



Fremsat den 4. oktober 2023 af skatteminister Jeppe Bruus

Forslag

til

Lov om en ekstraskat for visse koncernenheder (minimumsbeskatningsloven)¹⁾

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. Lovens afsnit IV finder endvidere anvendelse på joint ventures og disses tilknyttede joint ventures, jf. § 38.

Stk. 2. Er et regnskabsår som nævnt i stk. 1 enten længere eller kortere end 12 måneder, reguleres den omsætningsgrænse, der er nævnt i stk. 1, forholdsmæssigt for det pågældende regnskabsår. 1. pkt. finder tilsvarende anvendelse i forhold til beløbsgrænserne i § 2, stk. 2, § 26, stk. 1 og 4, § 32, stk. 1, § 35, stk. 1-3, § 52, stk. 2, og § 72, stk. 1 og 4.

§ 2. Uanset § 1, stk. 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 ejendomsinvesteringselskab, der er et ultimativt moderselskab.
- 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 pensionsserviceenheder,

og som opfylder følgende betingelser enkeltvis eller i kombination:

- 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, som er accessoriiske i forhold 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 næsten hele enhedens indkomst hidrører fra udbytte eller egenkapitalgevinster eller -tab, som er udeladt ved beregningen af kvalificeret indkomst eller tab efter § 15, stk. 1, nr. 2 og 3.

Stk. 2. En enhed, hvor hele enhedens værdi enten direkte eller indirekte er ejet af en eller flere enheder, som er nævnt i stk. 1, nr. 3, anses for en undtagen enhed efter stk. 1, nr. 7, litra b, selv om den ikke opfylder aktivitetsbetingelsen, hvis den samlede omsætning for alle koncernens enheder med undtagelse af enheder omfattet af stk. 1, nr. 3, nr. 7, litra a, og nr. 8, og enheder, der opfylder aktivitetsbetingelsen i stk. 1, nr. 7, litra b, er mindre end 750 mio. euro. Beløbsgrænsen i 1. pkt. nedsættes til 25 pct. af koncernens samlede omsætning, hvis koncernens samlede omsætning er mindre end 3 mia. euro.

Stk. 3. 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 undtagen enhed.

§ 3. Enheder, som loven finder anvendelse på, jf. §§ 1 og 2, skal betale ekstraskat efter reglerne i afsnit II-IV.

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.

