i dette stykke. I dette stykke forstås ved »lokale materielle aktiver«: fast ejendom, der er hjemmehørende i samme jurisdiktion som koncernenheden.

Den nettogevinst, der hidrører fra afhændelse af lokale materielle aktiver, jf. første afsnit, i det regnskabsår, hvor beslutningen træffes, modregnes i ethvert nettotab for en koncernenhed hjemmehørende i den pågældende jurisdiktion, som hidrører fra afhændelsen af lokale materielle aktiver som omhandlet i første afsnit i det regnskabsår, hvor beslutningen træffes, og i de fire regnskabsår forud for det pågældende regnskabsår (»femårsperioden«). Nettogevinsten modregnes først i et eventuelt nettotab, der er opstået i det første regnskabsår i femårsperioden. En eventuel resterende nettogevinst fremføres og modregnes i eventuelle nettotab, der er opstået i de efterfølgende regnskabsår i femårsperioden.

En eventuel resterende nettogevinst, der er tilbage efter anvendelsen af andet afsnit, fordeles jævnt over femårsperioden ved beregning af den

kvalificerede indkomst eller det kvalificerede tab for den enkelte koncernenhed, der er hjemmehørende i denne jurisdiktion, og som har opnået en nettogevinst ved afhændelse af lokale materielle aktiver, jf. første afsnit, i det regnskabsår, hvor beslutningen træffes. Den resterende nettogevinst, der allokeres til en koncernenhed, skal stå i et rimeligt forhold til nettogevinsten for den pågældende koncernenhed divideret med nettogevinsten for alle koncernenheder.

Hvis ingen koncernenheder i en jurisdiktion har opnået en nettogevinst ved afhændelse af lokale materielle aktiver, jf. første afsnit, i det regnskabsår, hvor beslutningen træffes, allokeres resten af nettogevinsten som omhandlet i tredje afsnit ligeligt til hver koncernenhed i den pågældende jurisdiktion og fordeles jævnt over femårsperioden ved beregningen af disse koncernenheders kvalificerede indkomst eller tab.

Enhver regulering i henhold til dette stykke for de regnskabsår, der går forud for det regnskabsår, hvori beslutningen træffes, gøres til genstand for reguleringer i henhold til artikel 29, stk. 1. Beslutningen træffes årligt i overensstemmelse med artikel 45, stk. 2.

8. Eventuelle omkostninger i forbindelse med en finansieringsordning, hvorved en eller flere koncernenheder yder kredit til eller på anden måde foretager en investering i en eller flere andre koncernenheder i samme koncern (»koncernintern finansieringsordning«), tages ikke i betragtning ved beregningen af en koncernenheds kvalificerede indkomst eller tab, hvis følgende betingelser er opfyldt:

- a) koncernenheden er hjemmehørende i en lavt beskattet jurisdiktion eller i en jurisdiktion, der ville have været lavt beskattet, hvis udgifterne ikke var påløbet koncernenheden
- b) det kan med rimelighed forventes, at den koncerninterne finansieringsordning i løbet af den koncerninterne finansieringsordnings forventede varighed vil øge de udgiftsbeløb, der tages i betragtning ved beregning af den pågældende koncernenheds kvalificerede indkomst eller tab, uden at dette medfører en tilsvarende stigning i den skattepligtige indkomst for den koncernenhed, der yder kreditten (»modparten«)
- c) modparten er hjemmehørende i en jurisdiktion, der ikke er en lavt beskattet jurisdiktion, eller i en jurisdiktion, som ikke ville have været lavt beskattet, hvis indkomsten i forbindelse med udgifterne ikke var påløbet modparten.

9. Et ultimativt moderselskab kan beslutte at anvende sin konsoliderede regnskabsmæssige behandling til at eliminere indkomster, udgifter, gevinster og tab fra transaktioner mellem koncernenheder, der er hjemmehørende i samme jurisdiktion, og som indgår i en koncern med konsolideret skattegrundlag med henblik på beregning af den kvalificerede nettoindkomst eller det kvalificerede nettotab for disse koncernenheder.

Beslutningen træffes i overensstemmelse med artikel 45, stk. 1.

I det regnskabsår, hvor beslutningen træffes eller tilbagekaldes, foretages der passende reguleringer, således at poster vedrørende kvalificeret indkomst eller tab ikke tages i betragtning mere end én gang eller udelades som følge af en sådan beslutning eller tilbagekaldelse.

10. Et forsikringsselskab udelader ethvert beløb, som opkræves hos forsikringstagere for skatter betalt af forsikringsselskabet vedrørende afkast til forsikringstagerne, fra beregningen af dets kvalificerede indkomst eller tab. Et forsikringsselskab skal ved beregning af sin kvalificerede indkomst eller tab medtage eventuelle afkast til forsikringstagerne, som ikke afspejles i dets regnskabsmæssige nettoindkomst eller -tab, i det omfang den tilsvarende stigning eller fald i forpligtelsen over for forsikringstagerne afspejles i dets regnskabsmæssige nettoindkomst eller -tab.

11. Ethvert beløb, der indregnes som et fald i en koncernenheds egenkapital og er resultatet af udbetalte eller forfaldne udlodninger i forbindelse med et instrument udstedt af den pågældende koncernenhed i henhold til tilsynsmæssige krav (»hybrid kernekapital«), betragtes som en udgift ved beregning af dens kvalificerede indkomst eller tab.

Beløb, der indregnes som en forøgelse af en koncernenheds egenkapital, og som er resultatet af modtagne eller forfaldne udlodningsbeløb i forbindelse med hybrid kernekapital, som besiddes af koncernenheden, medtages ved beregningen af dens kvalificerede indkomst eller tab.

Artikel 17

Undtagelse for indkomst fra international skibsfart

1. I denne artikel forstås ved:

a) »indkomst fra international skibsfart«: nettoindkomst, som en koncernenhed har opnået fra følgende aktiviteter, forudsat at transporten ikke foregår ad indre vandveje inden for samme jurisdiktion:

i) transport af passagerer eller gods med skib i international trafik, uanset om skibet ejes, lejes eller på anden måde står til rådighed for koncernenheden

ii) transport af passagerer eller gods med skib i international trafik i henhold til slot charter-aftaler

iii) udleje af et skib, der skal anvendes til transport af passagerer eller gods i international trafik, på charterbasis, som er leveret fuldt udstyret og bemannet

iv) udleje af et skib, der anvendes til transport af passagerer eller gods i international trafik, til en anden koncernenhed på bareboat-charterbasis

- v) deltagelse i en pool, et forretningsfællesskab eller en international driftsorganisation for transport af passagerer eller gods med skib i international trafik, og
 - vi) salg af et skib, der anvendes til transport af passagerer eller gods i international trafik, forudsat at skibet har været ejet til anvendelse herfor af koncernenheden i mindst et år
- b) »anerkendt accessorisk indkomst fra international skibsfart«: nettoindkomst, som en koncernenhed har opnået fra følgende aktiviteter, forudsat at sådanne aktiviteter primært udføres i forbindelse med transport af passagerer eller gods med skib i international trafik:
- i) udleje af et skib på bareboat-charterbasis til en anden skibsfartsvirksomhed, som ikke er en koncernenhed, forudsat charteraftalens varighed ikke overstiger tre år
 - ii) salg af billetter udstedt af andre skibsfartsvirksomheder til den indenlandske del af en international sejlads
 - iii) udleje og kortvarig oplagring af containere eller godtgørelse for forsinket returnering af containere
 - iv) tjenesteydelser til andre skibsfartsvirksomheder via ingeniører, vedligeholdelsespersonale, befragtere, cateringpersonale og kundedeservicepersonale, og
 - v) investeringsafkast, hvis investeringen, der genererer afkastet, udgør en integreret del af driften af skibene i international trafik.
2. En koncernenheds indkomst fra international skibsfart og anerkendte accessoriske indkomst fra international skibsfart medtages ikke ved beregningen af dens kvalificerede indkomst eller tab, forudsat at koncernenheden godtgør, at den strategiske eller forretningsmæssige drift af alle de pågældende skibe rent faktisk udøves inden for den jurisdiktion, hvor koncernenheden er hjemmehørende.
3. Hvis beregningen af koncernenhedens indkomst fra international skibsfart og anerkendte accessoriske indkomst fra international skibsfart medfører et tab, medtages et sådant tab ikke ved beregningen af koncernenhedens kvalificerede indkomst eller tab.
4. Den samlede anerkendte accessoriske indkomst fra international skibsfart for alle de koncernenheder, der er hjemmehørende i en jurisdiktion, må ikke overstige 50 % af de pågældende koncernenheders indkomst fra international skibsfart.
5. De omkostninger, der er afholdt af en koncernenhed, og som direkte kan henføres til dens internationale skibsfartsaktiviteter, som er angivet i stk. 1, litra a), og anerkendte accessoriske internationale skibsfartsaktiviteter, som er angivet i stk. 1, litra b), allokeres til sådanne aktiviteter med henblik på at beregne koncernenhedens nettoindkomst fra international skibsfart og dens anerkendte accessoriske indkomst fra international skibsfart.

De omkostninger, der er afholdt af en koncernenhed, og som er indirekte afledt af dens internationale skibsfartsaktiviteter og anerkendte accessoriske internationale skibsfartsaktiviteter fratrækkes koncernenhedens indkomst fra sådanne aktiviteter for at beregne indkomsten fra international skibsfart og den anerkendte accessoriske indkomst fra international skibsfart på basis af dens indtjening fra sådanne aktiviteter i forhold til dens samlede indtjening.

6. Alle direkte og indirekte omkostninger, der henføres til en koncernenheds indkomst fra international skibsfart og anerkendte accessoriske indkomst fra international skibsfart, jf. stk. 5, er ikke omfattet af beregningen af dens kvalificerede indkomst eller tab.

Artikel 18

Allokering af kvalificeret indkomst eller tab mellem en hovedenhed og et fast driftssted

1. Hvis en koncernenhed er et fast driftssted, jf. artikel 3, nr. 13), litra a), b) eller c), er dens regnskabsmæssige nettoindkomst eller -tab den nettoindkomst eller det nettotab, der fremgår af det pågældende faste driftssteds separate regnskab.

Hvis et fast driftssted ikke aflægger særskilt regnskab, er dets regnskabsmæssige nettoindkomst eller -tab det beløb, der ville have været afspejlet i dets separate regnskab, hvis det var udarbejdet på et selvstændigt grundlag og i overensstemmelse med den regnskabsstandard, der er anvendt ved udarbejdelsen af det konsoliderede regnskab for det ultimative moderselskab.

2. Hvis en koncernenhed opfylder definitionen af et fast driftssted, jf. artikel 3, nr. 13), litra a) eller b), reguleres dens regnskabsmæssige nettoindkomst eller -tab kun for at afspejle de indtægts- og udgiftsbeløb og -poster, der kan henføres til den i henhold til den gældende beskatningsaftale eller national ret i den jurisdiktion, hvor den er hjemmehørende, uanset størrelsen af den del af indkomsten, der er undergivet beskatning og størrelsen af fradragsberettigede udgifter i nævnte jurisdiktion.

Hvis en koncernenhed opfylder definitionen af et fast driftssted, jf. artikel 3, nr. 13), litra c), reguleres dens regnskabsmæssige nettoindkomst eller -tab kun for at afspejle de indtægts- og udgiftsbeløb og -poster, der ville være blevet henført til den i henhold til artikel 7 i OECD's modeloverenskomst vedrørende indkomst og formue, som ændret.

3. Hvis en koncernenhed opfylder definitionen af et fast driftssted, jf. artikel 3, nr. 13), litra d), beregnes dens regnskabsmæssige nettoindkomst eller -tab på grundlag af de indtægtsbeløb og -poster, der er undtaget i den jurisdiktion, hvor hovedenheden er hjemmehørende og henføres til de aktiviteter, der udøves uden for nævnte jurisdiktion, og de udgiftsbeløb og -poster, der ikke er skattemæssigt fradragsberettigede

i den jurisdiktion, hvor hovedenheden er hjemmehørende, og som kan henføres til sådanne aktiviteter.

4. Et fast driftssteds regnskabsmæssige nettoindkomst eller -tab medregnes ikke ved ansættelse af hovedenhedens kvalificerede indkomst eller tab, medmindre andet er fastsat i stk. 5.

5. Et fast driftssteds kvalificerede tab betragtes som en udgift for hovedenheden ved beregning af dens kvalificerede indkomst eller tab, i det omfang det faste driftssteds tab betragtes som en udgift ved beregning af en sådan hovedenheds indenlandske skattepligtige indkomst og ikke modregnes i en post vedrørende indenlandsk skattepligtig indkomst, der beskattes i henhold til lovgivningen i både hovedenhedens jurisdiktion og det faste driftssteds jurisdiktion.

Kvalificeret indkomst, som efterfølgende optjenes af det faste driftssted, betragtes som kvalificeret indkomst for hovedenheden op til den beløbsmæssige størrelse af det kvalificerede tab, der tidligere blev behandlet som en udgift for hovedenheden, jf. første afsnit.

Artikel 19

Allokering af en gennemstrømningsenheds kvalificerede indkomst eller tab

1. Den regnskabsmæssige nettoindkomst eller det regnskabsmæssige nettotab for en koncernenhed, som er en gennemstrømningsenhed, nedsættes med det beløb, der allokeres til dens ejere, som ikke er enheder i koncernen, og som besidder deres ejerandel direkte i nævnte gennemstrømningsenhed eller gennem en kæde af skattemæssigt transparente enheder, medmindre:

a) gennemstrømningsenheden er et ultimativt moderselskab, eller

b) gennemstrømningsenheden ejes direkte eller gennem en kæde af skattemæssigt transparente enheder af et ultimativt moderselskab, jf. litra a).

2. Den regnskabsmæssige nettoindkomst eller det regnskabsmæssige nettotab for en koncernenhed, som er en gennemstrømningsenhed, nedsættes med den regnskabsmæssige nettoindkomst eller det regnskabsmæssige nettotab, der er allokeret til en anden koncernenhed.

3. Hvis en gennemstrømningsenhed helt eller delvis driver virksomhed gennem et fast driftssted, allokeres den del af dens regnskabsmæssige nettoindkomst eller -tab, der er tilbage efter anvendelse af denne artikels stk. 1, til det faste driftssted i overensstemmelse med artikel 18.

4. Hvis en skattemæssigt transparent enhed ikke er det ultimative moderselskab, allokeres den del af gennemstrømningsenhedens regnskabsmæssige nettoindkomst eller -tab, der er tilbage efter anvendelse af stk. 1 og 3, til dens koncernenhedsejere i forhold til deres ejerandele i gennemstrømningsenheden.

5. Hvis en gennemstrømningsenhed er en skattemæssigt transparent enhed, der er det ultimative moderselskab eller en omvendt hybrid enhed, allokeres den del af gennemstrømningsenhedens eventuelle regnskabsmæssige nettoindkomst eller -tab, der er tilbage efter anvendelse af stk. 1 og 3, til det ultimative moderselskab eller den omvendte hybride enhed.

6. Stk. 3, 4 og 5 anvendes separat for hver ejerandel i gennemstrømningsenheden.

KAPITEL IV

BEREGNING AF REGULEREDE OMFATTEDE SKATTER

Artikel 20

Omfattede skatter

1. En koncernenheds omfattede skatter omfatter:

- a) skatter, der indgår i en koncernenheds regnskaber for så vidt angår dens indkomst eller overskud eller dens andel af en koncernenheds indkomst eller overskud, hvori den har en ejerandel
- b) skatter af udloddet overskud, overskud, der skønnes udloddet og ikkeerhvervsmæssige udgifter, der er pålignet i henhold til et anerkendt beskatningssystem baseret på overskudsudlodning
- c) skatter, der er pålignet i stedet for en generelt gældende selskabsskat, og
- d) skatter, der opkræves under henvisning til ikkeudloddet overskud og egenkapital, herunder skat af flere elementer på grundlag af indkomst og egenkapital.

2. En koncernenheds omfattede skatter omfatter ikke:

- a) ekstraskat, som påhviler et moderselskab efter en kvalificeret regel om indkomstmedregning
- b) ekstraskat, som påhviler en koncernenhed som følge af en kvalificeret indenlandsk ekstraskat
- c) skatter, der kan henføres til en regulering foretaget af en koncernenhed som følge af anvendelsen af en kvalificeret regel om underbeskattede overskud
- d) udelukket udbytteskattegodtgørelse, og
- e) skatter, der er afholdt af et forsikringsselskab vedrørende afkast til forsikringstagere.

3. Omfattede skatter for eventuelle nettogevinster eller -tab, der hidrører fra afhændelse af lokale materielle aktiver, jf. artikel 16, stk. 7, første afsnit, i det regnskabsår, hvor beslutningen, jf. nævnte afsnit, træffes, medtages ikke ved beregningen af de omfattede skatter.

Artikel 21

Regulerede omfattede skatter

1. En koncernenheds regulerede omfattede skatter i et regnskabsår opgøres ved at regulere summen af de løbende skatteudgifter, der er påløbet i dens regnskabsmæssige nettoindkomst eller -tab for så vidt angår omfattede skatter i regnskabsåret med:

- a) nettobeløbet for dens tillæg og fradrag i forbindelse med omfattede skatter for regnskabsåret, jf. stk. 2 og 3
- b) det samlede reguleringsbeløb for udskudt skat, jf. artikel 22, og
- c) enhver forhøjelse eller nedsættelse af omfattede skatter, der er bogført som egenkapital eller anden totalindkomst vedrørende beløb, som er medtaget ved beregningen af den kvalificerede indkomst eller det kvalificerede tab, der er underlagt beskatning i henhold til lokale skatteregler.

2. Tillæggene til en koncernenheds omfattede skatter for regnskabsåret omfatter:

- a) ethvert beløb for omfattede skatter, der er påløbet som en udgift i resultatet før skat i regnskabet
- b) ethvert beløb for et kvalificeret tabsbetinget udskudt skatteaktiv, der er anvendt i henhold til artikel 23, stk. 2
- c) ethvert beløb for omfattede skatter, der vedrører en usikker skattemæssig position, som ikke tidligere er medregnet, jf. stk. 3, litra d), og som er betalt i regnskabsåret, og
- d) ethvert kredit- eller refusionsbeløb, der vedrører en kvalificeret refunderbar skattegodtgørelse, som er tilskrevet som en nedsættelse af den løbende skatteudgift.