Kapitel 2
Definitioner

§ 4. 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. En enhed, der er et medlem af en joint venture-koncern, som har hjemsted i Danmark, jf. § 47, anses for en koncernenhed ved anvendelsen af lovens afsnit VI.
- 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, jf. 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.
- 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) Regnskaber for koncerner, jf. nr. 3, litra b, 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) Regnskaber, der, hvis det ultimative moderselskab ikke udarbejder regnskaber som beskrevet i litra a-c, 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 udarbejdet efter en anden regnskabsstandard 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 private fysiske eller juridiske personer 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, herunder ordninger, der giver organisationens kontorer eller driftssteder i denne jurisdiktion privilegier og immuniteter.
 - c) Lovregler eller dens vedtægter forhindrer, at dens indkomst kommer private fysiske eller juridiske personer 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) Næsten 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 privat fysisk eller juridisk person 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 aktiver eller kapital eller som betaling, der repræsenterer den rimelige markedsværdi af aktiver 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 alene erhvervsmæssig virksomhed, som 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 omfattende 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 omfattende skat eller en kvalificeret indenlandsk ekstraskat, der er baseret på enhedens ledelsens 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) Findes der ikke 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) Har en jurisdiktion ikke 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 nævnt 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, jf. nr. 3, litra b.
- 15) Minimumsskattesats: 15 pct.
- 16) Ekstraskat: Den ekstraskat, der beregnes på jurisdiktionsniveau eller for en koncernenhed efter § 29.
- 17) Skatteordning for kontrollerede udenlandske selskaber: 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 den udenlandske koncernenhed, uanset om denne indkomst udloddes til aktionæren.
- 18) Kvalificeret regel om indkomstmedregning: 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:
- En koncernenhed i en multinational koncern eller i en stor national koncern, som er hjemmehørende i en lavskattejurisdiktion.
 - 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 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 undtagen 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 Europa-Parlamentets og Rådets forordning (EF) nr. 1606/2002 om anvendelse af internationale regnskabsstandarder) og de almindeligt anerkendte regnskabsprincipper i Australien, Brasilien, Canada, Den Europæiske Unions medlemslande, medlemslandene i Det Europæiske Økonomiske Samarbejdsområde, Hongkong (Kina), Japan, Mexico, New Zealand, Folkerepublikken Kina, Republiken Indien, Republiken Korea, Rusland, Singapore, Schweiz, Det Forenede Kongerige og Amerikas Forenede Stater.
- 26) Godkendt regnskabsstandard: Almindeligt anerkendte regnskabsprincipper, som er tilladt af et godkendt regnskabsorgan i den jurisdiktion, hvor en enhed er hjemmehørende. Ved godkendt regnskabsorgan i 1. pkt. forstås det organ, der i en jurisdiktion har beføjelse til at foreskrive, fastlægge eller acceptere regnskabsstandarder med henblik på regnskabsaflæggelse.
- 27) Væsentlig konkurrencefordrejning: En anvendelse af et specifikt princip eller en bestemt procedure i henhold til almindeligt anerkendte regnskabsprincipper, 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 Europa-Parlamentets og Rådets forordning (EF) nr. 1606/2002 om anvendelse af internationale regnskabsstandarder).
- 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:
- 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.
 - 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:
- En investeringsfond eller et ejendomsinvesteringsselskab.
 - En enhed, der som minimum er 95 pct. direkte ejet gennem en af de enheder, der er nævnt i litra a, 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.
 - En enhed, hvor mindst 85 pct. af enhedens værdi er ejet af en af de enheder, der er nævnt i litra a, forudsat at næsten 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.
- d) 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 som forsikringsselskab i den jurisdiktion, hvor den er hjemmehørende.
- 31) **Investeringsfond:** En enhed eller en ordning, som opfylder følgende betingelser:
- Den har til formål at samle finansielle eller ikkefinansielle aktiver fra en række investorer, hvoraf nogle er ikkeforbundne.
 - Den investerer i henhold til en defineret investeringspolitik.
 - Den gør det muligt for investorer at reducere transaktions-, undersøgelses- og analyseudgifter eller at sprede risikoen i fællesskab.
 - 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.
 - 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.
 - 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.
 - Den forvaltes af professionelle forvaltere af investeringsfonde på vegne af investorerne.
- 32) **Ejendomsinvesteringselskab:** 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:**
- 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
 - enheden er reguleret som sådan af den pågældende jurisdiktion eller en af dens politiske underafdelinger eller lokale myndigheder, eller
 - 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.
 - En pensionserviceenhed.
- 34) **Pensionserviceenhed:** En enhed, der udelukkende eller næsten udelukkende er etableret og driver virksomhed med henblik på
- at investere midler til fordel for de enheder, der er nævnt i nr. 33, litra a, eller
 - at udføre aktiviteter, som er accessoriske i forhold til de regulerede aktiviteter, der er nævnt i nr. 33, litra a, forudsat at pensionserviceenheden indgår i samme koncern som de enheder, der udøver disse regulerede aktiviteter.
- 35) **Lavskattejurisdiktion:** Et EU-medlemsland eller en tredjelandsjurisdiktion, hvor den multinationale koncern eller den store nationale koncern i et givet regnskabsår 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 5 og 8-11.
- 37) **Udelukket udbytteskattegodtgørelse:** Enhver anden skat end en kvalificeret udbytteskattegodtgørelse, der påhviler eller er betalt af en koncernenhed, 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. Der foreligger kun en kvalificeret udbytteskattegodtgørelse, hvis mindst en af følgende betingelser er opfyldt:
- Godtgørelsen eller skattefradraget ydes af en anden jurisdiktion end den jurisdiktion, der har pålignet de omfattede skatter.
 - Godtgørelsen eller skattefradraget ydes til 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.
 - Godtgørelsen eller skattefradraget ydes 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 nominel sats, der svarer til eller overstiger standardskattesatsen for almindelig indkomst.
 - Godtgørelsen eller skattefradraget ydes til en offentlig enhed, en international organisation, en hjemmehørende nonprofitorganisation, et hjem-