3. Nedsættelserne af koncernenhedens omfattede skatter for regnskabsåret omfatter:

- a) det beløb for den løbende skatteudgift for indkomst, der ikke er medtaget ved beregningen af den kvalificerede indkomst eller det kvalificerede tab, jf. kapitel III
- b) ethvert kredit- eller refusionsbeløb, der vedrører en ikkekvalificeret refunderbar skattegodtgørelse, som ikke er bogført som en nedsættelse af den løbende skatteudgift
- c) ethvert beløb for omfattede skatter, der er refunderet til eller krediteret en koncernenhed, der ikke behandles som en regulering af den løbende skatteudgift i regnskabet, medmindre det vedrører en kvalificeret refunderbar skattegodtgørelse
- d) det beløb for den løbende skatteudgift, der vedrører en usikker skattemæssig position, og
- e) ethvert beløb for den løbende skatteudgift, der ikke forventes betalt senest tre år efter regnskabsårets afslutning.

4. Hvis et beløb for omfattet skat er beskrevet i mere end et punkt i stk. 1, 2 og 3, medtages det kun én gang med henblik på beregning af de regulerede omfattede skatter.

5. Hvis der i et regnskabsår ikke er en kvalificeret nettoindkomst i en jurisdiktion, og beløbet for regulerede omfattede skatter for den pågældende jurisdiktion er negativt og mindre end et beløb svarende til det kvalificerede nettotab ganget med minimumsskattesatsen (»de forventede regulerede omfattede skatter«), betragtes beløbet svarende til differencen mellem beløbet for de regulerede omfattede skatter og beløbet for de forventede regulerede omfattede skatter som en yderligere ekstraskat for det pågældende regnskabsår. Beløbet for den yderligere ekstraskat allokteres til hver koncernenhed i jurisdiktionen i overensstemmelse med artikel 29, stk. 3.

Artikel 22

Samlet reguleringsbeløb for udskudt skat

1. I denne artikel forstås ved:

a) »ikketilladt periodisering«:

i) enhver bevægelse i en udskudt påløben skatteudgift i en koncernenheds regnskaber, som vedrører en usikker skattemæssig position, og

ii) enhver bevægelse i en udskudt påløben skatteudgift i en koncernenheds regnskab, som vedrører udlodninger fra en koncernenhed

b) »uudnyttet periodisering«: enhver forøgelse af en udskudt skatteforpligtelse, der er bogført i en koncernenheds regnskab for et regnskabsår, og som ikke forventes betalt inden for fristen, jf. denne artikels stk. 7, og som den indberettende koncernenhed i overensstemmelse med artikel 45, stk. 2, årligt beslutter ikke at medregne i det samlede reguleringsbeløb for udskudt skat for nævnte regnskabsår.

2. Hvis den skattesats, der anvendes til beregning af den udskudte skatteudgift, er lig med eller lavere end minimumsskattesatsen, er det samlede reguleringsbeløb for udskudt skat, der skal lægges til en koncernenheds regulerede omfattede skatter i et regnskabsår, jf. artikel 21, stk. 1, litra b), den udskudte påløbne skatteudgift i dens regnskab for så vidt angår omfattede skatter, med forbehold af de i nærværende artikels stk. 3-6 omhandlede reguleringer.

Hvis den skattesats, der anvendes til beregning af den udskudte skatteudgift, er højere end minimumsskattesatsen, er det samlede reguleringsbeløb for udskudt skat, der skal lægges til en koncernenheds regulerede omfattede skatter i et regnskabsår, jf. artikel 21, stk. 1, litra b), den udskudte påløbne skatteudgift i dens regnskab for så vidt angår omfattede skatter, der er omberegnet med minimumsskattesatsen, med forbehold af de i nærværende artikels stk. 3-6 omhandlede reguleringer.

3. Det samlede reguleringsbeløb for udskudt skat forhøjes med:

- a) ethvert beløb for ikketilladt periodisering eller uudnyttet periodisering, som er betalt i løbet af regnskabsåret, og
- b) enhver efterbeskattet udskudt skatteforpligtelse, der er ansat i et forudgående regnskabsår, og som er blevet betalt i løbet af regnskabsåret.

4. Såfremt et tabsbetinget udskudt skatteaktiv i et regnskabsår ikke indregnes i regnskabet, fordi indregningskriterierne ikke er opfyldt, nedsættes det samlede reguleringsbeløb for udskudt skat med det beløb, som det samlede reguleringsbeløb for udskudt skat ville være blevet reduceret med, hvis der var opstået et tabsbetinget udskudt skatteaktiv for regnskabsåret.

5. Det samlede reguleringsbeløb for udskudt skat omfatter ikke:

- a) beløbet for den udskudte skatteudgift for poster, der ikke er medtaget ved beregningen af den kvalificerede indkomst eller det kvalificerede tab, jf. kapitel III
- b) beløbet for den udskudte skatteudgift for ikketilladte periodiseringer og uudnyttede periodiseringer
- c) effekten af en værdiansættelsesregulering eller regulering af regnskabsmæssig værdi med hensyn til et udskudt skatteaktiv
- d) beløbet for den udskudte skatteudgift, der hidrører fra en omberegning som følge af en ændring i den gældende indenlandske skattesats, og
- e) beløbet for den udskudte skatteudgift for så vidt angår generering og anvendelse af skattegodtgørelser.

6. Hvis et udskudt skatteaktiv, som kan henføres til en koncernenheds kvalificerede tab, er bogført i et regnskabsår til en lavere sats end minimumsskattesatsen, kan det omberegnes til minimumsskattesatsen i samme regnskabsår, forudsat at skatteyderen kan påvise, at det udskudte skatteaktiv kan henføres til et kvalificeret tab.

Hvis et udskudt skatteaktiv forhøjes, jf. første afsnit, nedsættes det samlede reguleringsbeløb for udskudt skat tilsvarende.

7. En udskudt skatteforpligtelse, som ikke tilbageføres, og hvor beløbet ikke betales inden for de fem efterfølgende regnskabsår, efterbeskattes i det omfang, den er indregnet i koncernenhedens samlede reguleringsbeløb for udskudt skat.

Beløbet for den ansatte efterbeskattede udskudte skatteforpligtelse for det løbende regnskabsår behandles som en nedsættelse af de omfattede skatter i det femte regnskabsår forud for det løbende regnskabsår, og den effektive skattesats og ekstraskat for det nævnte regnskabsår omberegnes, jf. artikel 29, stk. 1. Den efterbeskattede udskudte skatteforpligtelse for det løbende regnskabsår er den beløbsmæssige stigning i kategorien af udskudte skatteforpligtelser, der er medregnet i det

samlede reguleringsbeløb for udskudt skat i det femte regnskabsår forud for det løbende regnskabsår, som ikke er tilbageført ved udløbet af den sidste dag i det løbende regnskabsår.

8. Uanset stk. 7 efterbeskattes en udskudt skatteforpligtelse, der er en efterbeskattet undtagelse efter periodiseringsprincippet, ikke, selv om den ikke er tilbageført eller betalt inden for de efterfølgende fem år. Ved efterbeskattet undtagelse efter periodiseringsprincippet forstås den påløbne skatteudgift, som skyldes ændringer i tilknyttede udskudte skatteforpligtelser, for så vidt angår nedenstående:

- a) godtgørelse af omkostninger i forbindelse med materielle aktiver
- b) udgifter til en licens eller lignende ordning fra en stat til brug af fast ejendom eller udnyttelse af naturressourcer, som indebærer betydelige investeringer i materielle aktiver
- c) forsknings- og udviklingsudgifter
- d) udgifter til dekommissionering og sanering
- e) indregning til dagsværdi af ikkerealiserede nettogevinster
- f) nettogevinster ved veksling af fremmed valuta
- g) forsikringsreserver og udskudte anskaffelsesomkostninger til forsikringer
- h) gevinster ved salg af materielle aktiver, der er hjemmehørende i samme jurisdiktion som koncernenheden, og som geninvesteres i materielle aktiver i samme jurisdiktion, og
- i) yderligere beløb, der er påløbet som følge af ændringer af regnskabsprincipper vedrørende poster, der er anført i litra a)-h).

Artikel 23

Beslutning om kvalificeret tab

1. Uanset artikel 22 kan en indberettende koncernenhed træffe en beslutning om kvalificeret tab for en jurisdiktion, hvorefter det kvalificerede tabsbetinget udskudte skatteaktiv ansættes for hvert regnskabsår, hvor der er et kvalificeret nettotab i denne jurisdiktion. I den forbindelse svarer det kvalificerede tabsbetinget udskudte skatteaktiv til det kvalificerede nettotab for regnskabsåret for jurisdiktionen ganget med minimumsskattesatsen.

Der kan ikke træffes en beslutning om kvalificeret tab for en jurisdiktion med et anerkendt beskatningssystem baseret på overskudsudlodning som defineret i artikel 40.

2. Det kvalificerede tabsbetinget udskudte skatteaktiv, der er ansat i henhold til stk. 1, anvendes i efterfølgende regnskabsår, hvor der er en kvalificeret nettoindkomst for jurisdiktionen med et beløb svarende til den kvalificerede nettoindkomst ganget med minimumsskattesatsen,

eller det beløb for det kvalificerede tabsbetinget udskudte skatteaktiv, som er disponibelt, hvis dette er lavere.

3. Det kvalificerede tabsbetinget udskudte skatteaktiv, der er ansat i henhold til stk. 1, nedsættes med det beløb, der anvendes i regnskabsåret, og saldoen overføres til efterfølgende regnskabsår.

4. Hvis en beslutning om kvalificeret tab trækkes tilbage, nedsættes et eventuelt resterende kvalificeret tabsbetinget udskudt skatteaktiv, der er ansat i henhold til stk. 1, til nul fra den første dag i det første regnskabsår, hvor beslutningen om kvalificeret tab ikke længere er gældende.

5. Beslutningen om kvalificeret tab indgives sammen med det første skema med oplysninger om ekstraskat, jf. artikel 44, for den multinationale koncern eller den store nationale koncern, der omfatter den jurisdiktion, som beslutningen vedrører.

6. Hvis en gennemstrømningsenhed, som er det ultimative moderselskab i en multinational koncern eller i en stor national koncern, træffer en beslutning om kvalificeret tab i henhold til denne artikel, beregnes det kvalificerede tabsbetinget udskudte skatteaktiv under hensyntagen til gennemstrømningsenhedens kvalificerede tab efter fradrag i henhold til artikel 38, stk. 3.

Artikel 24

Specifik allokering af omfattede skatter afholdt af visse typer koncernenheder

1. Et fast driftssted allokeres eventuelle omfattede skatter, som er medregnet i koncernenhedens regnskab, og som vedrører det pågældende faste driftssteds kvalificerede indkomst eller tab.

2. Ejeren af en koncernenhed allokeres eventuelle omfattede skatter, som er medregnet i en skattemæssigt transparent enheds regnskab, og som vedrører kvalificeret indkomst eller tab allokeret til den pågældende ejer af en koncernenhed, jf. artikel 19, stk. 4.

3. En koncernenhed allokeres eventuelle omfattede skatter, som er medregnet i regnskaberne for koncernenhedens direkte eller indirekte ejere i henhold til en skatteordning for kontrollerede udenlandske selskaber, af disses andel af det kontrollerede udenlandske selskabs indkomst.

4. En koncernenhed, der er en hybrid enhed, allokeres eventuelle omfattede skatter, som er medregnet i regnskabet for koncernenhedens ejer, og som vedrører den hybride enheds kvalificerede indkomst.

Ved »hybrid enhed« forstår: en enhed, der i indkomstskattemæssig henseende behandles som en separat person i den jurisdiktion, hvor den er hjemmehørende, men behandles som skattemæssigt transparent i den jurisdiktion, hvor dens ejer er hjemmehørende.

5. Til en koncernenhed, der har foretaget en udlodning i løbet af regnskabsåret, allokeres eventuelle påløbne omfattede skatter for sådan udlodning i regnskaberne for dens direkte ejere.

6. En koncernenhed, der er allokeret omfattede skatter, jf. stk. 3 og 4, i forbindelse med passiv indkomst, skal medtage sådanne skatter i dens regulerede omfattede skatter med et beløb svarende til de allokerede omfattede skatter for så vidt angår nævnte passive indkomst.

Uanset første afsnit medregner koncernenheden, jf. første afsnit, i dens regulerede omfattede skatter det beløb, der fremkommer ved multiplikation af procentsatsen for ekstraskat for jurisdiktionen med den del af koncernenhedens passive indkomst, som er omfattet af en skatteordning for kontrollerede udenlandske selskaber eller en regel om skattemæssig transparens, hvis resultatet er lavere end det beløb, der er fastsat i første afsnit. Med henblik på dette afsnit ansættes procentsatsen for ekstraskat for jurisdiktionen uden hensyntagen til omfattede skatter, som koncernenhedens ejer har afholdt i forbindelse med denne passive indkomst.

Eventuelle omfattede skatter, som koncernenhedens ejer har afholdt i forbindelse med denne passive indkomst, og som resterer efter anvendelsen af dette stykke, allokeres ikke i henhold til stk. 3 og 4.

I dette stykke forstås ved »passiv indkomst«: følgende indkomstposter, der er medregnet i den kvalificerede indkomst, i det omfang ejeren af en koncernenhed har været underlagt beskatning i henhold til en skatteordning for kontrollerede udenlandske selskaber eller som følge af en ejerandel i en hybrid enhed:

a) udbytte eller udbyttelignende beløb

b) renter eller rentelignende beløb

c) lejeindtægt

d) royalty

e) livrente, eller

f) nettogevinster fra fast ejendom af en type, der genererer indkomst som beskrevet i litra a)-e).

7. Hvis den kvalificerede indkomst for et fast driftssted behandles som hovedenhedens kvalificerede indkomst, jf. artikel 18, stk. 5, behandles eventuelle omfattede skatter hidrørende fra den jurisdiktion, hvor det faste driftssted er hjemmehørende og knyttet til en sådan indkomst, som hovedenhedens omfattede skatter med et beløb, der ikke overstiger denne indkomst ganget med den højeste skattesats for almindelig indkomst i den jurisdiktion, hvor hovedenheden er hjemmehørende.

Artikel 25

Reguleringer efter indberetning af regnskab og ændringer i skattesats

1. Hvis en koncernenhed foretager en regulering af sine omfattede skatter for et tidligere regnskabsår i sit regnskab, behandles en sådan regulering som en regulering af omfattede skatter i det regnskabsår, hvor reguleringen foretages, medmindre reguleringen vedrører et regnskabsår, hvor der sker en nedsættelse af omfattede skatter i jurisdiktionen.

Hvis der sker en nedsættelse af de omfattede skatter, som var medregnet i koncernenhedens regulerede omfattede skatter for et tidligere regnskabsår, omberegnes den effektive skattesats og ekstraskatten for nævnte regnskabsår, jf. artikel 29, stk. 1, ved at nedsætte de regulerede omfattede skatter med det nedsatte beløb for omfattede skatter. Den kvalificerede indkomst for regnskabsåret og eventuelle tidligere regnskabsår reguleres tilsvarende.

Den indberettende koncernenhed kan årligt træffe beslutning i overensstemmelse med artikel 45, stk. 2, om, at en ubetydelig nedsættelse af omfattede skatter behandles som en regulering af omfattede skatter i det regnskabsår, hvor reguleringen foretages. Ved ubetydelig nedsættelse af omfattede skatter forstås en samlet nedsættelse på mindre end 1 000 000 EUR af de ansatte regulerede omfattede skatter for jurisdiktionen for regnskabsåret.

2. Hvis den gældende indenlandske skattesats nedsættes til under minimumsskattesatsen, og en sådan nedsættelse resulterer i en udskudt skatteudgift, skal beløbet for denne udskudte skatteudgift behandles som en regulering af koncernenhedens skattepligt vedrørende omfattede skatter, der i henhold til artikel 21 er indregnet for et tidligere regnskabsår.

3. Hvis en udskudt skatteudgift er indregnet med en lavere sats end minimumsskattesatsen, og den gældende skattesats senere forhøjes, behandles den udskudte skatteudgift, som hidrører fra en sådan forhøjelse, ved betaling som en regulering af en koncernenheds skattepligt vedrørende omfattede skatter, der er gjort gældende i et tidligere regnskabsår, jf. artikel 21.

Reguleringen, jf. første afsnit, må ikke overstige et beløb svarende til den udskudte skatteudgift, der er omberegnet med minimumsskattesatsen.

4. Hvis et beløb på mere end 1 000 000 EUR af det beløb, som er påløbet koncernenheden som løbende skatteudgift og medregnet i de regulerede omfattede skatter for et regnskabsår, ikke betales senest tre år efter udgangen af nævnte regnskabsår, omberegnes den effektive skattesats og ekstraskatten for det regnskabsår, hvor det ubetalte beløb blev gjort gældende som omfattet skat, jf. artikel 29, stk. 1, ved at udelade et sådan ubetalt beløb af de regulerede omfattede skatter.

KAPITEL V

BEREGNING AF DEN EFFEKTIVE SKATTESATS OG EKSTRASKATTEN

Artikel 26

Fastsættelse af den effektive skattesats

1. En multinational koncerns eller i en stor national koncerns effektive skattesats beregnes for hvert regnskabsår og for hver jurisdiktion, for så vidt der er en kvalificeret nettoindkomst i jurisdiktionen, efter følgende formel:

$$\text{effektiv skattesats} = \frac{\text{regulerede omfattede skatter for koncernenhederne i jurisdiktionen}}{\text{kvalificeret nettoindkomst for koncernenhederne i jurisdiktionen}}$$

hvor koncernenhedernes regulerede omfattede skatter er summen af de regulerede omfattede skatter for alle koncernenheder, der er hjemmehørende i den pågældende jurisdiktion, som er fastsat i overensstemmelse med kapitel IV.

2. Koncernenhedernes kvalificerede nettoindkomst eller nettotab i jurisdiktionen for et regnskabsår ansættes efter følgende formel:

$$\text{kvalificeret nettoindkomst eller nettotab} = \text{koncernenhedernes kvalificerede indkomst} - \text{koncernenhedernes kvalificerede tab}$$

hvor:

a) koncernenhedernes kvalificerede indkomst er en eventuel positiv sum af den kvalificerede indkomst for alle koncernenheder, der er hjemmehørende i jurisdiktionen, som fastsat i overensstemmelse med kapitel III

b) koncernenhedernes kvalificerede tab er summen af kvalificerede tab for alle koncernenheder, der er hjemmehørende i jurisdiktionen, som fastsat i overensstemmelse med kapitel III.

3. Regulerede omfattede skatter og kvalificeret indkomst eller tab for koncernenheder, der er investeringsenheder, er undtaget fra beregningen af den effektive skattesats, jf. stk. 1, og beregningen af den kvalificerede nettoindkomst, jf. stk. 2.