- mevhørende 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 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 skattegodtgørelsen i henhold til lovgivningen i den jurisdiktion, der yder godtgørelsen.
 - b) Er skattegodtgørelsen delvis refunderbar, den del af skattegodtgørelsen, der skal betales kontant eller med tilsvarende likvide midler til en koncernenhed senest fire år efter den dato, hvor koncernenheden er berettiget til skattegodtgørelsen.
 - c) En skattegodtgørelse, der i det indkomstår, hvor retten til skattegodtgørelsen erhverves, eller senest 15 måneder efter indkomstårets udløb kan overdrages til en uafhængig tredjemand, og skattegodtgørelsen enten af den berettigede er overdraget til en uafhængig tredjemand til en pris, der mindst udgør 80 pct. af godtgørelsens netto nutidsværdi, eller tilsvarende skattegodtgørelser er overdraget til uafhængige tredjemænd i samme periode til en pris, der mindst udgør 80 pct. af godtgørelsernes netto nutidsværdi. For erhververe af en omsættelig skattegodtgørelse anses skattegodtgørelsen kun for en kvalificeret skattegodtgørelse, hvis erhververen kan overdrage godtgørelsen på samme vilkår som den berettigede.
- 39) **Ikkekvalificeret skattegodtgørelse:** En skattegodtgørelse, der ikke er en kvalificeret skattegodtgørelse.
- 40) **Hovedenhed:** En enhed, der inkluderer et fast driftsteds 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, der var trådt i kraft senest den 1. juli 2021, og som
- a) kun påligner indkomstskat på overskud, når sådant overskud udloddes eller anses for at være udloddet til aktionærer, eller når selskabet afholder visse ikke-erhvervsmæssige udgifter, og
 - b) påligner skat med en sats svarende til eller over minimumsskattesatsen.
- 43) **Kvalificeret regel om underbeskattet overskud:** Skatteregler 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 til at opfylde de oplysningsforpligtelser, der er nævnt i § 53, på vegne af den multinationale koncern.
- 45) **Omsætning:** Indtægter, der opstår i forbindelse med en virksomheds ordinære drift, herunder varesalg, levering af tjenesteydelser, honorarer, renter, udbytter og royalties.
- 46) **Tredjelandjurisdiktion:** Et land, der ikke er medlem af den Europæiske Union.
- 47) **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.
- 48) **OECD's modelregler:** De regler, der fremgår af Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar II), der blev godkendt den 14. december 2021 af OECD/G20's Inclusive Framework.
- 49) **Anerkendt kvalificeret indenlandsk ekstraskat:** En kvalificeret indenlandsk ekstraskat, der er gennemført i national ret i en jurisdiktion, og som opfylder følgende betingelser:
- a) Den baseres på regnskaber, der er udarbejdet efter den regnskabsstandard, der følger af § 13, stk. 1,

eller efter en lokal regnskabsstandard, der dog kun kan anvendes, hvis

- i) samtlige koncernenheder i jurisdiktionen anvender den lokale regnskabsstandard og er forpligtet hertil efter jurisdiktionens regler,
 - ii) koncernenhedernes regnskaber er undergivet ekstern revision,
 - iii) koncernenhederne i jurisdiktionen har samme regnskabsår som det ultimative moderselskab, og
 - iv) den lokale regnskabsstandard er en almindeligt anerkendt regnskabsstandard eller en godkendt regnskabsstandard, idet regnskaber udarbejdet efter en godkendt regnskabsstandard skal justeres for at hindre væsentlige konkurrencefordrejninger, jf. nr. 27.
- b) Den er konsistent med OECD's modelregler. En kvalificeret indenlandsk ekstraskat anses for konsistent med OECD's modelregler, hvis den indebærer en skattesats svarende til eller over minimumsskattesatsen og kun fraviger OECD's modelregler, hvor en sådan fravigelse er en betingelse for, at den kan anses for en kvalificeret indenlandsk ekstraskat. Desuden kan den dog fravige OECD's modelregler på et eller flere af følgende punkter:
- i) Den indeholder ikke en substansbaseret indkomstudelukkelse svarende til § 30.
 - ii) Den indeholder ikke en de minimis regel svarende til § 32.
 - iii) Den pålægges ikke gennemløbsenheder, der er oprettet i jurisdiktionen.
 - iv) Den pålægges ikke investeringsenheder.
 - v) Den indeholder en undtagelse for multinationale koncerner i de første fem år af den multinationale koncerns internationale aktivitet, jf. § 52.
 - vi) Den pålægges joint ventures og disses tilknyttede joint ventures, jf. § 38, men opkræves kun af koncernenheder hjemmehørende i jurisdiktionen.
- c) Administrationen af den kvalificerede indenlandske ekstraskat er undergivet løbende overvågning svarende til, hvad der gælder for regler fastsat i overensstemmelse med OECD's modelregler.
- 50) Rapporteringsår: Det regnskabsår, der skal indgives oplysninger om efter kapitel 15.