4. Den effektive skattesats for hver statsløs koncernenhed beregnes, i hvert regnskabsår, separat i forhold til den effektive skattesats for alle andre koncernenheder.

Artikel 27

Beregning af ekstraskat

1. Hvis den effektive skattesats for en jurisdiktion, hvor der er hjemmehørende koncernenheder, er under minimumsskattesatsen for et regnskabsår, beregner den multinationale koncern eller den store nationale koncern ekstraskatten separat for hver af sine koncernenheder,

som har kvalificeret indkomst, der er medtaget i beregningen af kvalificeret nettoindkomst for nævnte jurisdiktion. Ekstraskatten beregnes på basis af jurisdiktion.

2. Procentsatsen for ekstraskat for en jurisdiktion for et regnskabsår er en eventuel positiv forskel i procentpoint beregnet efter følgende formel:

$$\text{procent for ekstraskat} = \text{minimumsskattesats} - \text{effektiv skattesats}$$

hvor den effektive skattesats er den sats, der beregnes i henhold til artikel 26.

3. Den jurisdiktionsbaserede ekstraskat for et regnskabsår er et eventuelt positivt beløb beregnet efter følgende formel:

$$\text{jurisdiktionsbaseret ekstraskat} = (\text{procent for ekstraskat} \times \text{overskydende fortjeneste}) + \text{yderligere ekstraskat} - \text{indenlandsk ekstraskat}$$

hvor:

a) den yderligere ekstraskat er det skattebeløb, som er beregnet i henhold til artikel 29 for regnskabsåret

b) den indenlandske ekstraskat er det skattebeløb for regnskabsåret, som er beregnet i henhold til artikel 11 eller i henhold til en tredjelandsjurisdiktions kvalificerede indenlandske ekstraskat.

4. Den overskydende fortjeneste for jurisdiktionen for regnskabsåret, jf. stk. 3, er et eventuelt positivt beløb beregnet efter følgende formel:

$$\text{Overskydende fortjeneste} = \text{kvalificeret nettoindkomst} - \text{substansbaseret indkomstudelukkelse}$$

hvor:

a) den kvalificerede nettoindkomst er den indkomst, som er beregnet i henhold til artikel 26, stk. 2, for jurisdiktionen

b) den substansbaserede indkomstudelukkelse er det beløb, som er beregnet i henhold til artikel 28 for jurisdiktionen.

5. Ekstraskatten for en koncernenhed for det løbende regnskabsår beregnes efter følgende formel:

$$\text{en koncernenheds ekstraskat} = \frac{\text{jurisdiktionsbaseret ekstraskat} \times \text{koncernenhedens kvalificerede indkomst}}{\text{alle koncernenhedernes samlede kvalificerede indkomst}}$$

hvor:

a) den kvalificerede indkomst for koncernenheden for en jurisdiktion i et regnskabsår er den indkomst, der er beregnet i henhold til kapitel III

b) den samlede kvalificerede indkomst for alle koncernenheder for en jurisdiktion i et regnskabsår er summen af den kvalificerede indkomst for alle de koncernenheder, der er hjemmehørende i jurisdiktionen, i regnskabsåret.

6. Hvis den jurisdiktionsbaserede ekstraskat hidrører fra en omberegning, jf. artikel 29, stk. 1, og der ikke er kvalificeret nettoindkomst i jurisdiktionen for regnskabsåret, allokeres ekstraskatten til hver koncernenhed efter formelen i nærværende artikels stk. 5 på grundlag af koncernenhedernes kvalificerede indkomst i de regnskabsår, for hvilke der foretages omberegninger, jf. artikel 29, stk. 1.

7. Ekstraskatten for hver statsløs koncernenhed beregnes, for hvert regnskabsår, separat i forhold til ekstraskatten for alle andre koncernenheder.

Artikel 28

Substansbaseret indkomstudelukkelse

1. I denne artikel forstås ved:

- a) »berettigede ansatte«: fuldtids- eller deltidsbeskæftigede i en koncernenhed og uafhængige underleverandører, som deltager i den multinationale koncerns eller den store nationale koncerns ordinære driftsaktiviteter under den multinationale koncerns eller den store nationale koncerns ledelse og kontrol
- b) »berettigede lønomkostninger«: udgifter til dækning af lønudgifter, herunder lønninger, vederlag og andre udgifter, som giver arbejdstageren en direkte og separat personlig fordel, såsom sundhedsforsikring og pensionsbidrag, løn- og andre arbejdskraftrelaterede skatter samt arbejdsgiverbidrag til sociale sikringsordninger
- c) »berettigede materielle aktiver«:
 - i) materielle anlægsaktiver, der er hjemmehørende i jurisdiktionen
 - ii) naturressourcer, der er hjemmehørende i jurisdiktionen
 - iii) en lejers brugsret til materielle aktiver, der er hjemmehørende i jurisdiktionen, og
 - iv) en licens eller lignende ordning fra staten til brug af fast ejendom eller udnyttelse af naturressourcer, som indebærer betydelige investeringer i materielle aktiver.

2. Medmindre en indberettende koncernenhed i en multinational koncern eller i en stor national koncern i overensstemmelse med artikel 45, stk. 2, beslutter ikke at anvende substansbaseret indkomstudelukkelse for regnskabsåret, nedsættes den kvalificerede nettoindkomst for en jurisdiktion med henblik på beregning af ekstraskatten, med et beløb svarende til summen af undtagelser for lønomkostninger, jf. nærværende artikels stk. 3, og undtagelser for materielle aktiver, jf. nærværende artikels stk. 4, for hver koncernenhed, der er hjemmehørende i jurisdiktionen.

3. Undtagelser for lønomkostninger for en koncernenhed, der er hjemmehørende i en jurisdiktion, svarer til 5 % af dens berettigede lønom-

kostninger til berettigede ansatte, der udøver aktiviteter for den multinationale koncern eller den store nationale koncern i den pågældende jurisdiktion, med undtagelse af berettigede lønomkostninger, der er:

a) kapitaliseret og medregnet i den bogførte værdi for berettigede materielle aktiver

b) henført til indkomst, som er udelukket, jf. artikel 17.

4. Undtagelser for materielle aktiver for en koncernenhed, der er hjemmehørende i en jurisdiktion, svarer til 5 % af den bogførte værdi af de berettigede materielle aktiver, der er hjemmehørende i jurisdiktionen, med undtagelse af:

a) den bogførte værdi af ejendom, herunder grunde og bygninger, der besiddes med henblik på salg, leje eller investering

b) den bogførte værdi af materielle aktiver, der bruges til at oppebære indkomst, som er undtaget, jf. artikel 17.

5. Med henblik på stk. 4 er den bogførte værdi af berettigede materielle aktiver gennemsnittet af den bogførte værdi af de berettigede materielle aktiver ved regnskabsårets begyndelse og slutning, som opført med henblik på udarbejdelse af det ultimative moderselskabs konsoliderede regnskab, nedsat med akkumulerede afskrivninger, amortisering og nedskrivninger og forhøjet med eventuelle beløb, der kan henføres til kapitaliseringen af lønomkostninger.

6. Med henblik på stk. 3 og 4 er de berettigede lønomkostninger og berettigede materielle aktiver i en koncernenhed, der er et fast driftssted, dem, som er medregnet i dens separate regnskab, jf. artikel 18, stk. 1 og 2, for så vidt de berettigede lønomkostninger og berettigede materielle aktiver er hjemmehørende i samme jurisdiktion som det faste driftssted.

De berettigede lønomkostninger og berettigede materielle aktiver i et fast driftssted medregnes ikke i hovedenhedens berettigede lønomkostninger og berettigede materielle aktiver.

Hvis et fast driftssteds indkomst helt eller delvist er undtaget, jf. artikel 19, stk. 1, og artikel 38, stk. 5, undtages de berettigede lønomkostninger og de berettigede materielle aktiver for det pågældende faste driftssted i samme omfang af beregningen i henhold til nærværende artikel for den multinationale koncern eller den store nationale koncern.

7. Berettigede lønomkostninger til berettigede ansatte, der betales af, og berettigede materielle aktiver, der ejes af en gennemstrømningsenhed, og som ikke er allokeret, jf. stk. 6, allokeres til:

a) koncernenhedsejerne af gennemstrømningsenheden, i forhold til det beløb, der er allokeret til dem, jf. artikel 19, stk. 4, forudsat de berettigede ansatte og berettigede materielle aktiver er hjemmehørende i samme jurisdiktion som ejerne af koncernenheden, og

b) gennemstrømningsenheden, hvis den er det ultimative moderselskab, nedsat i forhold til den indkomst, der er undtaget fra beregningen af gennemstrømningsenhedens kvalificerede indkomst i henhold til artikel 38, stk. 1 og 2, for så vidt de berettigede ansatte og berettigede materielle aktiver er hjemmehørende i samme jurisdiktion som gennemstrømningsenheden.

Alle andre berettigede lønomkostninger og berettigede materielle aktiver i gennemstrømningsenheden undtages fra beregningerne af substansbaseret indkomstudelukkelse for den multinationale koncern eller den store nationale koncern.

8. Substansbaseret indkomstudelukkelse for hver statsløs koncernenhed beregnes, i hvert regnskabsår, separat i forhold til substansbaseret indkomstudelukkelse for alle andre koncernenheder.

9. Substansbaseret indkomstudelukkelse, der er beregnet i henhold til denne artikel, omfatter ikke undtagelser for lønomkostninger og materielle aktiver for koncernenheder, der er investeringsenheder i den pågældende jurisdiktion.

Artikel 29

Yderligere ekstraskat

1. Hvis en regulering af omfattede skatter eller kvalificeret indkomst eller tab i henhold til artikel 11, stk. 3, artikel 16, stk. 7, artikel 22, stk. 6, artikel 25, stk. 1 og 4, og artikel 40, stk. 5, resulterer i omberegning af den effektive skattesats og ekstraskatten for den multinationale koncern eller den store nationale koncern for et tidligere regnskabsår, omberegnes den effektive skattesats og ekstraskatten i overensstemmelse med reglerne i artikel 26, 27 og 28. En eventuel tillægsekstraskat, der hidrører fra denne omberegning, behandles som en yderligere ekstraskat i henhold til artikel 27, stk. 3, for det regnskabsår, hvor omberegningen foretages.

2. Hvis der er en yderligere ekstraskat, og der ikke er en kvalificeret nettoindkomst for jurisdiktionen i regnskabsåret, er den kvalificerede indkomst for hver koncernenhed, der er hjemmehørende i denne jurisdiktion, et beløb svarende til den ekstraskat der er allokeret til de pågældende koncernenheder, jf. artikel 27, stk. 5 og 6, divideret med minimumsskattesatsen.

3. Hvis der i henhold til artikel 21, stk. 5, skal betales yderligere ekstraskat, er den kvalificerede indkomst for hver koncernenhed, der er hjemmehørende i jurisdiktionen, et beløb svarende til den ekstraskat, der er allokeret til den pågældende koncernenhed, divideret med minimumsskattesatsen. Allokeringen sker pro rata til hver koncernenhed efter følgende formel:

$(\text{kvalificeret indkomst eller kvalificeret tab} \times \text{minimumsskattesats}) - \text{regulerede omfattede skatter}$

Yderligere ekstraskat allokteres kun til koncernenheder, der indregner et beløb for regulerede omfattede skatter, som er mindre end nul og mindre end den kvalificerede indkomst eller det kvalificerede tab for de pågældende koncernenheder multipliceret med minimumsskattesatsen.

4. Hvis en koncernenhed allokteres yderligere ekstraskat, jf. denne artikel og artikel 27, stk. 5 og 6, behandles en sådan koncernenhed som en lavt beskattet koncernenhed med henblik på kapitel II.

Artikel 30

De minimis-undtagelse

1. Uanset artikel 26-29 og 31 kan den indberettende koncernenhed beslutte at ansætte den ekstraskat, der skal betales for de koncernenheder, der er hjemmehørende i en jurisdiktion, til nul for et regnskabsår, hvis for det pågældende regnskabsår:

- a) de gennemsnitlige kvalificerede indtægter i alle de koncernenheder, der er hjemmehørende i en sådan jurisdiktion, er mindre end 10 000 000 EUR, og
- b) den gennemsnitlige kvalificerede indkomst eller det gennemsnitlige kvalificerede tab for alle koncernenhederne i en sådan jurisdiktion er et tab eller mindre end 1 000 000 EUR.

Beslutningen træffes årligt i overensstemmelse med artikel 45, stk. 2.

2. De gennemsnitlige kvalificerede indtægter eller den gennemsnitlige kvalificerede indkomst eller det gennemsnitlige kvalificerede tab, jf. stk. 1, er gennemsnittet af de kvalificerede indtægter eller den kvalificerede indkomst eller det kvalificerede tab for de koncernenheder, der er hjemmehørende i jurisdiktionen, for regnskabsåret og de to forudgående regnskabsår.

Hvis der i første eller andet forudgående regnskabsår, eller i begge, ikke er koncernenheder hjemmehørende i jurisdiktionen med kvalificerede indtægter eller kvalificeret tab, udelades dette eller disse regnskabsår af beregningen af gennemsnittet af de kvalificerede indtægter eller den kvalificerede indkomst eller det kvalificerede tab for den pågældende jurisdiktion.

3. De kvalificerede indtægter for de koncernenheder, der er hjemmehørende i en jurisdiktion, for et regnskabsår er summen af alle indtægter i de koncernenheder, der er hjemmehørende i den pågældende jurisdiktion, med fradrag eller tillæg af eventuelle reguleringer i henhold til kapitel III.

4. Den kvalificerede indkomst eller det kvalificerede tab for de koncernenheder, der er hjemmehørende i en jurisdiktion, for et regnskabsår er den kvalificerede nettoindkomst eller det kvalificerede nettotab for den pågældende jurisdiktion som beregnet i henhold til artikel 26, stk. 2.

5. Den i stk. 1-4 fastsatte de minimis-undtagelse finder ikke anvendelse på statsløse koncernenheder og investeringsenheder. Indtægter og kvalificeret indkomst eller kvalificeret tab for disse enheder udledes af beregningen af de minimis-undtagelsen.

Artikel 31

Minoritetsejede koncernenheder

1. I denne artikel forstås ved:

- a) »minoritetsejet koncernenhed«: en koncernenhed, i hvilken det ultimative moderselskab har en direkte eller indirekte ejerandel på 30 % eller derunder
- b) »minoritetsejet moderselskab«: en minoritetsejet koncernenhed, der direkte eller indirekte har bestemmende indflydelse over en anden minoritetsejet koncernenhed, medmindre en anden minoritetsejet koncernenhed direkte eller indirekte har bestemmende indflydelse over førstnævnte enhed
- c) »minoritetsejet underkoncern«: et minoritetsejet moderselskab og dets minoritetsejede datterselskaber, og
- d) »minoritetsejet datterselskab«: en minoritetsejet koncernenhed, som et minoritetsejet moderselskab direkte eller indirekte har bestemmende indflydelse over.

2. Beregningen af den effektive skattesats og ekstraskatten for en jurisdiktion i henhold til kapitel III-VII for medlemmer af en minoritetsejet underkoncern finder anvendelse, som om hver minoritetsejet underkoncern var en separat multinational koncern eller stor national koncern.

De regulerede omfattede skatter og den kvalificerede indkomst eller det kvalificerede tab for medlemmer af en minoritetsejet underkoncern er undtaget ved beregning af restbeløbet for den effektive skattesats for den multinationale koncern eller den store nationale koncern, der beregnes i henhold til artikel 26, stk. 1, og af den kvalificerede nettoindkomst, der beregnes i henhold til artikel 26, stk. 2.

3. Den effektive skattesats og ekstraskatten for en minoritetsejet koncernenhed, der ikke indgår i en minoritetsejet underkoncern, beregnes på enhedsbasis i henhold til kapitel III-VII.

De regulerede omfattede skatter og den kvalificerede indkomst eller det kvalificerede tab for den minoritetsejede koncernenhed undtages ved beregning af restbeløbet for den effektive skattesats for den multinationale koncern eller den store nationale koncern, der er beregnet i henhold til artikel 26, stk. 1, og af den kvalificerede nettoindkomst, der er beregnet i henhold til artikel 26, stk. 2.

Nærværende stykke finder ikke anvendelse på en minoritetsejet koncernenhed, der er en investeringsenhed.

Artikel 32

Safe harbours

Uanset artikel 26-31 sikrer medlemsstaterne, at den ekstraskat, som påhviler en koncern i en jurisdiktion, anses for at være nul i et regnskabsår, såfremt den indberettende koncernenhed har truffet beslutning herom, hvis det faktiske beskatningsniveau for de koncernenheder, der er hjemmehørende i den pågældende jurisdiktion, opfylder betingelserne i en kvalificeret international safe harbour-aftale.

I stk. 1 forstås ved en »kvalificeret international safe harbour-aftale«: et internationalt sæt regler og betingelser, som alle medlemsstater har tilsluttet sig, og som giver koncerner, der er omfattet af dette direktiv, mulighed for at beslutte at være omfattet af en eller flere safe harbours for en jurisdiktion.

KAPITEL VI

SÆRLIGE REGLER FOR VIRKSOMHEDSOMSTRUKTURERING OG HOLDINGSTRUKTURER

Artikel 33

Anvendelse af den konsoliderede indtægtstærskel på fusioner og spaltninger af koncerner

1. I denne artikel forstås ved:

a) »fusion«: en ordning, hvor:

- i) alle eller i det væsentlige alle enheder i to eller flere separate koncerner underlægges fælles kontrol på en sådan måde, at de udgør enheder i en sammensluttet koncern, eller
- ii) en enhed, der ikke indgår i en koncern, underlægges fælles kontrol med en anden enhed eller koncern på en sådan måde, at de udgør enheder i en sammensluttet koncern

b) »spaltning«: en ordning, hvor enhederne i en og samme koncern adskilles til to eller flere forskellige koncerner, der ikke længere konsolideres gennem det samme ultimative moderselskab.

2. Hvis to eller flere koncerner fusionerer for at danne en samlet koncern i et af de sidste fire på hinanden følgende regnskabsår umiddelbart forud for kontrolregnskabsåret, anses den konsoliderede omsætnings-tærskel for den multinationale koncern eller den store nationale koncern, jf. artikel 2, for at være opfyldt for ethvert regnskabsår forud for fusionen, hvis summen af de indtægter, der indgår i hvert af deres konsoliderede regnskaber for det pågældende regnskabsår, er 750 000 000 EUR eller derover.

3. Hvis en enhed, der ikke indgår i en koncern (»målenheden«), fusionerer med en enhed eller en koncern (»den overtagende enhed«) i løbet

af kontrolregnskabsåret, og enten målenheden eller den overtagende enhed ikke har konsoliderede regnskaber i et af de sidste fire på hinanden følgende regnskabsår umiddelbart forud for kontrolregnskabsåret, anses den konsoliderede omsætningstærskel for den multinationale koncern eller den store nationale koncern for at være opfyldt for det pågældende år, hvis summen af de indtægter, der indgår i hvert af deres regnskaber eller konsoliderede regnskaber for det pågældende regnskabsår, er på 750 000 000 EUR eller derover.

4. Hvis en og samme multinationale koncern eller store nationale koncern, der er omfattet af dette direktiv, spaltes i to eller flere koncerner (hver en »udskilt koncern«), anses den konsoliderede omsætningstærskel for at være opfyldt af en udskilt koncern, hvis:

- a) for det første kontrolregnskabsår, som slutter efter spaltningen, den udskilte koncern har årlige indtægter på 750 000 000 EUR eller derover i det pågældende regnskabsår
- b) for andet til fjerde kontrolregnskabsår, som slutter efter spaltningen, den udskilte koncern har årlige indtægter på 750 000 000 EUR eller derover i mindst to af disse regnskabsår.

Artikel 34

Koncernenheder, der indtræder eller udtræder af en multinationale koncern eller en stor nationale koncern

1. Hvis en enhed (»målenheden«) bliver eller ophører med at være en koncernenhed i en multinationale koncern eller i en stor nationale koncern som følge af en overdragelse af en direkte eller indirekte ejerandel i målenheden, eller hvis målenheden bliver det ultimative moderselskab i en ny koncern i løbet af et regnskabsår (»overtagelsesåret«), behandles målenheden som medlem af den multinationale koncern eller den store nationale koncern med henblik på dette direktiv, forudsat at en del af dens aktiver, passiver, indtægter, udgifter og pengestrømme er medregnet post for post i det ultimative moderselskabs konsoliderede regnskab i løbet af overtagelsesåret.

Den effektive skattesats og ekstraskatten for målenheden beregnes i overensstemmelse med stk. 2-8.

2. I løbet af overtagelsesåret indregner en multinationale koncern eller en stor nationale koncern kun den regnskabsmæssige nettoindkomst eller det regnskabsmæssige nettotab og de regulerede omfattede skatter for målenheden, som er medregnet i det ultimative moderselskabs konsoliderede regnskab med henblik på dette direktiv.

3. I løbet af overtagelsesåret og i hvert efterfølgende regnskabsår baseres den kvalificerede indkomst eller det kvalificerede tab og regulerede omfattede skatter for målenheden på den historiske bogførte værdi af dens aktiver og passiver.

4. I løbet af overtagelsesåret omfatter beregningen af målenhedens berettigede lønomkostninger, jf. artikel 28, stk. 3, kun de omkostninger, der afspejles i det ultimative moderselskabs konsoliderede regnskab.
5. Beregningen af den bogførte værdi af målenhedens berettigede materielle aktiver, jf. artikel 28, stk. 4, reguleres i givet fald i forhold til den tid, hvor målenheden indgik i den multinationale koncern eller den store nationale koncern i løbet af overtagelsesåret.
6. Med undtagelse af det kvalificerede tabsbetinget udskudte skatteaktiv, som omhandlet i artikel 23, skal den overtagende multinationale koncern eller store nationale koncern tage hensyn til en målenheds udskudte skatteaktiver og udskudte skatteforpligtelser, som overføres mellem multinationale koncerner eller store nationale koncerner, på samme måde og i samme omfang, som hvis den overtagende multinationale koncern eller store nationale koncern kontrollerede målenheden, da disse aktiver og passiver opstod.
7. Målenhedens udskudte skatteforpligtelser, der tidligere har været medregnet i dens samlede reguleringsbeløb for udskudt skat, behandles som tilbageført med henblik på artikel 22, stk. 7, af den afhændende multinationale koncern eller store nationale koncern og som hidrørende fra den overtagende multinationale koncern eller store nationale koncern i løbet af overtagelsesåret, bortset fra at en eventuel senere nedsættelse af omfattede skatter i henhold til artikel 22, stk. 7, i dette tilfælde har virkning i det år, hvor beløbet efterbeskattes.
8. Hvis målenheden er et moderselskab og en enhed i to eller flere multinationale koncerner eller store nationale koncerner i løbet af overtagelsesåret, anvender den reglen om indkomstmedregning separat på sine allokerbare andele af den ekstraskat for lavt beskattede koncernenheder, som er beregnet for hver af de multinationale koncerner eller store nationale koncerner.
9. Uanset stk. 1-8 behandles overtagelse eller afhændelse af bestemmende indflydelse over en målenhed som overtagelse eller afhændelse af aktiver og passiver, hvis den jurisdiktion, hvor målenheden er hjemmehørende, eller, hvis der er tale om en skattemæssigt transparent enhed, den jurisdiktion, hvor aktiverne er hjemmehørende, behandler overtagelsen eller afhændelsen af den bestemmende indflydelse på samme, eller en tilsvarende, måde som overtagelse eller afhændelse af aktiver og passiver, og påligner sælgeren en omfattet skat på grundlag af differencen mellem beskatningsgrundlaget og det vederlag, der er betalt til gengæld for den bestemmende indflydelse, eller dagsværdien af aktiverne og passiverne.

Artikel 35

Overførsel af aktiver og passiver

1. I denne artikel forstås ved:

a) »omstrukturering«: en omdannelse eller overførsel af aktiver og passiver, f.eks. i forbindelse med en fusion, spaltning, likvidation eller lignende transaktion, hvor:

i) vederlaget for overførslen helt eller i væsentligt omfang er egenkapitalandele udstedt af den overtagende koncernenhed eller af en person med tilknytning til den overtagende koncernenhed, eller, i tilfælde af likvidation, egenkapitalandele i målenheden, eller, hvis der ikke ydes vederlag, hvor udstedelsen af en egenkapitalandel ikke ville have nogen økonomisk betydning

ii) den afhændende koncernenheds gevinst eller tab på disse aktiver er helt eller delvist fritaget for skat, og

iii) skattelovgivningen i den jurisdiktion, hvor den overtagende koncernenhed er hjemmehørende, kræver, at den overtagende koncernenhed beregner den skattepligtige indkomst efter afhændelsen eller overtagelsen ved anvendelse af den afhændende koncernenheds beskatningsgrundlag i aktiverne, som reguleres for eventuel ikkekvalificeret gevinst eller tab ved afhændelsen eller overtagelsen

b) »ikkekvalificeret gevinst eller tab«: det laveste beløb af den afhændende koncernenheds gevinst eller tab i forbindelse med en omstrukturering, som beskattes på den afhændende koncernenheds hjemsted, og den regnskabsmæssige gevinst eller det regnskabsmæssige tab i forbindelse med omstruktureringen.

2. En koncernenhed, der afhænder aktiver og passiver (»den afhændende koncernenhed«) medregner den gevinst eller det tab, der hidrører fra den pågældende afhændelse ved beregningen af sin kvalificerede indkomst eller sit kvalificerede tab.

En koncernenhed, der overtager aktiver og passiver (»den overtagende koncernenhed«), beregner sin kvalificerede indkomst eller sit kvalificerede tab på grundlag af den bogførte værdi af de overtagne aktiver og passiver, der er opgjort efter den regnskabsstandard, som anvendes ved udarbejdelsen af det ultimative moderselskabs konsoliderede regnskab.

3. Uanset stk. 2, hvis afhændelse eller overtagelse af aktiver og passiver foretages i forbindelse med en omstrukturering:

a) udelader den afhændende koncernenhed alle gevinster eller tab, der hidrører fra den pågældende afhændelse, af beregningen af sin kvalificerede indkomst eller sit kvalificerede tab, og

b) beregner den overtagende koncernenhed sin kvalificerede indkomst eller sit kvalificerede tab på grundlag af den bogførte værdi af de aktiver og passiver, der overtages fra den afhændende koncernenhed, på afhændelsestidspunktet.

4. Uanset stk. 2 og 3, hvis afhændelsen af aktiver og passiver foretages i forbindelse med en omstrukturering, som medfører en ikkekvalificeret gevinst eller et ikkekvalificeret tab for den afhændende koncernenhed:

- a) medtager den afhændende koncernenhed gevinst eller tab ved afhændelsen ved beregningen af sin kvalificerede indkomst eller sit kvalificerede tab i en størrelsesorden, der svarer til de ikkekvalificerede gevinster eller tab, og
- b) beregner den overtagende koncernenhed sin kvalificerede indkomst eller sit kvalificerede tab efter overtagelsen med anvendelse af den afhændende koncernenheds bogførte værdi af de overtagne aktiver og passiver ved afhændelsen som reguleret i overensstemmelse med den overtagende koncernenheds lokale skatteregler for at tage hensyn til de ikkekvalificerede gevinster eller tab.

5. Efter den indberettende koncernenheds beslutning kan en koncernenhed, som er forpligtet eller berettiget til at regulere grundlaget for sine aktiver og beløbet for sine passiver til den skattemæssige dagsværdi i den jurisdiktion, hvor den er hjemmehørende:

- a) ved beregningen af sin kvalificerede indkomst eller sit kvalificerede tab medtage et gevinst- eller tabsbeløb for hvert af sine aktiver og passiver, som skal:
 - i) svare til differencen mellem aktivets eller passivets regnskabsmæssige bogførte værdi umiddelbart før den begivenhed, der udløste skattereguleringen (»udløsende begivenhed«), og aktivets eller passivets dagsværdi umiddelbart efter den udløsende begivenhed, og
 - ii) nedsættes (eller forhøjes) med de eventuelle ikkekvalificerede gevinster eller tab, som måtte hidrøre fra den udløsende begivenhed
- b) anvende aktivets eller passivets regnskabsmæssige dagsværdi umiddelbart efter den udløsende begivenhed til beregning af den kvalificerede indkomst eller det kvalificerede tab i det regnskabsår, som slutter efter den udløsende begivenhed, og
- c) medregne de samlede nettobeløb af de under litra a) beregnede beløb i koncernenhedens kvalificerede indkomst eller tab på en af følgende måder:
 - i) disse samlede nettobeløb medregnes i det regnskabsår, hvor den udløsende begivenhed indtræffer, eller
 - ii) et beløb svarende til disse samlede nettobeløb divideret med fem medregnes i det regnskabsår, hvor den udløsende begivenhed indtræffer, og i hvert af de umiddelbart følgende fire regnskabsår, medmindre koncernenheden forlader den multinationale koncern eller den store nationale koncern i et regnskabsår inden for denne periode, i hvilket tilfælde det resterende beløb medregnes fuldt ud i det pågældende regnskabsår.

Artikel 36

Joint ventures

1. I denne artikel forstås ved:

a) »joint venture« en enhed, hvis finansielle resultater indberettes efter den indre værdis metode i det ultimative moderselskabs konsoliderede regnskab, forudsat at det ultimative moderselskab direkte eller indirekte besidder mindst 50 % af ejerandelene heri.

Et joint venture omfatter ikke:

i) et ultimativt moderselskab i en multinational koncern eller en stor national koncern, som skal anvende reglen om indkomstmedregning

ii) en undtaget enhed som defineret i artikel 2, stk. 3

iii) en enhed, hvis ejerandele, som er ejet af den multinationale koncern eller den store nationale koncern, ejes direkte gennem en undtaget enhed som omhandlet i artikel 2, stk. 3, og som opfylder én af følgende betingelser:

— den driver udelukkende eller næsten udelukkende virksomhed med henblik på besiddelse af aktiver eller investering af midler til fordel for sine investorer

— den udfører aktiviteter i tilknytning til dem, der udføres af den undtagne enhed, eller

— i det væsentlige hele dens indkomst er undtaget fra beregningen af den kvalificerede indkomst eller det kvalificerede tab, jf. artikel 16, stk. 2, litra b) og c)

iv) en enhed, som ejes af en multinational koncern eller en stor national koncern, der udelukkende består af undtagne enheder, eller

v) et tilknyttet joint venture

b) »tilknyttet joint venture«:

i) en enhed, hvis aktiver, passiver, indtægter, udgifter og pengestrømme er konsolideret af et joint venture efter en almindeligt anerkendt regnskabsstandard, eller som ville være blevet konsolideret, hvis joint venturet havde været forpligtet til at konsolidere disse aktiver, passiver, indtægter, udgifter og pengestrømme efter en almindeligt anerkendt regnskabsstandard, eller

ii) et fast driftssted, hvis hovedenheden er et joint venture eller en i nr. i) omhandlet enhed. I så fald behandles det faste driftssted som et separat tilknyttet joint venture.

2. Et moderselskab, der har en direkte eller indirekte ejerandel i et joint venture eller et tilknyttet joint venture, anvender reglen om indkomstmedregning med hensyn til sin allokerbare andel af ekstraskatten for dette joint venture eller tilknyttede joint venture i overensstemmelse med artikel 5-10.

3. Beregningen af ekstraskatten for joint venturet og dets tilknyttede joint ventures (under ét benævnt »joint venture-koncern«) foretages i henhold til kapitel III-VII, som var de koncernenheder i en separat multinational koncern eller stor national koncern, og joint venturet var det ultimative moderselskab i denne koncern.

4. Den ekstraskat, der påhviler joint venture-koncernen, nedsættes med hvert moderselskabs allokerbare andel af den ekstraskat, jf. stk. 2, for hvert medlem af joint venture-koncernen, der pålægges i henhold til stk. 3. Eventuelle resterende ekstraskattebeløb lægges til det samlede beløb for ekstraskat i henhold til reglen om underbeskattede overskud, jf. artikel 14, stk. 2.

I dette stykke forstås ved »ekstraskat, der påhviler joint venture-koncernen«: moderselskabets allokerbare andel af ekstraskatten for joint venture-koncernen.

Artikel 37

Multinationale koncerner med flere moderselskaber

1. I denne artikel forstås ved:

a) »multinational koncern eller stor national koncern med flere moderselskaber«: to eller flere koncerner, hvor de ultimative moderselskaber indgår i en konstruktion med en forbundet struktur eller en konstruktion med dobbeltnotering, som omfatter mindst én enhed eller et fast driftssted i den sammensluttede koncern, som er hjemmehørende i en anden jurisdiktion i forhold til hjemstedet for de andre enheder i den sammensluttede koncern

b) »forbundet struktur«: en konstruktion, der indgås af to eller flere ultimative moderselskaber i separate koncerner, hvor:

i) 50 % eller mere af ejerandelene i de ultimative moderselskaber for separate koncerner er noteret til en og samme pris, hvis de er noteret, og på grund af ejerforhold, begrænsninger med hensyn til overdragelse eller andre vilkår eller betingelser er forbundet med hinanden og ikke kan overdrages eller handles særskilt, og

ii) et af de ultimative moderselskaber udarbejder et konsolideret regnskab, som samlet viser aktiver, passiver, indtægter, udgifter og pengestrømme for alle enheder i de berørte koncerner, som om der var tale om en enkelt økonomisk enhed, og som i henhold til en reguleringsordning er underlagt ekstern revision

c) »konstruktion med dobbeltnotering«: en konstruktion, der indgås af to eller flere ultimative moderselskaber i separate koncerner, hvor:

i) de ultimative moderselskaber er enige om at sammenlægge deres virksomhed ved aftale alene

- ii) de ultimative moderselskaber i henhold til kontraktlige ordninger foretager udlodninger til deres aktionærer med hensyn til udbytte og i tilfælde af likvidation på grundlag af et bestemt forhold
- iii) de ultimative moderselskabers aktiviteter forvaltes som en enkelt økonomisk enhed i henhold til kontraktlige ordninger, samtidig med at deres separate juridiske identiteter bevares
- iv) de ultimative moderselskabers ejerandele, som udgør aftalen, noteres, handles eller overdrages særskilt på forskellige kapitalmarkeder, og
- v) de ultimative moderselskaber udarbejder konsoliderede regnskaber, som samlet viser aktiver, passiver, indtægter, udgifter og pengestrømme i enheder i alle koncernerne, som om der var tale om en enkelt økonomisk enhed, og som i henhold til en reguleringsordning er underlagt ekstern revision.

2. Når enheder og koncernenheder i to eller flere koncerner indgår i en multinational koncern eller en stor national koncern med flere moderselskaber, behandles de enheder og koncernenheder, der indgår i hver koncern, som medlemmer af én multinational koncern eller én stor national koncern med flere moderselskaber.

En enhed, som ikke er en undtaget enhed, jf. artikel 2, stk. 3, behandles som en koncernenhed, hvis den er konsolideret post for post af den multinationale koncern eller den store nationale koncern med flere moderselskaber, eller hvis enheder i den multinationale koncern eller den store nationale koncern med flere moderselskaber har bestemmende indflydelse over den.

3. Det konsoliderede regnskab for den multinationale koncern eller den store nationale koncern med flere moderselskaber er det kombinerede konsoliderede regnskab, der er omhandlet i definitionen af en forbundet struktur eller en konstruktion med dobbeltnotering i stk. 1, og som er udarbejdet efter en almindeligt anerkendt regnskabsstandard, som skønnes at være det ultimative moderselskabs regnskabsstandard.

4. De ultimative moderselskaber i de separate koncerner, som udgør den multinationale koncern eller den store nationale koncern med flere moderselskaber, er de ultimative moderselskaber i den multinationale koncern eller den store nationale koncern med flere moderselskaber.

Ved anvendelse af dette direktiv på en multinational koncern eller en stor national koncern med flere moderselskaber finder henvisninger til et ultimativt moderselskab i den nødvendige udstrækning anvendelse, som om der var tale om henvisninger til flere ultimative moderselskaber.

5. De moderselskaber i den multinationale koncern eller den store nationale koncern med flere moderselskaber, der er hjemmehørende i en

medlemsstat, herunder hvert ultimative moderselskab, anvender reglen om indkomstmedregning, jf. artikel 5-10, med hensyn til deres allokerbare andel af de lavt beskattede koncernenheders ekstraskat.

6. De koncernenheder i den multinationale koncern eller den store nationale koncern med flere moderselskaber, der er hjemmehørende i en medlemsstat, anvender reglen om underbeskattede overskud, jf. artikel 12, 13 og 14, under hensyntagen til ekstraskatten for hver lavt beskattet koncernenhed, der indgår i den multinationale koncern eller den store nationale koncern med flere moderselskaber.