Kapitel 3

En koncernenheds hjemsted

§ 5. En enhed, som ikke er en gennemløbsenhed eller et fast driftssted, 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 §§ 6-9, i hvilket tilfælde gennemløbsenheden anses for at være hjemmehørende i den jurisdiktion, hvor den blev oprettet.

Stk. 3. Et fast driftssted som defineret i § 4, 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 § 4, 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 § 4, nr. 13, litra c, anses som hjemmehørende i den jurisdiktion, hvor det er beliggende. Et fast driftssted som defineret i § 4, nr. 13, litra d, betragtes som statsløst.

Stk. 4. Skifter en koncernenhed hjemsted i løbet af et regnskabsår, anses enheden som hjemmehørende i den jurisdiktion, hvor den blev anset for at være hjemmehørende efter denne bestemmelse i starten af det pågældende regnskabsår.

Stk. 5. Er en koncernenhed hjemmehørende i to jurisdiktioner, og har disse jurisdiktioner en gældende dobbeltbeskatningsoverenskomst, anses koncernenheden som hjemmehørende i den jurisdiktion, hvor den betragtes som skattemæssigt hjemmehørende i henhold til dobbeltbeskatningsoverenskomsten. Kræver den gældende dobbeltbeskatningsoverenskomst, 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. Gives der ikke 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. Er en koncernenhed hjemmehørende i to jurisdiktioner, og har disse jurisdiktioner ikke 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. Er beløbet for de forfaldne omfattede skatter i de to jurisdiktioner det samme eller nul, anses koncernenheden som hjemmehørende i den jurisdiktion, hvor den har den højeste substansbaserede indkomstudelukkelse opgjort på enhedsbasis i overensstemmelse med § 30. Er beløbet for den substansbaserede indkomstudelukkelse i de to jurisdiktioner 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. Er et moderselskab som følge af anvendelsen af stk. 5 og 6 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

Indkomstmedregning

Kapitel 4

Betaling af ekstraskat

Koncernenheder, der er betalingspligtige

§ 6. Besidder et ultimativt moderselskab direkte eller indirekte 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. § 29, vedrørende de pågældende udenlandske og statsløse koncernenheder, der kan henføres til selskabet.

§ 7. Besidder et mellemliggende moderselskab, der er ejet af et ultimativt moderselskab, som er hjemmehørende i en tredjelandsjurisdiktion, direkte eller indirekte 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. § 29, vedrørende de pågældende udenlandske og statsløse koncernenheder, der kan henføres til selskabet.

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

§ 8. Besidder et mellemliggende moderselskab, der er ejet af et ultimativt moderselskab, som er en undtagen enhed, direkte eller indirekte 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. § 29, vedrørende de pågældende udenlandske og statsløse koncernenheder, der kan henføres til selskabet.

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

§ 9. 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 kon-

cernenhed, at beregne og betale den ekstraskat, jf. § 29, vedrørende de pågældende udenlandske og statsløse koncernenheder, der kan henføres til selskabet.

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

Allokering af beregnet ekstraskat

§ 10. Den ekstraskat, som et moderselskab skal betale efter § 6, § 7, stk. 1, § 8, stk. 1, og § 9, stk. 1, for en lavt beskattet koncernenhed, udgør den ekstraskat, som er beregnet for den lavt beskattede koncernenhed efter § 29, multipliceret med den andel af denne ekstraskat, som for regnskabsåret skal allokeres til moderselskabet.

Stk. 2. 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.

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.