7. De ultimative moderselskaber i den multinationale koncern eller den store nationale koncern med flere moderselskaber forpligtes til at indgive skemaet med oplysninger om ekstraskat, jf. artikel 44, medmindre de udpeger en enkelt indberettende enhed som omhandlet i artikel 44, stk. 3, litra b). Dette skema indeholder oplysninger om hver koncern, der indgår i den multinationale koncern eller den store nationale koncern med flere moderselskaber.

KAPITEL VII

SKATTENEUTRALITETS- OG UDBYTTEORDNINGER

Artikel 38

Ultimativt moderselskab, der en gennemstrømningsenhed

1. Den kvalificerede indkomst i en gennemstrømningsenhed, der er et ultimativt moderselskab, nedsættes, for regnskabsåret, med det beløb af den kvalificerede indkomst, som kan henføres til indehaveren af en ejerandel (»indehaveren«) i gennemstrømningsenheden, forudsat at:

- a) indehaveren pålægges skat af sådan indkomst for en beskatningsperiode, der udløber senest 12 måneder efter udgangen af dette regnskabsår, med en nominel sats svarende til eller over minimumsskattesatsen, eller
- b) det med rimelighed kan forventes, at det samlede beløb af det ultimative moderselskabs regulerede omfattede skatter og skatter betalt af indehaveren af en sådan indkomst senest 12 måneder efter udgangen af regnskabsåret svarer til eller overstiger et beløb, der er lig med denne indkomst ganget med minimumsskattesatsen.

2. Den kvalificerede indkomst i en gennemstrømningsenhed, der er et ultimativt moderselskab, nedsættes, for regnskabsåret, også med det beløb af den kvalificerede indkomst, som er allokeret til indehaveren i gennemstrømningsenheden, forudsat at indehaveren er:

- a) en fysisk person, der er skattemæssigt hjemmehørende i den jurisdiktion, hvor det ultimative moderselskab er hjemmehørende, og som har ejerandele, der repræsenterer en rettighed til 5 % eller derunder af det ultimative moderselskabs overskud og aktiver, eller

b) en offentlig enhed, en international organisation, en nonprofitorganisation eller et pensionsinstitut, der er skattemæssigt hjemmehørende i den jurisdiktion, hvor det ultimative moderselskab er hjemmehørende, og som har ejerandele, der repræsenterer en rettighed til 5 % eller derunder af det ultimative moderselskabs overskud og aktiver.

3. Det kvalificerede tab i en gennemstrømningsenhed, der er et ultimativt moderselskab, nedsættes, for regnskabsåret, med beløbet for det kvalificerede tab, som kan henføres til indehaveren i gennemstrømningsenheden.

Første afsnit finder ikke anvendelse, i det omfang indehaveren ikke må anvende det pågældende tab ved beregningen af sin skattepligtige indkomst.

4. De omfattede skatter i en gennemstrømningsenhed, som er et ultimativt moderselskab, nedsættes forholdsmæssigt med det nedsatte beløb for den kvalificerede indkomst, jf. stk. 1 og 2.

5. Stk. 1-4 finder anvendelse på et fast driftssted, hvorigennem en gennemstrømningsenhed, der er et ultimativt moderselskab, helt eller delvist udøver sin virksomhed, eller hvorigennem en skattemæssigt transparent enheds virksomhed helt eller delvis udøves, for så vidt det ultimative moderselskabs ejerandel i den pågældende skattemæssigt transparente enhed besiddes direkte eller gennem en kæde af skattemæssigt transparente enheder.

Artikel 39

Ultimativt moderselskab, der er underlagt en ordning for fradrag af udbytte

1. I denne artikel forstås ved:

a) »ordning for fradrag af udbytte«: en skatteordning, som anvender beskatning på ét enkelt niveau på ejernes indkomst i en enhed ved at fratrække eller udelade overskud, der er udloddet til ejerne, af enhedens indkomst eller ved at fritage et kooperativ for beskatning

b) »fradragsberettiget udbytte«: med hensyn til en koncernenhed, der er omfattet af en ordning for fradrag af udbytte:

i) udlodning af overskud til indehaveren af en ejerandel i den enhed, der er fradragsberettiget i koncernenhedens skattepligtige indkomst i henhold til lovgivningen i den jurisdiktion, hvor den er hjemmehørende, eller

ii) kooperativ dividende til et medlem af et kooperativ, og

c) »kooperativ«: en enhed, der kollektivt markedsfører eller erhverver varer eller tjenesteydelser på vegne af sine medlemmer, og som i den jurisdiktion, hvor den er hjemmehørende, er omfattet af en skatteord-

ning, der sikrer skatteneutralitet i forbindelse med varer eller tjenesteydelser, der sælges eller erhverves af dens medlemmer gennem kooperativet.

2. Et ultimativt moderselskab i en multinational koncern eller i en stor national koncern, der er omfattet af en ordning for fradrag af udbytte, nedsætter sin kvalificerede indkomst indtil nul, for regnskabsåret, med det beløb, som udloddes som fradragsberettiget udbytte senest 12 måneder efter udgangen af regnskabsåret, forudsat at:

- a) udbyttet beskattes hos modtageren for en beskatningsperiode, der udløber senest 12 måneder efter udgangen af regnskabsåret, med en nominel sats svarende til eller over minimumsskattesatsen, eller
- b) det med rimelighed kan forventes, at det samlede beløb af det ultimative moderselskabs regulerede omfattede skatter og skatter, der betales af modtageren for dette udbytte, svarer til eller overstiger denne indkomst ganget med minimumsskattesatsen.

3. Et ultimativt moderselskab i en multinational koncern eller i en stor national koncern, der er omfattet af en ordning for fradrag af udbytte, nedsætter også sin kvalificerede indkomst indtil nul, for regnskabsåret, med det beløb, som den udlodder som fradragsberettiget udbytte senest 12 måneder efter udgangen af regnskabsåret, forudsat at modtageren er:

- a) en fysisk person, og udbyttet, der er modtaget, er kooperativ dividende fra et kooperativ inden for forsyningsområdet
- b) en fysisk person, der er skattemæssigt hjemmehørende i den samme jurisdiktion, hvor det ultimative moderselskab er hjemmehørende, og som har ejerandele, der repræsenterer en rettighed til 5 % eller derunder af det ultimative moderselskabs overskud og aktiver, eller
- c) en offentlig enhed, en international organisation, en nonprofitorganisation eller et pensionsinstitut, som ikke er en pensionsenhed, der er skattemæssigt hjemmehørende i den jurisdiktion, hvor det ultimative moderselskab er hjemmehørende.

4. Et ultimativt moderselskabs omfattede skatter, bortset fra de skatter, for hvilke der er givet fradrag for udbytte, nedsættes forholdsmæssigt med det nedsatte beløb for den kvalificerede indkomst, jf. stk. 2 og 3.

5. Hvis det ultimative moderselskab har en ejerandel i en anden koncernenhed, der er omfattet af en ordning for fradrag af udbytte, direkte eller gennem en kæde af sådanne koncernenheder, finder stk. 2, 3 og 4 anvendelse på alle andre koncernenheder, der er hjemmehørende i jurisdiktionen for det ultimative moderselskab, som er omfattet af en ordning for fradrag af udbytte, i det omfang deres kvalificerede indkomst udloddes videre af det ultimative moderselskab til modtagere, der opfylder kravene, jf. stk. 2 og 3.

6. Med henblik på stk. 2 behandles kooperativ dividende, som udloddes af et kooperativ inden for forsyningsområdet, som udbytte, der beskattes hos modtageren, for så vidt dette udbytte nedsætter en fradragsberettiget udgift eller omkostning ved beregningen af modtagerens skattepligtige indkomst eller tab.

Artikel 40

Anerkendte beskatningssystemer baseret på overskudsudlodning

1. En indberettende koncernenhed kan med hensyn til sig selv eller en anden koncernenhed, der er omfattet af et anerkendt beskatningssystem baseret på overskudsudlodning, beslutte at medregne det ansatte beløb som en skønnet udbytteskat i overensstemmelse med stk. 2 i koncernenhedens regulerede omfattede skatter for regnskabsåret.

Beslutningen træffes årligt i overensstemmelse med artikel 45, stk. 2, og finder anvendelse på alle de koncernenheder, der er hjemmehørende i en jurisdiktion.

2. Beløbet for den skønnede udbytteskat skal være det mindste af følgende beløb:

a) det beløb for de regulerede omfattede skatter, der er nødvendigt for at forhøje den effektive skattesats for jurisdiktionen for regnskabsåret som beregnet i overensstemmelse med artikel 27, stk. 2, op til minimumsskattesatsen, eller

b) den skat, der skulle have været betalt, hvis de koncernenheder, som er hjemmehørende i jurisdiktionen, havde udloddet hele den del af deres indkomst, der er omfattet af det anerkendte beskatningssystem baseret på overskudsudlodning i løbet af det pågældende regnskabsår.

3. Hvis der træffes en beslutning, jf. stk. 1, skal der oprettes en efterbeskatningskonto for den skønnede udbytteskat for hvert regnskabsår, hvor denne beslutning finder anvendelse. Beløbet for den skønnede udbytteskat for jurisdiktionen, som er beregnet i henhold til stk. 2, tilføres efterbeskatningskontoen for den skønnede udbytteskat for det regnskabsår, hvor den blev oprettet.

Ved udgangen af hvert efterfølgende regnskabsår nedsættes den udestående saldo på de efterbeskatningskonti for den skønnede udbytteskat, der er oprettet for tidligere regnskabsår, i kronologisk rækkefølge indtil nul med de skatter, som koncernenhederne har betalt i løbet af regnskabsåret i forhold til faktiske eller skønnede udlodninger.

Eventuelle restbeløb på efterbeskatningskonti for den skønnede udbytteskat efter anvendelse af andet afsnit nedsættes indtil nul med et beløb svarende til det kvalificerede nettotab i en jurisdiktion ganget med minimumsskattesatsen.

4. Eventuelle restbeløb af det kvalificerede nettotab ganget med minimumsskattesatsen efter anvendelse af stk. 3, tredje afsnit, for jurisdiktionen fremføres til følgende regnskabsår og nedsætter eventuelle restbeløb på efterbeskatningskontiene for den skønnede udbytteskat efter anvendelse af stk. 3.

5. Den eventuelle restsaldo på efterbeskatningskontoen for den skønnede udbytteskat på den sidste dag i det fjerde regnskabsår efter det regnskabsår, for hvilket kontoen blev oprettet, behandles som en nedsættelse af de regulerede omfattede skatter, som tidligere var blevet beregnet for det pågældende regnskabsår. Den effektive skattesats og ekstraskat for det pågældende regnskabsår omberegnes i overensstemmelse hermed, jf. artikel 29, stk. 1.

6. Skatter, der betales i løbet af regnskabsåret i forbindelse med faktisk eller skønnet udbytte, medtages ikke i de regulerede omfattede skatter, i det omfang de nedsætter saldoen på en efterbeskatningskonto for skønnet udbytteskat, jf. stk. 3 og 4.

7. Hvis en koncernenhed, der er genstand for en beslutning, jf. stk. 1, udtræder af den multinationale koncern eller den store nationale koncern, eller praktisk taget alle dens aktiver overføres til en person, der ikke er en koncernenhed i den samme multinationale koncern eller store nationale koncern, som er hjemmehørende i den samme jurisdiktion, behandles den eventuelle restsaldo på efterbeskatningskontoen for den skønnede udbytteskat i de tidligere regnskabsår, hvor kontoen var oprettet, som en nedsættelse af de regulerede omfattede skatter for hvert af disse regnskabsår, jf. artikel 29, stk. 1.

Eventuel yderligere ekstraskat, der skal betales, ganges med følgende forholdstal for at ansætte den yderligere ekstraskat, der skal betales, for jurisdiktionen:

$$\frac{\text{Koncernenhedens kvalificerede indkomst}}{\text{Jurisdiktionens kvalificerede nettoindkomst}}$$

hvor:

- a) koncernenhedens kvalificerede indkomst ansættes, jf. kapitel III, for hvert regnskabsår, hvor der er en udestående saldo på efterbeskatningskontiene for den skønnede udbytteskat for jurisdiktionen, og
- b) den kvalificerede nettoindkomst for jurisdiktionen ansættes, jf. artikel 26, stk. 2, for hvert regnskabsår, hvor der er en udestående saldo på efterbeskatningskontoen for den skønnede udbytteskat for jurisdiktionen.

Artikel 41

Ansættelse af den effektive skattesats og ekstraskat for en investeringsenhed

1. Hvis en koncernenhed i en multinational koncern eller i en stor national koncern er en investeringsenhed, der ikke er en skattemæssigt transparent enhed, og som ikke har truffet en beslutning i henhold til artikel 42 og 43, beregnes den effektive skattesats for den pågældende investeringsenhed separat i forhold til den effektive skattesats i den jurisdiktion, hvor den er hjemmehørende.

2. Investeringsenhedens effektive skattesats, jf. stk. 1, svarer til dens regulerede omfattede skatter divideret med et beløb svarende til den multinationale koncerns eller den store nationale koncerns allokerbare andel af investeringsenhedens kvalificerede indkomst eller tab.

Hvis mere end en investeringsenhed er hjemmehørende i en jurisdiktion, beregnes deres effektive skattesats ved at kombinere deres regulerede omfattede skatter samt den multinationale koncerns eller den store nationale koncerns allokerbare andel i deres kvalificerede indkomst eller tab.

3. En investeringsenheds regulerede omfattede skatter, jf. stk. 1, er de regulerede omfattede skatter, som kan henføres til den multinationale koncerns eller den store nationale koncerns allokerbare andel i investeringsenhedens kvalificerede indkomst eller tab og omfattede skatter, der er allokeret til investeringsenheden, jf. artikel 24. Investeringsenhedens regulerede omfattede skatter omfatter ikke omfattede skatter, som påhviler investeringsenheden, og som kan henføres til indkomst, der ikke indgår i den multinational koncerns eller den store nationale koncerns allokerbare andel af investeringsenhedens indkomst.

4. En investeringsenheds ekstraskat, jf. stk. 1, er et beløb svarende til procentsatsen for investeringsenhedens ekstraskat ganget med et beløb svarende til differencen mellem den multinationale koncerns eller den store nationale koncerns allokerbare andel i investeringsenhedens kvalificerede indkomst og den substansbaserede indkomstudelukkelse, der er beregnet for investeringsenheden.

En investeringsenheds ekstraskat er et positivt beløb svarende til differencen mellem minimumsskattesatsen og den effektive skattesats for den pågældende investeringsenhed.

Hvis mere end en investeringsenhed er hjemmehørende i en jurisdiktion, beregnes deres effektive skattesats ved at kombinere deres beløb for substansbaseret indkomstudelukkelse samt den multinationale koncerns eller den store nationale koncerns allokerbare andel i deres kvalificerede indkomst eller tab.

Den substansbaserede indkomstudelukkelse for en investeringsenhed ansættes efter artikel 28, stk. 1-7. De berettigede lønomkostninger til berettigede ansatte og de berettigede materielle aktiver, der indregnes for den pågældende investeringsenhed, nedsættes i forhold til den multinationale koncerns eller den store nationale koncerns allokerbare andel af investeringsenhedens kvalificerede indkomst divideret med den pågældende investeringsenheds samlede kvalificerede indkomst.

5. Med henblik på denne artikel ansættes den multinationale koncerns eller den store nationale koncerns allokerbare andel i en investeringsenheds kvalificerede indkomst eller tab i henhold til artikel 9 alene under hensyntagen til andele, som ikke er genstand for en beslutning i henhold til artikel 42 eller 43.

Artikel 42

Beslutning om at behandle en investeringsenhed som en skattemæssigt transparent enhed

1. I denne artikel forstås ved en »forsikringsinvesteringsenhed«: en enhed, der ville opfylde definitionen af en investeringsfond, jf. artikel 3, nr. 31), eller et ejendomsinvesteringselskab, jf. artikel 3, nr. 32), hvis det ikke var blevet oprettet i forbindelse med forpligtelser i henhold til en forsikrings- eller livrenteaftale, og hvis det ikke var 100 % ejet af en enhed, der er underlagt regulering i den jurisdiktion, hvor den er hjemmehørende som forsikringsselskab.

2. Efter den indberettende koncernenheds beslutning kan en koncernenhed, som er en investeringsenhed eller en forsikringsinvesteringsenhed, behandles som en skattemæssigt transparent enhed, hvis ejeren af koncernenheden beskattes i den jurisdiktion, hvor den er hjemmehørende, efter markedsværdi eller en lignende ordning baseret på de årlige ændringer i dagsværdien af dens ejerandele i den pågældende enhed og den gældende skattesats for ejeren af koncernenheden på indkomsten svarer til eller overstiger minimumsskattesatsen.

3. En koncernenhed, der har en indirekte ejerandel i en investeringsenhed eller i en forsikringsinvesteringsenhed gennem en direkte ejerandel i en anden investeringsenhed eller forsikringsinvesteringsenhed, anses for at være underlagt beskatning efter markedsværdi eller en lignende ordning med hensyn til dens indirekte ejerandel i førstnævnte enhed eller forsikringsinvesteringsenhed, hvis den er underlagt beskatning efter markedsværdi eller lignende ordning med hensyn til dens direkte ejerandel i den anden nævnte enhed eller forsikringsinvesteringsenhed.

4. Beslutningen i henhold til denne artikels stk. 2 træffes i overensstemmelse med artikel 45, stk. 1.

Hvis beslutningen tilbagekaldes, indregnes eventuelle gevinster eller tab fra afhændelse af et aktiv eller passiv, som investeringsenheden eller forsikringsinvesteringsenheden har, på basis af markedsværdien af aktivet eller passivet på den første dag i det år, hvor tilbagekaldelsen foretages.

Artikel 43

Beslutning om at anvende en metode med skattepligtigt udbytte

1. Efter den indberettende koncernenheds beslutning kan en ejer af en koncernenhed, der ejer en investeringsenhed, anvende en metode med skattepligtigt udbytte med hensyn til dens ejerandel i en investeringsenhed, for så vidt ejeren af koncernenheden ikke er en investeringsenhed og med rimelighed kan forventes at blive beskattet af udbytte fra investeringsenheden med en skattesats svarende til eller over minimumsskattesatsen.

2. Efter metoden med skattepligtigt udbytte medregnes udbytte og skønnet udbytte af en investeringsenheds kvalificerede indkomst i den kvalificerede indkomst for den koncernenhedsejer, der har modtaget udbyttet, forudsat at denne ikke er en investeringsenhed.