Undgåelse af dobbelt medregning

§ 11. Har et 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 førstnævnte moderselskab skal betale efter §§ 6-9, med et beløb svarende til den del af ekstraskatten, som er allokeret til det

førstnævnte moderselskab, men som betales af det mellem-liggende moderselskab eller det delvist ejede moderselskab.

Kapitel 5

Kvalificeret indkomst eller tab

Opgørelse

§ 12. En koncernenheds kvalificerede indkomst eller tab er enhedens regnskabsmæssige nettoindkomst eller -tab med de reguleringer, der følger af §§ 14-20.

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 nettore-sultat er opgjort ved udarbejdelsen af det ultimative moder-selskabs konsoliderede regnskab, jf. dog § 13.

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. Kravet efter 1. pkt. gælder dog ikke, hvis der kun er foretaget en armslængdekorrektio-n efter de lokale regler i den ene af de relevante jurisdiktioner, og denne jurisdiktion har en nominel selskabsskattesats, der er mindre end minimumsskattesatsen, eller har været en lavskattejuris-diktion for koncernen i begge de to forudgående regnskabs-år.

Stk. 4. Et ultimativt moderselskab kan beslutte at anvende sin konsoliderede regnskabsmæssige behandling til at elimi-nere indkomster, udgifter, gevinster og tab fra koncerninter-ne transaktioner mellem koncernenheder, der er hjemmehø-rende 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 pas-sende 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.

§ 13. En koncernenheds regnskabsmæssige nettoindkomst eller -tab efter § 12 er det resultat, som enheden har fastsat efter den regnskabsstandard, der anvendes ved udarbejdelsen af det konsoliderede regnskab for det ultimative moder-selskab. Er det ikke med rimelighed praktisk muligt at ansætte den regnskabsmæssige nettoindkomst eller det regn-skabsmæssige nettotab for en koncernenhed på grundlag af den almindeligt anerkendte eller godkendte regnskabs-stand-ard, der anvendes ved udarbejdelsen af det ultimative moderselskabs konsoliderede regnskab, kan den regnskabs-mæssige 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 transakti-oner, når dette princip eller denne standard afviger fra den standard, der anvendes ved udarbejdelsen af det ultimative moderselskabs konsoliderede regnskaber, re-guleres, så de svarer til den behandling, der kræves for den pågældende post i henhold til den regnskabsstan-dard, der anvendes ved udarbejdelsen af de konsolide-rede regnskaber.

Stk. 2. Har det ultimative moderselskab ikke udarbejdet sine konsoliderede regnskaber i overensstemmelse med en almindeligt anerkendt regnskabsstandard, jf. § 4, nr. 6, li-tra c, reguleres det ultimative moderselskabs konsoliderede regnskaber for at forhindre væsentlige konkurrencefordrej-ninger. Udarbejder det ultimative moderselskab ikke konso-liderede regnskaber, jf. § 4, nr. 6, litra a-c, er de konsolide-rede regnskaber i det ultimative moderselskab, jf. § 4, nr. 6, litra d, dem, der ville være blevet udarbejdet, hvis det ultimative moderselskab skulle udarbejde sådanne konsoli-derede 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. Resulterer anvendelsen af et specifikt princip eller en specifik procedure i henhold til almindeligt anerkendte regnskabsprincipper i væsentlige konkurrencefordrejninger, reguleres den regnskabsmæssige behandling af alle poster eller transaktioner, som er omfattet af dette princip eller den-ne procedure, med henblik på at den pågældende post eller transaktion behandles i overensstemmelse med de internati-onale regnskabsstandarder (IFRS eller IFRS som vedtaget af EU i henhold til Europa-Parlamentets og Rådets forord-ning (EF) nr. 1606/2002 om anvendelse af internationale regnskabsstandarder).

Undtagelse vedrørende international skibsfart

§ 14. En koncernenheds positive indkomst fra internatio-nal skibsfart og anerkendt accessorisk indkomst fra interna-tional skibsfart medtages ikke ved beregningen af enhedens kvalificerede indkomst eller tab efter § 12, jf. dog stk. 4. Det er en betingelse, at koncernenheden godtgør, at den strate-giske eller forretningsmæssige drift af alle de pågældende skibe rent faktisk udøves inden for den jurisdiktion, hvor koncernenheden er hjemmehørende. Medfører beregningen af koncernenhedens indkomst fra international skibsfart og anerkendt accessorisk indkomst fra international skibsfart et underskud, medtages et sådant underskud ikke ved bereg-ningen af koncernenhedens kvalificerede indkomst eller tab efter § 12.

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

- 1) Transport af passagerer eller gods med skib i internatio-nal 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 charteraftaler.
- 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 af koncernenheden til en sådan anvendelse 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 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.

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, jf. stk. 2 og 3, allokeres til sådanne aktiviteter med henblik på at beregne koncernenhedens nettoindkomst fra international skibsfart og dens anerkendte accessoriske nettoindkomst 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

§ 15. Ved beregningen af en koncernenheds kvalificerede indkomst eller tab efter § 12 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 og 5.
- 4) Forsikringsselskabers hensættelser, jf. stk. 6.
- 5) Medregnede gevinster eller tab i henhold til omvurderingsmetode, jf. stk. 7.
- 6) Gevinster eller tab ved afhændelse af aktiver og passiver, der er udelukket i henhold til § 37.
- 7) Asymmetriske valutagevinster eller -tab, jf. stk. 8.
- 8) Principielt ikketilladte udgifter, jf. stk. 9.
- 9) Fejl i tidligere regnskabsår og ændringer i regnskabsprincipper, jf. stk. 10.
- 10) Påløbne pensionsomkostninger, jf. stk. 11.
- 11) Ikkemedregnede kvalificerede skattegodtgørelser, jf. § 4, nr. 38, og medregnede ikkekvalificerede skattegodtgørelser, jf. § 4, nr. 39, idet der dog ikke skal reguleres for en ikkemedregnet kvalificeret skattegodtgørelse, der er erhvervet i tilknytning til erhvervelse eller konstruktion af aktiver, og hvis værdi regnskabsmæssigt medregnes som indkomst hen over aktivets levetid.
- 12) Omkostninger i forbindelse med en koncernintern finansieringsordning, hvor betingelserne i stk. 12 er opfyldt.
- 13) Forøgelse eller fald i koncernenhedens egenkapital som et resultat af modtagne, udbetalte eller forfaldne udlodninger i forbindelse med hybrid kernekapital, jf. stk. 13.
- 14) Forsikringsselskabers reguleringer efter stk. 14.
- 15) Udelukkede gevinster ved gældsrevideringer og modsvarende tab på fordringerne, jf. stk. 15 og 16.

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

- 1) Omfattede skatter efter kapitel 6 påløbet som en udgift og eventuelle aktuelle 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. § 4, nr. 37, der er påløbet som en udgift.

Stk. 3. 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 § 42.

Stk. 4. Som udelukkede egenkapitalgevinster eller -tab efter stk. 1, nr. 3, anses 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, derudover vælge at behandle de valutagevinster og -tab, der fremgår af koncernenhedens regnskabsmæssige nettoindkomst eller -tab, som en udelukket egenkapitalgevinst eller -tab efter dette stykke, hvis

- 1) en sådan 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. Uanset stk. 4 kan den indberettende koncernenhed i overensstemmelse med § 54, stk. 1, vælge at inkludere alle regnskabsmæssige egenkapitalgevinster og -tab på ejerandele som nævnt i 4. pkt., nr. 1-3, bortset fra porteføljeandele, som er ejet af koncernenheder i en jurisdiktion, medmindre der er tale om en kvalificeret ejerandel. Ved en kvalificeret ejerandel forstås en ejerandel i en skattemæssigt transparent enhed, hvor der regnskabsmæssigt ikke sker konsolidering post for post, og hvor det samlede afkast på ejerandelen forventes at blive negativt før medregning af skattegodtgørelser. Der kan efter udløbet af den i § 54, stk. 1, omhandlede periode ikke ske ændring af valget for en ejerandel, hvis et samlet tab er medregnet i den kvalificerede indkomst i

tilvalgsperioden. 1.-3. pkt., finder anvendelse på følgende kapitalgevinster og -tab:

- 1) Gevinster og tab, der hidrører fra ændringer i dagsværdien samt værdiforringelser på ejerandelen, hvor ejeren beskattes efter et lagerprincip eller af værdiforringelser på ejerandelen (og skattekonsekvenserne anses for at være indkomstskatteudgifter), eller hvor der anvendes et realisationsprincip, og indkomstskatteudgiften omfatter udskudte skatteudgifter opgjort efter et lagerprincip eller inkluderer værdiforringelser på ejerandelen.
- 2) Gevinster og tab, der hidrører fra ejerandelen i en transparent enhed, og ejerens andel regnskabsmæssigt opgøres efter den indre værdis metode.
- 3) Gevinster og tab ved afståelse af ejerandelen medregnes i ejerens skattepligtige indkomst efter reglerne i ejerens hjemland. Det gælder dog ikke, i det omfang gevinsten skattefritages.