Beløbet for omfattede skatter, der er afholdt af investeringsenheden, og som kan fradrages af ejerne af koncernenheden i skatteforpligtelsen hidrørende fra investeringsenhedens udbytte, medregnes i den kvalificerede indkomst og regulerede omfattede skatter for den koncernenhedsejer, der har modtaget udbyttet.

Den andel af den ikkeudloddede kvalificerede nettoindkomst i den i stk. 3 omhandlede investeringsenhed, som tilhører ejeren af koncernenheden og hidrører fra det tredje år, der går umiddelbart forud for regnskabsåret (»kontrolåret«), behandles som den pågældende investeringsenheds kvalificerede indkomst for regnskabsåret. Beløbet svarende til denne kvalificerede indkomst ganget med minimumsskattesatsen behandles med henblik på kapitel II som ekstraskat for en lavt beskattet koncernenhed for regnskabsåret.

En investeringsenheds kvalificerede indkomst eller tab og de regulerede omfattede skatter, der kan henføres til denne indkomst for regnskabsåret, udelades af beregningen af den effektive skattesats, jf. kapitel V og artikel 41, stk. 1-4, med undtagelse af beløbet for omfattede skatter, jf. nærværende stykkes andet afsnit.

3. En investeringsenheds ikkeudloddede kvalificerede nettoindkomst for kontrolåret er beløbet for den pågældende investeringsenheds kvalificerede indkomst for kontrolåret, nedsat indtil nul, med:

a) investeringsenhedens omfattede skatter

b) udbytte og skønnet udbytte til aktionærer, der ikke er investeringsenheder i løbet af den periode, som starter den første dag i det tredje år, der går umiddelbart forud for regnskabsåret, og slutter den sidste dag i det rapporteringsår, hvor ejerandelen blev besiddet (»kontrolperioden«)

c) kvalificerede tab, der er opstået i løbet af kontrolperioden, og

d) eventuelle restbeløb fra kvalificerede tab, der ikke allerede har nedsat den pågældende investeringsenheds ikkeudloddede kvalificerede nettoindkomst for et tidligere kontrolår, dvs. fremførsel af investeringsunderskud.

En investeringsenheds ikkeudloddede kvalificerede nettoindkomst nedsættes ikke med udbytte eller skønnet udbytte, der allerede har nedsat den pågældende investeringsenheds ikkeudloddede kvalificerede nettoindkomst for et tidligere kontrolår ved anvendelse af første afsnit, litra b).

En investeringsenheds ikkeudloddede kvalificerede nettoindkomst nedsættes ikke med beløb for kvalificerede tab, der allerede har nedsat den pågældende investeringsenheds ikkeudloddede kvalificerede nettoindkomst for et tidligere kontrolår ved anvendelse af første afsnit, litra c).

4. Med henblik på denne artikel foreligger et skønnet udbytte, når en direkte eller indirekte ejerandel i investeringsenheden overføres til en enhed, der ikke tilhører den multinationale koncern eller den store nationale koncern, idet dette skønnede udbytte svarer til den ikkeudloddede andel af den kvalificerede nettoindkomst, der kan henføres til denne ejerandel på overførselsdatoen, opgjort uden hensyntagen til det skønnede udbytte.

5. Beslutningen i henhold til denne artikels stk. 1 træffes i overensstemmelse med artikel 45, stk. 1.

Hvis beslutningen tilbagekaldes, behandles den andel af den ikkeudloddede kvalificerede nettoindkomst i investeringsenheden, som tilhører ejeren af koncernenheden, for kontrolåret regnet fra udgangen af det regnskabsår, der går umiddelbart forud for det regnskabsår, hvor tilbagekaldelsen foretages, som investeringsenhedens kvalificerede indkomst for regnskabsåret. Beløbet svarende til denne kvalificerede indkomst ganget med minimumsskattesatsen behandles med henblik på kapitel II som ekstraskat for en lavt beskattet koncernenhed for regnskabsåret.

KAPITEL VIII

ADMINISTRATIVE BESTEMMELSER

Artikel 44

Indberetningsforpligtelser

1. I denne artikel forstås ved:

a) »udpeget lokal enhed«: den koncernenhed i en multinational eller i stor national koncern, der er hjemmehørende i en medlemsstat, og som er udpeget af de andre koncernenheder i den multinationale eller store nationale koncern, der er hjemmehørende i den samme medlemsstat, til at indgive skemaet med oplysninger om ekstraskat eller indgive meddelelserne, jf. denne artikel, på deres vegne

b) »betinget aftale mellem kompetente myndigheder«: en bilateral eller multilateral aftale eller ordning mellem to eller flere kompetente

myndigheder, ifølge hvilken der automatisk skal udveksles årlige skemaer med oplysninger om ekstraskat.

2. En koncernenhed, der er hjemmehørende i en medlemsstat, skal indgive et skema med oplysninger om ekstraskat til sin skatteforvaltning i henhold til stk. 5.

Et sådant skema kan indgives af en udpeget lokal enhed på vegne af koncernenheden.

3. Uanset stk. 2 har en koncernenhed ikke pligt til at indgive et skema med oplysninger om ekstraskat til sin skatteforvaltning, hvis et sådant skema er indgivet i henhold til betingelserne i stk. 5 af:

a) det ultimative moderselskab, der er hjemmehørende i en jurisdiktion, som for rapporteringsåret har en gældende betinget aftale mellem kompetente myndigheder med den medlemsstat, hvor koncernenheden er hjemmehørende, eller

b) den udpegede indberettende enhed, der er hjemmehørende i en jurisdiktion, som for rapporteringsåret har en gældende betinget aftale mellem kompetente myndigheder med den medlemsstat, hvor koncernenheden er hjemmehørende.

4. Hvis stk. 3 finder anvendelse, har koncernenheden, der er hjemmehørende i en medlemsstat, eller den på dens vegne udpegede lokale enhed, pligt til at meddele skattemyndighederne identiteten på den enhed, som indgiver skemaet med oplysninger om ekstraskat, samt den jurisdiktion, i hvilken denne enhed er hjemmehørende.

5. Skemaet med oplysninger om ekstraskat skal indgives i et standard-skema og indeholde følgende oplysninger om den multinationale eller store nationale koncern:

a) koncernhedernes identitet, herunder deres eventuelle skatteregistreringsnummer, jurisdiktionen, hvor de er hjemmehørende, og deres status efter reglerne i dette direktiv

b) oplysninger om den multinationale eller store nationale koncerns overordnede selskabsstruktur, herunder andre koncernheders bestemmende indflydelse over koncernhederne

c) oplysninger, der er nødvendige for beregning af:

i) den effektive skattesats for hver jurisdiktion og ekstraskatten for hver koncernenhed

ii) ekstraskatten for et medlem af en joint venture-koncern

iii) allokeringen af ekstraskat i henhold til reglen om indkomstmedregning og reglen om underbeskattede overskud for hver jurisdiktion, og

d) oplysninger om de beslutninger, der er truffet i henhold til dette direktiv.

6. Uanset stk. 5, hvis en koncernenhed er hjemmehørende i en medlemsstat med et ultimativt moderselskab, der er hjemmehørende i en tredjelandsjurisdiktion, der anvender regler, som er vurderet at være ligestillet med reglerne i dette direktiv, jf. artikel 52, er koncernenheden eller den udpegede lokale enhed forpligtet til at indgive et skema med oplysninger om ekstraskat, som indeholder følgende oplysninger:

a) alle oplysninger, der er nødvendige for anvendelse af artikel 8, herunder:

i) identiteten på alle de koncernenheder i hvilke et delvist ejet moderselskab, der er hjemmehørende i en medlemsstat, har en direkte eller indirekte ejerandel på et hvilket som helst tidspunkt i løbet af regnskabsåret, samt oplysninger om strukturen af de pågældende ejerandele

ii) alle oplysninger, der er nødvendige for at beregne den effektive skattesats for de jurisdiktioner, hvor et delvist ejet moderselskab er hjemmehørende i en medlemsstat, der har ejerandele i de i nr. i) identificerede koncernenheder, og den ekstraskat, der skal betales, og

iii) alle oplysninger, der er relevante i denne henseende i henhold til artikel 9, 10 eller 11

b) alle oplysninger, der er nødvendige for anvendelse af artikel 13, herunder:

i) identiteten på alle de koncernenheder, der er hjemmehørende i det ultimative moderselskabs jurisdiktion samt strukturen af de pågældende ejerandele

ii) alle oplysninger, der er nødvendige for at beregne den effektive skattesats for det ultimative moderselskabs jurisdiktion og dets ekstraskat, der skal betales, og

iii) alle oplysninger, der er nødvendige for at fordele denne ekstraskat på grundlag af fordelingsnøglen for reglen om underbeskattede overskud i artikel 14

c) alle oplysninger, der er nødvendige for, at en medlemsstat, der har besluttet at anvende en kvalificeret indenlandsk ekstraskat, kan anvende en sådan ekstraskat i overensstemmelse med artikel 11.

7. Det i stk. 5 og 6 omhandlede skema med oplysninger om ekstraskat og eventuelle relevante meddelelser skal indgives til skattemyndighederne i den medlemsstat, hvor koncernenheden er hjemmehørende, senest 15 måneder efter den sidste dag i rapporteringsåret.

Artikel 45

Beslutninger

1. De i artikel 2, stk. 3, andet afsnit, artikel 16, stk. 3, 6 og 9, og artikel 42 og 43 omhandlede beslutninger gælder i en periode på fem år fra

det år, hvor beslutningen træffes. Beslutningen forlænges automatisk, medmindre den indberettende koncernenhed tilbagekalder beslutningen ved udløbet af femårsperioden. Tilbagekaldelsen af beslutningen gælder i en periode på fem år fra udgangen af det år, hvor tilbagekaldelsen finder sted.

2. De i artikel 16, stk. 7, artikel 22, stk. 1, litra b), artikel 25, stk. 1, artikel 28, stk. 2, artikel 30, stk. 1, og artikel 40, stk. 1, omhandlede beslutninger gælder i en periode på ét år. Beslutningen forlænges automatisk, medmindre den indberettende koncernenhed tilbagekalder beslutningen ved årets udgang.

3. De i artikel 2, stk. 3, andet afsnit, artikel 16, stk. 3, 6, 7 og 9, artikel 22, stk. 1, litra b), artikel 25, stk. 1, artikel 28, stk. 2, artikel 30, stk. 1, artikel 40, stk. 1, og artikel 42 og 43 omhandlede beslutninger oplyses til skattemyndighederne i den medlemsstat, hvor den indberettende koncernenhed er hjemmehørende.

Artikel 46

Sanktioner

Medlemsstaterne fastsætter regler om sanktioner, der skal anvendes i tilfælde af overtrædelser af de nationale regler, der er vedtaget i medfør af dette direktiv, herunder dem, der vedrører koncernenhedens pligt til at indgive oplysninger om og betale sin andel af ekstraskat eller til at have en yderligere kontant skatteudgift, og træffer alle nødvendige foranstaltninger for at sikre, at de gennemføres. Sanktionerne skal være effektive, stå i et rimeligt forhold til overtrædelsen og have afskrækkende virkning.

KAPITEL IX

OVERGANGSBESTEMMELSER

Artikel 47

Skattemæssige behandling af udskudte skatteaktiver, udskudte skatteforpligtelser og overdragede aktiver efter en overgangsperiode

1. I denne artikel forstås ved et »overgangsår« for en jurisdiktion: det første regnskabsår, hvor en multinational koncern eller en stor national koncern falder ind under dette direktivs anvendelsesområde for så vidt angår den pågældende jurisdiktion.

2. Ved ansættelsen af den effektive skattesats for en jurisdiktion i et overgangsår og for hvert efterfølgende regnskabsår skal den multinationale koncern eller en stor national koncern indregne alle de udskudte skatteaktiver og udskudte skatteforpligtelser, som er afspejlet eller medtaget i alle koncernenhedernes regnskaber, i en jurisdiktion for overgangsåret.

Udskudte skatteaktiver og udskudte skatteforpligtelser skal indregnes med den laveste minimumsskattesats og den gældende indenlandske skattesats. Et udskudt skatteaktiv, der er opført med en lavere skattesats end minimumsskattesatsen, kan dog indregnes med minimumsskattesatsen, hvis skatteyderen kan påvise, at det udskudte skatteaktiv kan henføres til et kvalificeret tab.

Virkningen af en eventuel værdiregulering eller regulering af den regnskabsmæssige værdi med hensyn til et udskudt skatteaktiv skal ignoreres.

3. Udskudte skatteaktiver hidrørende fra poster, der er udelukket fra beregningen af kvalificeret indkomst eller tab, jf. kapitel III, er ikke omfattet af den i stk. 2 omhandlede beregning, når disse udskudte skatteaktiver genereres i en transaktion, der finder sted efter den 30. november 2021.

4. Ved overførsel af aktiver mellem koncernenheder efter den 30. november 2021 og før begyndelsen af et overgangsår baseres grundlaget for de overtagne aktiver, bortset fra lagerbeholdningen, på den afhændende koncernenheds bogførte værdi af de overdragede aktiver ved afhændelsen, idet de udskudte skatteaktiver og skatteforpligtelser ansættes på dette grundlag.

Artikel 48

Overgangsfritagelse for så vidt angår substansbaseret indkomstudelukkelse

1. Med henblik på anvendelse af artikel 28, stk. 3, erstattes værdien på 5 % for hvert regnskabsår, der begynder den 31. december i de følgende kalenderår, med værdierne i følgende tabel:

2023	10 %
2024	9,8 %
2025	9,6 %
2026	9,4 %
2027	9,2 %
2028	9,0 %
2029	8,2 %
2030	7,4 %
2031	6,6 %
2032	5,8 %

2. Med henblik på anvendelse af artikel 28, stk. 4, erstattes værdien på 5 % for hvert regnskabsår, der begynder den 31. december i de følgende kalenderår, med værdierne i følgende tabel:

2023	8 %
------	-----

2024	7,8 %
2025	7,6 %
2026	7,4 %
2027	7,2 %
2028	7,0 %
2029	6,6 %
2030	6,2 %
2031	5,8 %
2032	5,4 %

Artikel 49

Indledende fase af multinationale koncerners og store nationale koncerners undtagelse fra reglen om indkomstmedregning og reglen om underbeskattede overskud

1. Ekstraskatten, der skal betales af et ultimativt moderselskab hjemmehørende i en medlemsstat, jf. artikel 5, stk. 2, eller af et mellemliggende moderselskab hjemmehørende i en medlemsstat, jf. artikel 7, stk. 2, når det ultimative moderselskab er en undtaget enhed, nedsættes til nul:

- a) i de første fem år af den indledende fase af den multinationale koncerns internationale aktivitet uanset kravene i kapitel V
- b) i de første fem år, fra den første dag i regnskabsåret, hvor den store nationale koncern falder ind under dette direktivs anvendelsesområde for første gang.

2. Hvis det ultimative moderselskab i en multinational koncern er hjemmehørende i en tredjelandsjurisdiktion, nedsættes ekstraskatten, der skal betales af en koncernenhed, der er hjemmehørende i en medlemsstat, jf. artikel 14, stk. 2, til nul i de første fem år af den indledende fase af denne multinationale koncerns internationale aktivitet uanset kravene i kapitel V.

3. En multinational koncern anses for at være i den indledende fase af sin internationale aktivitet, hvis, i et regnskabsår:

- a) den har koncernenheder i højst seks jurisdiktioner, og
- b) summen af den bogførte nettoværdi af de materielle aktiver i alle koncernenheder i den multinationale koncern, der er hjemmehørende i alle andre jurisdiktioner end referencejurisdiktionen, ikke overstiger 50 000 000 EUR.

I første afsnit, litra b), forstås ved »referencejurisdiktion«: den jurisdiktion, hvor den samlede værdi af materielle aktiver for koncernenhederne i den multinationale koncern er størst i det regnskabsår, hvor den

multinationale koncern oprindeligt falder ind under dette direktivs anvendelsesområde. Den samlede værdi af materielle aktiver i en jurisdiktion er summen af den bogførte nettoværdi af alle materielle aktiver i alle koncernenhederne i den multinationale koncern, der er hjemmehørende i den pågældende jurisdiktion.

4. Den i stk. 1, litra a), og stk. 2 omhandlede femårsperiode begynder at løbe fra starten af det regnskabsår, hvor den multinationale koncern oprindeligt falder ind under dette direktivs anvendelsesområde.

For multinationale koncerner, der er omfattet af dette direktiv, når det træder i kraft, begynder den i stk. 1, litra a), omhandlede femårsperiode at løbe den 31. december 2023.

For multinationale koncerner, der er omfattet af dette direktiv, når det træder i kraft, begynder den i stk. 2 omhandlede femårsperiode at løbe den 31. december 2024.

For store nationale koncerner, der falder ind under dette direktivs anvendelsesområde, når det træder i kraft, begynder den i stk. 1, litra b), omhandlede femårsperiode den 31. december 2023.

5. Den udpegede indberettende enhed, jf. artikel 44, skal meddele skattemyndighederne i medlemsstaten, hvor den er hjemmehørende, hvornår den indledende fase af den multinationale koncerns internationale aktivitet er startet.

Artikel 50

Beslutning om forsinket anvendelse af reglen om indkomstmedregning og reglen om underbeskattede overskud

1. Uanset artikel 5-14 kan medlemsstater, hvor højst 12 ultimative moderselskaber i koncerner, der er omfattet af dette direktiv, er beliggende, beslutte ikke at anvende reglen om indkomstmedregning og reglen om underbeskattede overskud i seks på hinanden følgende regnskabsår, som begynder den 31. december 2023. Medlemsstater, der træffer en sådan beslutning, meddeler Kommissionen dette senest den 31. december 2023.

2. Hvis det ultimative moderskab i en multinational koncern er beliggende i en medlemsstat, som har truffet en beslutning i henhold til denne artikels stk. 1, sikrer de andre medlemsstater end den, hvor det ultimative moderselskab er beliggende, at koncernenhederne i denne koncern i den medlemsstat, hvor de er beliggende, er underlagt ekstraskatten i henhold til reglen om underbeskattede overskud, der er allokeret til den pågældende medlemsstat for de regnskabsår, der begynder den 31. december 2023, jf. artikel 14.

Det ultimative moderselskab, der er omhandlet i første afsnit, udpeger en udpeget indberettende enhed i en anden medlemsstat end den medlemsstat, hvor det ultimative moderselskab er hjemmehørende, eller, hvis den multinationale koncern ikke har nogen koncernenheder i en

anden medlemsstat, i en jurisdiktion i et tredjeland, som for rapporteringsåret har en gældende betinget aftale mellem kompetente myndigheder med den medlemsstat, hvor det ultimative moderselskab er hjemmehørende.

I så fald indgiver den udpegede indberettende enhed et skema med oplysninger om ekstraskat i overensstemmelse med kravene i artikel 44, stk. 5. De koncernenheder, der er hjemmehørende i en medlemsstat, som har gjort brug af muligheden i nærværende artikels stk. 1, giver den udpegede indberettende enhed de oplysninger, der er nødvendige for at efterkomme artikel 44, stk. 5, og er fritaget for indgivelsespligten i artikel 44, stk. 2.

3. Den procentsats i forbindelse med reglen om underbeskattede overskud, der fastsættes for en medlemsstat, som har truffet en beslutning i henhold til stk. 1, anses for at være nul for regnskabsåret.

Artikel 51

Overgangsfritagelse for indberetningsforpligtelser

Uanset artikel 44, stk. 7, skal det i artikel 44 omhandlede skema med oplysninger om ekstraskat og meddelelser indgives til medlemsstaternes skattemyndigheder senest 18 måneder efter den sidste dag i det rapporteringsår, der er det i artikel 47 omhandlede overgangsår.

KAPITEL X

AFSLUTTENDE BESTEMMELSER

Artikel 52

Ækvivalensvurdering

1. Den retlige ramme, der gennemføres i overensstemmelse med national ret i en tredjelandsjurisdiktion, anses for at være ækvivalent med en kvalificeret regel om indkomstmedregning, jf. kapitel II, og behandles ikke som en skatteordning for kontrollerede udenlandske selskaber, hvis den opfylder følgende betingelser:

- a) den håndhæver et sæt regler, i henhold til hvilke moderselskabet i en multinational koncern beregner og betaler sin allokerbare andel af ekstraskatten for de lavt beskattede koncernenheder i den multinationale koncern
- b) den fastsætter en effektiv minimumsskattesats på mindst 15 % under hvilken en koncernenhed anses for at være lavt beskattet
- c) med henblik på beregning af den effektive minimumsskattesats giver den kun mulighed for »blending« af indkomst i enheder, der hjemmehørende i samme jurisdiktion, og
- d) med henblik på beregning af ekstraskat i henhold til den ækvivalente kvalificerede regel om indkomstmedregning hjemler den fradrag for

eventuel ekstraskat, der er betalt i en medlemsstat i medfør af den kvalificerede regel om indkomstmedregning, og for eventuel kvalificeret indenlandsk ekstraskat, jf. dette direktiv.

2. Kommissionen tillægges beføjelser til at vedtage delegerede retsakter i overensstemmelse med artikel 53 for i overensstemmelse med betingelserne i nærværende artikels stk. 1 at fastlægge listen over tredjelandsjurisdiktioner, der har gennemført en retlig ramme i deres nationale ret, som kan anses for at være ækvivalent med en kvalificeret regel om indkomstmedregning, og til at ajourføre denne liste som følge af en efterfølgende vurdering af den retlige ramme, som en tredjelandsjurisdiktion gennemfører i sin nationale ret.

Artikel 53

Udøvelse af de delegerede beføjelser

1. Beføjelsen til at vedtage delegerede retsakter tillægges Kommissionen på de i denne artikel fastlagte betingelser.
2. Beføjelsen til at vedtage delegerede retsakter, jf. artikel 52, tillægges Kommissionen for en ubegrænset periode fra den 23. december 2022.
3. Den i artikel 52 omhandlede delegation af beføjelser kan til enhver tid tilbagekaldes af Rådet. En afgørelse om tilbagekaldelse bringer delegationen af de beføjelser, der er angivet i den pågældende afgørelse, til ophør. Den får virkning dagen efter offentliggørelsen af afgørelsen i *Den Europæiske Unions Tidende* eller på et senere tidspunkt, der angives i afgørelsen. Den berører ikke gyldigheden af delegerede retsakter, der allerede er i kraft.
4. Inden vedtagelsen af en delegeret retsakt hører Kommissionen eksperter, som er udpeget af hver enkelt medlemsstat, i overensstemmelse med principperne i den interinstitutionelle aftale af 13. april 2016 om bedre lovgivning.
5. Så snart Kommissionen vedtager en delegeret retsakt, giver den Rådet meddelelse herom.
6. En delegeret retsakt vedtaget i henhold til artikel 52 træder kun i kraft, hvis Rådet ikke har gjort indsigelse inden for en frist på to måneder fra meddelelsen af den pågældende retsakt til Rådet, eller hvis Rådet inden udløbet af denne frist har underrettet Kommissionen om, at det ikke agter at gøre indsigelse. Fristen forlænges med to måneder på Rådets initiativ.

Artikel 54

Underretning af Europa-Parlamentet

Europa-Parlamentet underrettes af Kommissionen om vedtagelsen af delegerede retsakter, om enhver indsigelse, der fremsættes over for dem, og om Rådets tilbagekaldelse af delegationen af beføjelser.

Artikel 55

Bilaterale aftaler om forenklede indberetningsforpligtelser

Unionen kan indgå aftaler med tredjelandssjurisdiktioner, hvis retlige rammer er blevet vurderet som værende ækvivalente med en kvalificeret regel om indkomstmedregning i overensstemmelse med artikel 52, med henblik på at etablere en ramme for forenkling af indberetningsprocedurerne, jf. artikel 44, stk. 6.

Artikel 56

Gennemførelse

Medlemsstaterne sætter de nødvendige love og administrative bestemmelser i kraft for at efterkomme dette direktiv senest den 31. december 2023. De meddeler straks Kommissionen teksten til disse love og bestemmelser.

De anvender disse love og bestemmelser for de regnskabsår, der begynder den 31. december 2023.

Med undtagelse af ordningen i artikel 50, stk. 2, anvender de imidlertid de bestemmelser, der er nødvendige for at efterkomme artikel 12, 13 og 14, for de regnskabsår, der begynder den 31. december 2024.

Disse love og bestemmelser skal ved vedtagelsen indeholde en henvisning til dette direktiv eller skal ved offentliggørelsen ledsages af en sådan henvisning. Medlemsstaterne fastsætter de nærmere regler for henvisningen.

Artikel 57

Kommissionens gennemgang af gennemførelsen af første søjle

Kommissionen forelægger senest den 30. juni 2023 Rådet en rapport med en vurdering af situationen med hensyn til gennemførelsen af første søjle i erklæringen om en løsning med to søjler for at imødegå de skattemæssige udfordringer, der opstår som følge af digitaliseringen af økonomien, som OECD's inklusive ramme vedrørende BEPS har vedtaget den 8. oktober 2021, og fremsætter, hvis det er relevant, et lovgivningsmæssigt forslag for at imødegå disse skattemæssige udfordringer i mangel af gennemførelse af løsningen med første søjle.

Artikel 58

Ikrafttræden

Dette direktiv træder i kraft dagen efter offentliggørelsen i *Den Europæiske Unions Tidende*.

Artikel 59

Adressater

Dette direktiv er rettet til medlemsstaterne.
Udfærdiget i Bruxelles, den 15. december 2022.

På Rådets vegne

M. BEK

Formand

⁽¹⁾ EUT C 290 af 29.7.2022, s. 52.

⁽²⁾ Udtalelse af 19.5.2022 (endnu ikke offentliggjort i EUT).

⁽³⁾ Rådets direktiv 2011/16/EU af 15. februar 2011 om administrativt samarbejde på beskatningsområdet og om ophævelse af direktiv 77/799/EØF (EUT L 64 af 11.3.2011, s. 1).

⁽⁴⁾ Rådets direktiv (EU) 2016/881 af 25. maj 2016 om ændring af direktiv 2011/16/EU for så vidt angår obligatorisk automatisk udveksling af oplysninger på beskatningsområdet (EUT L 146 af 3.6.2016, s. 8).

⁽⁵⁾ EUT L 123 af 12.5.2016, s. 1.

⁽⁶⁾ Europa-Parlamentets og Rådets forordning (EU) 2018/1725 af 23. oktober 2018 om beskyttelse af fysiske personer i forbindelse med behandling af personoplysninger i Unionsinstitutioner, organer, kontorer og agenturer og om fri udveksling af sådanne oplysninger og om ophævelse af forordning (EF) nr. 45/2001 og afgørelse nr. 1247/2002/EF (EUT L 295 af 21.11.2018, s. 39).

⁽⁷⁾ Europa-Parlamentets og Rådets forordning (EU) 2016/679 af 27. april 2016 om beskyttelse af fysiske personer i forbindelse med behandling af personoplysninger og om fri udveksling af sådanne oplysninger og om ophævelse af direktiv 95/46/EF (EUT L 119 af 4.5.2016, s. 1).

⁽⁸⁾ Europa-Parlamentets og Rådets forordning (EF) nr. 1606/2002 af 19. juli 2002 om anvendelse af internationale regnskabsstandarder (EFT L 243 af 11.9.2002, s. 1).

Bilag 2

Paragrafnøgle

Lovforslaget	Direktivet	OECD's modelregler
	Artikel 1(1)	
	Artikel 1(2)	
§ 1, stk. 1	Artikel 2(1)	Artikel 1.1.1
§ 1, stk. 2	Artikel 2(2)	Artikel 1.1.2
§ 2	Artikel 2(3)	Artikel 1.1.3 Artikel 1.5.1 Artikel 1.5.2 Artikel 1.5.3
§ 3, nr. 1	Artikel 3(1)	Artikel 10.1
§ 3, nr. 2	Artikel 3(2)	Artikel 1.3.1
§ 3, nr. 3	Artikel 3(3)	Artikel 1.2.2 Artikel 1.2.3
§ 3, nr. 4	Artikel 3(4)	Artikel 1.2.1
§ 3, nr. 5	Artikel 3(5)	
§ 3, nr. 6	Artikel 3(6)	Artikel 10.1
§ 3, nr. 7	Artikel 3(7)	Artikel 10.1
§ 3, nr. 8	Artikel 3(8)	Artikel 10.1
§ 3, nr. 9	Artikel 3(9)	Artikel 10.1
§ 3, nr. 10	Artikel 3(10)	Artikel 10.1
§ 3, nr. 11	Artikel 3(11)	Artikel 10.1
§ 3, nr. 12	Artikel 3(12)	Artikel 10.2
§ 3, nr. 13	Artikel 3(13)	Artikel 10.1
§ 3, nr. 14	Artikel 3(14)	Artikel 1.4
§ 3, nr. 15	Artikel 3(15)	Artikel 10.1
§ 3, nr. 16	Artikel 3(16)	Artikel 10.1
§ 3, nr. 17	Artikel 3(17)	Artikel 10.1
§ 3, nr. 18	Artikel 3(18)	Artikel 10.1
§ 3, nr. 19	Artikel 3(19)	Artikel 10.1
§ 3, nr. 20	Artikel 3(20)	Artikel 10.1
§ 3, nr. 21	Artikel 3(21)	Artikel 10.1
§ 3, nr. 22	Artikel 3(22)	Artikel 10.1

§ 3, nr. 23	Artikel 3(23)	Artikel 10.1
§ 3, nr. 24	Artikel 3(24)	Artikel 10.1
§ 3, nr. 25	Artikel 3(25)	Artikel 10.1
§ 3, nr. 26	Artikel 3(26)	Artikel 10.1
§ 3, nr. 27	Artikel 3(27)	Artikel 10.1
§ 3, nr. 28	Artikel 3(28)	Artikel 10.1
§ 3, nr. 29	Artikel 3(29)	Artikel 10.1
§ 3, nr. 30	Artikel 3(30)	Artikel 10.1
§ 3, nr. 31	Artikel 3(31)	Artikel 10.1
§ 3, nr. 32	Artikel 3(32)	Artikel 10.1
§ 3, nr. 33	Artikel 3(33)	Artikel 10.1
§ 3, nr. 34	Artikel 3(34)	Artikel 10.1
§ 3, nr. 35	Artikel 3(35)	Artikel 10.1
§ 3, nr. 36	Artikel 3(36)	Artikel 3.1.1
§ 3, nr. 37	Artikel 3(37)	Artikel 10.1
§ 3, nr. 38	Artikel 3(38)	Artikel 10.1
§ 3, nr. 39	Artikel 3(39)	Artikel 10.1
§ 3, nr. 40	Artikel 3(40)	Artikel 10.1
§ 3, nr. 41	Artikel 3(41)	Artikel 10.1
§ 3, nr. 42	Artikel 3(42)	Artikel 10.1
§ 3, nr. 43	Artikel 3(43)	Artikel 10.1
§ 3, nr. 44	Artikel 3(44)	Artikel 10.1
§ 3, nr. 45		
§ 3, nr. 46		
§ 3, nr. 47		
§ 3, nr. 48	Artikel 44(1)(b)	
§ 4, stk. 1	Artikel 4(1)	Artikel 10.3.1
§ 4, stk. 2	Artikel 4(2)	Artikel 10.3.2
§ 4, stk. 3	Artikel 4(3)	Artikel 10.3.3
§ 4, stk. 4	Artikel 4(7)	Artikel 10.3.6
§ 4, stk. 5	Artikel 4(4)	Artikel 10.3.4 (a)
§ 4, stk. 6	Artikel 4(5)	Artikel 10.3.4 (b)
§ 4, stk. 7	Artikel 4(6)	Artikel 10.3.5
§ 5, stk. 1	Artikel 5(1)	Artikel 2.1.1
§ 5, stk. 2	Artikel 5(2)	
§ 6, stk. 1	Artikel 6(1)	Artikel 2.1.2

§ 6, stk. 2	Artikel 6(2)	
§ 6, stk. 3	Artikel 6(3)	Artikel 2.1.3
§ 7, stk. 1	Artikel 7(1)	
§ 7, stk. 2	Artikel 7(2)	
§ 7, stk. 3	Artikel 7(3)	
§ 8, stk. 1	Artikel 8(1)	Artikel 2.1.4
§ 8, stk. 2	Artikel 8(2)	
§ 8, stk. 3	Artikel 8(3)	Artikel 2.1.5
§ 9, stk. 1	Artikel 9(1)	Artikel 2.2.1
§ 9, stk. 2	Artikel 9(2)	Artikel 2.2.2
§ 9, stk. 3	Artikel 9(2)	Artikel 2.2.3
§ 9, stk. 4	Artikel 9(3)	
§ 10	Artikel 10	Artikel 2.3.1 Artikel 2.3.2
§ 11	Artikel 11(1)	
§ 12	Artikel 11(1)	
§ 13		
§ 14		
§ 15	Artikel 11(2)	
§ 16	Artikel 11(3)	
	Artikel 11(4)	
§ 17, stk. 1	Artikel 12(1) Artikel 12(3)	Artikel 2.4.1 Artikel 2.4.3
	Artikel 12(2)	Artikel 2.4.2
§ 17, stk. 2		
§ 18, stk. 1	Artikel 13(1) Artikel 13(3)	Artikel 2.4.1 Artikel 2.4.3
	Artikel 13(2)	Artikel 2.4.2
§ 18, stk. 2		
§ 19, stk. 1	Artikel 14(1)	
§ 19, stk. 2	Artikel 14(2)	Artikel 2.5.1
§ 19, stk. 3	Artikel 14(3)	Artikel 2.5.2
§ 19, stk. 4	Artikel 14(4)	Artikel 2.5.3
§ 20, stk. 1	Artikel 14(5)	Artikel 2.6.1
§ 20, stk. 2	Artikel 14(6)	Artikel 10.1
§ 20, stk. 3	Artikel 14(6)	Artikel 10.1
§ 20, stk. 4	Artikel 14(7)	Artikel 2.6.2 Artikel 10.1

§ 20, stk. 5	Artikel 14(7)	Artikel 2.6.2 Artikel 10.1
§ 20, stk. 6	Artikel 14(7)	Artikel 2.6.2 Artikel 10.1
§ 21, stk. 1	Artikel 14(8)	Artikel 2.6.3
§ 21, stk. 2	Artikel 14(8)	Artikel 2.6.3
§ 21, stk. 3	Artikel 14(9)	Artikel 2.6.4
§ 22, stk. 1	Artikel 15(1)	Artikel 3.1.1 Artikel 3.1.2
§ 22, stk. 2	Artikel 15(1)	Artikel 3.1.1 Artikel 3.1.2
§ 22, stk. 3	Artikel 16(4)	Artikel 3.2.3
§ 22, stk. 4	Artikel 16(9)	Artikel 3.2.8
§ 23, stk. 1	Artikel 15(2)	Artikel 3.1.3
§ 23, stk. 2	Artikel 15(3) Artikel 15(4)	Artikel 10.1
§ 23, stk. 3	Artikel 15(5)	Artikel 10.1
§ 23, stk. 4	Artikel 15(6)	Artikel 10.1
§ 24, stk. 1	Artikel 17(2) Artikel 17(3)	Artikel 3.3.1
§ 24, stk. 2	Artikel 17(1)(a)	Artikel 3.3.2
§ 24, stk. 3	Artikel 17(1)(b)	Artikel 3.3.3
§ 24, stk. 4	Artikel 17(4)	Artikel 3.3.4
§ 24, stk. 5	Artikel 17(5)	Artikel 3.3.5
§ 24, stk. 6	Artikel 17(5)	Artikel 3.3.5
§ 24, stk. 7	Artikel 17(6)	Artikel 3.3.5
§ 25, stk. 1, nr. 1-9	Artikel 16(2)	Artikel 3.2.1
§ 25, stk. 1, nr. 10	Artikel 16(5)	Artikel 3.2.4
§ 25, stk. 1, nr. 11	Artikel 16(8)	Artikel 3.2.7
§ 25, stk. 1, nr. 12	Artikel 16(11)	Artikel 3.2.10
§ 25, stk. 1, nr. 13	Artikel 16(10)	Artikel 3.2.9
§ 25, stk. 2-9	Artikel 16(1)	Artikel 10.1
§ 25, stk. 10	Artikel 16(8)	Artikel 3.2.7
§ 25, stk. 11	Artikel 16(11)	Artikel 3.2.10
§ 26, stk. 1, nr. 1	Artikel 16(6)	Artikel 3.2.5
§ 26, stk. 1, nr. 2	Artikel 16(3)	Artikel 3.2.2
§ 26, stk. 1, nr. 3	Artikel 16(7)	Artikel 3.2.6
§ 26, stk. 2	Artikel 16(6)	Artikel 3.2.5