Stk. 6. Vedrører et forsikringsselskabs hensættelser i regnskabsåret udelukkede udbytter eller udelukkede kapitalgevinster og -tab, jf. stk. 3 og 4, fra en ejerandel ejet på vegne af en policeindehaver, indgår hensættelserne ikke i opgørelsen af den kvalificerede indkomst. Uanset 1. pkt. kan den indberettende koncernenhed i overensstemmelse med § 54, stk. 1, for hver enkelt koncernenhed i stedet vælge ikke at udelukke udbytter omfattet af stk. 3, nr. 1, litra b.

Stk. 7. Medregnede gevinster eller tab i henhold til omvurderingsmetoden er en nettogevinst eller et nettotab, som øges eller nedsættes med eventuelle omfattede skatter i regnskabsåret i forbindelse med omvurderingen, og som opstår som følge af, at materielle anlægsaktiver reguleres fra bogførte værdier til dagsværdi, som indregnes i anden totalindkomst, og hvor gevinst eller tab, der er medregnet i anden totalindkomst, ikke efterfølgende rapporteres gennem resultatopgørelsen.

Stk. 8. 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 på eller et sådant tab på en tredje fremmed valuta er medregnet ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst.

Stk. 9. 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. 10. Som fejl i tidligere regnskabsår efter stk. 1, nr. 9, anses en ændring i en koncernenheds primoegenkapital 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. § 26. Som en ændring i regnskabsprincipper efter stk. 1, nr. 9, anses en ændring i en koncernenheds primoegenkapital i begyndelsen af et regnskabsår, 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. 11. Påløbne 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. 12. 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 dennes 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. 13. 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.

Stk. 14. Forsikringsselskaber skal udelukke beløb, som opkræves hos forsikringstagere til dækning af skatter betalt af forsikringsselskabet vedrørende afkast til forsikringstagerne. Et forsikringsselskab skal medtage eventuelle afkast til forsikringstagerne, som ikke afspejles i forsikringsselskabets regnskabsmæssige nettoindkomst eller -tab, i det omfang den tilsvarende ændring i forpligtelsen over for forsikringstagerne afspejles i forsikringsselskabets regnskabsmæssige nettoindkomst eller -tab.

Stk. 15. Den indberettede koncernenhed kan beslutte at udelukke gevinster ved gælds eftergivelser og modsvarende tab på fordringerne, når gælds eftergivelsen opfylder en af følgende betingelser:

- 1) Sker som led i konkursbehandling, rekonstruktionsbehandling eller anden lignende insolvensbehandling efter lovgivningen, når den er undergivet kontrol ved en domstol eller anden retsinstans i den relevante jurisdiktion, eller hvor en uafhængig bobestyrer er udnævnt. I givet fald udelukkes gevinster på alle gælds eftergivelser, uanset om kreditor er nært forbundet til koncernenheden.
- 2) Er led i en samlet aftale, hvor en eller flere kreditorer ikke er nært forbundet med koncernenheden, og det er rimeligt at antage, at koncernenheden ville være insolvent inden for 12 måneder uden gælds eftergivelsen fra de kreditorer i aftalen, der ikke er nært forbundet med koncernenheden. I givet fald udelukkes gevinster på alle gælds eftergivelser, uanset om kreditor er nært forbundet til koncernenheden.