§ 26, stk. 3	Artikel 16(6)	Artikel 3.2.5
§ 26, stk. 4	Artikel 16(3)	Artikel 3.2.2
§ 26, stk. 5	Artikel 16(3)	Artikel 3.2.2
§ 26, stk. 6	Artikel 16(7)	Artikel 3.2.6
§ 27, stk. 1	Artikel 18(1)	Artikel 3.4.1
§ 27, stk. 2	Artikel 18(2)	Artikel 3.4.2
§ 27, stk. 3	Artikel 18(2)	Artikel 3.4.2
§ 27, stk. 4	Artikel 18(3)	Artikel 3.4.3
§ 27, stk. 5	Artikel 18(4)	Artikel 3.4.4
§ 27, stk. 6	Artikel 18(5)	Artikel 3.4.5
§ 28, stk. 1	Artikel 19(1)	Artikel 3.5.3 Artikel 3.5.4
§ 28, stk. 2	Artikel 19(3)	Artikel 3.5.1 (a)
§ 28, stk. 3	Artikel 19(2)	Artikel 3.5.5
§ 28, stk. 4	Artikel 19(4)	Artikel 3.5.1 (b)
§ 28, stk. 5	Artikel 19(5)	Artikel 3.5.1 (c) Artikel 10.1
§ 28, stk. 6	Artikel 19(6)	Artikel 3.5.2
§ 29, stk. 1	Artikel 38(1)	Artikel 7.1.1 (a)
§ 29, stk. 2	Artikel 38(2)	Artikel 7.1.1 (b) Artikel 7.1.1 (c)
§ 29, stk. 3	Artikel 38(3)	Artikel 7.1.2
§ 29, stk. 4	Artikel 38(4)	Artikel 7.1.3
§ 29, stk. 5	Artikel 38(5)	Artikel 7.1.4
§ 30, stk. 1	Artikel 39(2)	Artikel 7.2.1
§ 30, stk. 2	Artikel 39(3)	Artikel 7.2.1
§ 30, stk. 3	Artikel 39(4)	Artikel 7.2.2
§ 30, stk. 4	Artikel 39(5)	Artikel 7.2.3
§ 30, stk. 5	Artikel 39(6)	Artikel 7.2.4
§ 30, stk. 6	Artikel 39(1)	Artikel 10.1
§ 31, stk. 1	Artikel 20(1)	Artikel 4.2.1
§ 31, stk. 2	Artikel 20(2)	Artikel 4.2.2
§ 31, stk. 3	Artikel 20(3)	Artikel 3.2.6 (a)
§ 32, stk. 1	Artikel 21(1)	Artikel 4.1.1
§ 32, stk. 2	Artikel 21(2)	Artikel 4.1.2
§ 32, stk. 3	Artikel 21(3)	Artikel 4.1.3
§ 32, stk. 4	Artikel 21(4)	Artikel 4.1.4
§ 32, stk. 5	Artikel 21(5)	Artikel 4.1.5

§ 33, stk. 1	Artikel 22(2)	Artikel 4.4.1
§ 33, stk. 2	Artikel 22(3)	Artikel 4.4.2 (a) Artikel 4.4.2 (b)
§ 33, stk. 3	Artikel 22(4)	Artikel 4.4.2 (c)
§ 33, stk. 4	Artikel 22(5)	Artikel 4.4.1
§ 33, stk. 5	Artikel 22(6)	Artikel 4.4.3
§ 33, stk. 6	Artikel 22(7)	Artikel 4.4.4
§ 33, stk. 7	Artikel 22(8)	Artikel 4.4.5
§ 33, stk. 8	Artikel 22(1)	Artikel 4.4.6 Artikel 4.4.7
§ 34, stk. 1	Artikel 23(1)	Artikel 4.5.1
§ 34, stk. 2	Artikel 23(2)	Artikel 4.5.3
§ 34, stk. 3	Artikel 23(3)	Artikel 4.5.2
§ 34, stk. 4	Artikel 23(4)	Artikel 4.5.4
§ 34, stk. 5	Artikel 23(5)	Artikel 4.5.5
§ 34, stk. 6	Artikel 23(6)	Artikel 4.5.6
§ 35, stk. 1	Artikel 24(1)	Artikel 4.3.2 (a)
§ 35, stk. 2	Artikel 24(2)	Artikel 4.3.2 (b)
§ 35, stk. 3	Artikel 24(3)	Artikel 4.3.2 (c)
§ 35, stk. 4	Artikel 24(4)	Artikel 4.3.2 (d) Artikel 10.1
§ 35, stk. 5	Artikel 24(5)	Artikel 4.3.2 (e)
§ 35, stk. 6	Artikel 24(6)	Artikel 4.3.3 Artikel 10.1
§ 35, stk. 7	Artikel 24(7)	Artikel 4.3.4
§ 36, stk. 1	Artikel 25(1)	Artikel 4.6.1
§ 36, stk. 2	Artikel 25(2)	Artikel 4.6.2
§ 36, stk. 3	Artikel 25(3)	Artikel 4.6.3
§ 36, stk. 4	Artikel 25 (4)	Artikel 4.6.4
§ 37, stk. 1	Artikel 40 (1)	Artikel 7.3.1
§ 37, stk. 2	Artikel 40 (2)	Artikel 7.3.2
§ 37, stk. 3	Artikel 40(3)	Artikel 7.3.3 (a) Artikel 7.3.3 (b)
§ 37, stk. 4	Artikel 40(4)	Artikel 7.3.3 (c) Artikel 7.3.4
§ 37, stk. 5	Artikel 40(5)	Artikel 7.3.5
§ 37, stk. 6	Artikel 40(6)	Artikel 7.3.6

§ 37, stk. 7	Artikel 40(7)	Artikel 7.3.7 Artikel 7.3.8
§ 38, stk. 1	Artikel 26(1)	Artikel 5.1.1
§ 38, stk. 2	Artikel 26(2)	Artikel 5.1.2
§ 38, stk. 3	Artikel 26(3)	Artikel 5.1.3
§ 38, stk. 4	Artikel 26(4)	Artikel 5.1.1
§ 39, stk. 1	Artikel 27(1)	
§ 39, stk. 2	Artikel 27(2) +(3) + (4)	Artikel 5.2.1 Artikel 5.2.2 Artikel 5.2.3
§ 39, stk. 3	Artikel 27(5)	Artikel 5.2.4
§ 39, stk. 4	Artikel 27(6)	Artikel 5.2.5
§ 39, stk. 5	Artikel 27(7)	Artikel 5.1.1
§ 40, stk. 1	Artikel 28(2)	Artikel 5.3.1 Artikel 5.3.2
§ 40, stk. 2	Artikel 28(3) Artikel 48(1)	Artikel 5.3.3 Artikel 9.2.1
§ 40, stk. 3	Artikel 28(4) Artikel 48(2)	Artikel 5.3.4 Artikel 9.2.2
§ 40, stk. 4	Artikel 28(5)	Artikel 5.3.5
§ 40, stk. 5	Artikel 28(6)	Artikel 5.3.6
§ 40, stk. 6	Artikel 28(7)	Artikel 5.3.7
§ 40, stk. 7	Artikel 28(8)	Artikel 5.1.1
§ 40, stk. 8	Artikel 28(9)	Artikel 5.3.2
§ 40, stk. 9	Artikel 28(1)	Artikel 5.3.4 Artikel 10.1.1
§ 41, stk. 1	Artikel 29(1)	Artikel 5.4.1
§ 41, stk. 2	Artikel 29(2)	Artikel 5.4.2
§ 41, stk. 3	Artikel 29(3)	Artikel 5.4.3
§ 41, stk. 4	Artikel 29(4)	Artikel 5.4.4
§ 42, stk. 1	Artikel 30(1)	Artikel 5.5.1
§ 42, stk. 2	Artikel 30(2)	Artikel 5.5.2
§ 42, stk. 3	Artikel 30(3)	Artikel 5.5.3 (a)
§ 42, stk. 4	Artikel 30(4)	Artikel 5.5.3 (b)
§ 42, stk. 5	Artikel 30(5)	Artikel 5.5.4
§ 43, stk. 1	Artikel 31(2)	Artikel 5.6.1
§ 43, stk. 2	Artikel 31(3)	Artikel 5.6.2
§ 43, stk. 3	Artikel 31(1)	Artikel 10.1

§ 44	Artikel 32	Artikel 8.2.1
§ 45, stk. 1	Artikel 33(2)	Artikel 6.1.1 (a)
§ 45, stk. 2	Artikel 33(3)	Artikel 6.1.1 (b)
§ 45, stk. 3	Artikel 33(4)	Artikel 6.1.1 (c)
§ 45, stk. 4	Artikel 33(1)	Artikel 6.1.2 Artikel 6.1.3
§ 46, stk. 1	Artikel 34(1)	Artikel 6.2.1 (a)
§ 46, stk. 2	Artikel 34(2)	Artikel 6.2.1 (b)
§ 46, stk. 3	Artikel 34(3)	Artikel 6.2.1 (c)
§ 46, stk. 4	Artikel 34(4)	Artikel 6.2.1 (d)
§ 46, stk. 5	Artikel 34(5)	Artikel 6.2.1 (e)
§ 46, stk. 6	Artikel 34(6)	Artikel 6.2.1 (f)
§ 46, stk. 7	Artikel 34(7)	Artikel 6.2.1 (g)
§ 46, stk. 8	Artikel 34(8)	Artikel 6.2.1 (h)
§ 46, stk. 9	Artikel 34(9)	Artikel 6.2.2
§ 47, stk. 1	Artikel 35(2)	Artikel 6.3.1
§ 47, stk. 2	Artikel 35(3)	Artikel 6.3.2
§ 47, stk. 3	Artikel 35(4)	Artikel 6.3.3
§ 47, stk. 4	Artikel 35(5)	Artikel 6.3.4
§ 47, stk. 5	Artikel 35(1)	Artikel 10.1
§ 48, stk. 1	Artikel 36(2)	Artikel 6.4.1 (a)
§ 48, stk. 2	Artikel 36(3)	Artikel 6.4.1 (b)
§ 48, stk. 3	Artikel 36(4)	Artikel 6.4.1 (c)
§ 48, stk. 4	Artikel 36(1)	Artikel 10.1
§ 49, stk. 1	Artikel 37(2)	Artikel 6.5.1 (a) Artikel 6.5.1 (b)
§ 49, stk. 2	Artikel 37(3)	Artikel 6.5.1 (c)
§ 49, stk. 3	Artikel 37(4)	Artikel 6.5.1 (d)
§ 49, stk. 4	Artikel 37(5)	Artikel 6.5.1 (e)
§ 49, stk. 5	Artikel 37(6)	Artikel 6.5.1 (f)
§ 49, stk. 6	Artikel 37(7)	Artikel 6.5.1 (g)
§ 49, stk. 7	Artikel 37(1)	Artikel 10.1
§ 50, stk. 1	Artikel 41(1)	Artikel 7.4.1 Artikel 7.4.2
§ 50, stk. 2	Artikel 41(2)	Artikel 7.4.2
§ 50, stk. 3	Artikel 41(3)	Artikel 7.4.3
§ 50, stk. 4	Artikel 41(4)	Artikel 7.4.5 Artikel 7.4.6

§ 50, stk. 5	Artikel 41(5)	Artikel 7.4.4
§ 51, stk. 1	Artikel 42(2)	Artikel 7.5.1
§ 51, stk. 2	Artikel 42(3)	Artikel 7.5.1
§ 51, stk. 3	Artikel 42(4)	Artikel 7.5.2
§ 51, stk. 4	Artikel 42(1)	Artikel 10.1
§ 52, stk. 1	Artikel 43(1)	Artikel 7.6.1
§ 52, stk. 2	Artikel 43(2)	Artikel 7.6.2
§ 52, stk. 3	Artikel 43(2)	Artikel 7.6.2
§ 52, stk. 4	Artikel 43(3)	Artikel 7.6.3
§ 52, stk. 5	Artikel 43(3)	Artikel 7.6.4
§ 52, stk. 6	Artikel 43(4)	Artikel 7.6.5
§ 52, stk. 7	Artikel 43(5)	Artikel 7.6.6
§ 53, stk. 1	Artikel 44(2)	Artikel 8.1.1
§ 53, stk. 2	Artikel 44(3)	Artikel 8.1.2
§ 53, stk. 3	Artikel 44(4)	Artikel 8.1.3
§ 53, stk. 4	Artikel 44(5) + (6)	Artikel 8.1.4
§ 53, stk. 5	Artikel 44(7)	Artikel 8.1.6
§ 53, stk. 6		
§ 53, stk. 7	Artikel 44(1)(a)	Artikel 10.1
§ 54, stk. 1	Artikel 45(1)	Artikel 1.5.3 Artikel 3.2.2 Artikel 3.2.5 Artikel 3.2.8 Artikel 7.5.2 Artikel 7.6.6
§ 54, stk. 2	Artikel 45(2)	Artikel 3.2.6 Artikel 7.3.1
§ 54, stk. 3	Artikel 45(3)	
§ 55		
§ 56		
§ 57		
§ 58		
§ 59		
§§ 60-66	Artikel 46	
§ 67		
§ 68		
§ 69		
§ 70	Artikel 56	

§ 71		
§ 72		
§ 73		
§ 74, stk. 1	Artikel 47(2)	Artikel 9.1.1
§ 74, stk. 2	Artikel 47(3)	Artikel 9.1.2
§ 74, stk. 3	Artikel 47(4)	Artikel 9.1.3
§ 74, stk. 4	Artikel 47(1)	Artikel 10.1
§ 75, stk. 1	Artikel 49(1)	Artikel 9.3.1
§ 75, stk. 2	Artikel 49(2)	Artikel 9.3.5
§ 75, stk. 3	Artikel 49(3)	Artikel 9.3.2 Artikel 9.3.3
§ 75, stk. 4	Artikel 49(4)	Artikel 9.3.4
§ 75, stk. 5	Artikel 49(5)	
	Artikel 50	
	Artikel 51	Artikel 9.4.1
	Artikel 52	
	Artikel 53	
	Artikel 54	
	Artikel 55	
	Artikel 56	
	Artikel 57	
	Artikel 58	
	Artikel 59	

Lovforslaget sammenholdt med gældende lov

<i>Gældende formulering</i>	<i>Lovforslaget</i>
	<p>§ 76. I opkrævningsloven, jf. lovbe- kendtgørelse nr. 573 af 6. maj 2019, som ændret senest ved § 2 i lov nr. 489 af 15. maj 2023, foretages føl- gende ændring:</p>
<p>§ 16. Nedenstående ind- og udbeta- linger fra og til virksomheder, sel- skaber, fonde og foreninger, offent- lige myndigheder, institutioner m.v. indgår i en samlet saldoopgø- relse (skattekontoen) efter reglerne i dette kapitel:</p> <p>1) Skatter og afgifter omfattet af denne lovs § 1, stk. 1 og 2.</p> <p>2) Betalinger efter selskabsskatte- loven, fondsbeskatningsloven, ak- tiesparekontoloven, kulbrinteskate- loven, toldloven, lov om frem- skyndet tilbagebetaling af visse af- gifter, lov om afgift af skadesfor- sikringer, tinglysningsafgiftsloven og lov om afgift af bidraget til Ar- bejdsmarkedets Erhvervssikring og af arbejdsulykkeserstatninger m.v.</p> <p>3) Gebyr og tilskud vedrørende dæk, jf. miljøbeskyttelseslovens §§ 53 og 53 a.</p> <p>4) Betaling vedrørende batterier og akkumulatorer og udtjente batterier</p>	<p>1. I § 16, nr. 2 indsættes efter ”kul- brinteskatteloven,”: ”minimumsbe- skatningsloven”.</p>

<p>og akkumulatorer, jf. miljøbeskyttelseslovens § 9 u, stk. 2.</p> <p>5) Miljøbidrag, jf. § 3 i lov om miljøbidrag og godtgørelse i forbindelse med ophugning og skrotning af biler.</p> <p>6) Bøder, gebyrer og renter vedrørende de ovennævnte love og betalinger.</p>	
	<p>§ 77. I selskabsskatteloven, jf. lov-bekendtgørelse nr. 1241 af 22. august 2022, som senest ændret ved § 4 i lov nr. 745 af 13. juni 2023, foretages følgende ændring:</p>
<p>§ 32... <i>Stk. 2-10. ---</i> <i>Stk. 11.</i> Der gives nedslag for datterselskabets danske og udenlandske skatter efter ligningslovens § 33, stk. 1 og 7. Der gives nedslag for de skatter, som datterselskabet ville betale, hvis det blev beskattet efter et territorialprincip svarende til princippet i § 8, stk. 2. Hvis moderselskabet ved indkomstopgørelsen skal medregne fortjeneste på aktiver og passiver efter stk. 10, gives der nedslag for den skat, som datterselskabet kunne være pålignet af fortjeneste på aktivet eller passivet, hvis det var afstået på samme tidspunkt. Nedslaget efter 3. pkt. kan dog ikke overstige den danske skat på indkomst efter stk. 10, 1. pkt. Der gives nedslag vedrørende skattemæssige hensættelser efter</p>	<p>1. I § 32, <i>stk. 11</i>, indsættes som 6. og 7. <i>pkt.</i>:</p> <p>”Der gives også nedslag for ekstraskat betalt efter en kvalificeret regel om indenlandsk ekstraskat, som er fastsat i overensstemmelse med artikel 11 i Rådets direktiv (EU) nr. 2022/2523 af 15. december 2022 om sikring af en global minimumsskattesats for multinationale koncerner og store nationale koncerner i Unionen, eller som efter direktivets artikel 52 anses for ækvivalent hermed. Minimumsskattelovens § 39, stk. 3, finder anvendelse ved opgørelsen af den af datterselskabet betalte indenlandske ekstraskat.”</p>

stk. 10 på tilsvarende måde som efter 3. og 4. pkt. <i>Stk. 12-16.---</i>	
	§ 78. I skatteforvaltningsloven, jf. lovbekendtgørelse nr. 835 af 3. juni 2022, som ændret ved § 2 i lov nr. 905 af 21. juni 2022 og § 14 i lov nr. 679 af 3. juni 2023, foretages følgende ændring:
§ 25... <i>Stk. 2.---</i> <i>Stk. 3.</i> Et svar, der vedrører fortolkningen af en dobbeltbeskatningsoverenskomst, er ikke bindende, i det omfang en udenlandsk respektive en færøsk eller en grønlandsk skattemyndighed lægger en anden vurdering af det pågældende spørgsmål til grund. <i>Stk. 4.---</i>	1. I § 25, <i>stk. 3</i> , indsættes som 2. pkt.: ”1. pkt. gælder også for fortolkningen af minimumsbeskatningsloven, hvis en udenlandsk skattemyndighed lægger en anden vurdering af det pågældende spørgsmål til grund.”