Stk. 16. Opfylder en gælds eftergivelse ikke betingelserne i stk. 15, nr. 1 og 2, vil en beslutning som nævnt i stk. 15 udelukke gevinster på gælds eftergivelser og modsvarende tab på fordringer, når gælds eftergivelsen sker i tilfælde, hvor koncernenhedens forpligtelser overstiger dagsværdien af dens aktiver vurderet umiddelbart inden gælds eftergivelsen. I givet fald udelukkes alene gevinst på gæld til kreditorer, der ikke er nært forbundet med koncernenheden, og alene med det beløb, hvormed forpligtelserne overstiger dagsværdien af aktiverne vurderet umiddelbart inden gælds eftergivelsen, dog højst med et beløb svarende til den reduktion af koncernenhedens skattefordele, som gælds eftergivelsen medfører i henhold til skattelovgivningen i koncernenhedens jurisdiktion.

§ 16. Ved beregningen af en koncernenheds kvalificerede indkomst eller tab efter § 12 kan koncernenheden efter den indberettende koncernenheds beslutning foretage følgende reguleringer af enhedens regnskabsmæssige nettoindkomst eller -tab:

- 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 investeringsskabsenhedernes 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 multinational koncern eller en stor 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. Tilbagekaldes en beslutning jf. § 54, stk. 1, om anvendelse af realisationsprincippet, jf. stk. 1, nr. 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. Er en beslutning om fradrag for omkostning eller udgift i relation til en aktiebaseret kompensation, jf. stk. 1, nr. 2, truffet, men aktieoptionen ikke udnyttes af ihændehaveren, skal udgifterne vedrørende den aktiebaserede kompensationsordning tilbageføres til koncernenhedens regnskabsmæssige nettoindkomst eller -tab i det år, hvor ak-

tieoptionen udløber. Indgår en del af udgiften til den aktiebaserede kompensation 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 fratrukket 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 fratrukket ved beregningen af enhedens kvalificerede indkomst eller tab i nævnte forudgående regnskabsår, hvis beslutningen var blevet truffet i sådanne regnskabsår.

Stk. 5. Tilbagekaldes en beslutning, jf. § 54, stk. 1, om fradrag for omkostning eller udgift i relation til en aktiebaseret kompensation, jf. stk. 1, nr. 2, 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 træffes.

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 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 svare til forholdet mellem nettogevinsten for den pågældende koncernenhed og nettogevinsten for alle koncernenheder i det regnskabsår, hvor beslutningen træffes. Var ingen koncernenhed i en jurisdiktion, der har opnået en nettogevinst ved afhændelse af fast ejendom i det regnskabsår, hvor beslutningen træffes, hjemmehørende i jurisdiktionen i et givet regnskabsår i femårsperioden, allokeres den del af den resterende nettogevinst, der skal fordeles til dette regnskabsår, ligeligt til hver koncernenhed i den pågældende jurisdiktion. Enhver regulering i henhold til stk. 1, nr. 3, for de regnskabsår, der går forud for det regnskabsår, hvor beslutningen træffes, skal foretages i henhold til § 31, stk. 1.

Allokering mellem hovedenhed og fast driftssted

§ 17. Opfylder en koncernenhed definitionen af et fast driftssted, jf. § 4, 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. Aflægger et fast driftssted ikke 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. Opfylder en koncernenhed definitionen af et fast driftssted, jf. § 4, 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. Opfylder en koncernenhed definitionen af et fast driftssted, jf. § 4, 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. Opfylder en koncernenhed definitionen af et fast driftssted, jf. § 4, 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 optjenes 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

§ 18. 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. Driver en gennemløbsenhed helt eller delvis 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 § 17.

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. Er en skattemæssigt transparent enhed ikke 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. Er en gennemløbsenhed 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.

§ 19. 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, hvis:

- 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, hvis 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 ret 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 6 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, hvorigennem en gennemløbsenhed, der er et ultimativt moderselskab, helt eller delvis 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.

Ordning med fradragsberettigede udlodninger

§ 20. For et ultimativt moderselskab i en multinational koncern eller i en stor national koncern, der er omfattet af en ordning med fradrag for udlodninger, nedsættes den kvalificerede indkomst indtil nul for regnskabsåret med det beløb, der er distribueret som fradragsberettigede udlodninger senest 12 måneder efter udgangen af regnskabsåret, hvis

- 1) udlodningen er medregnet i modtagerens skattepligtige indkomst i et indkomstår, der udløber senest 12 måneder efter udgangen af regnskabsåret, og beskattes 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 modtageren af denne udlodning, 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 med fradrag for udlodninger, nedsættes den kvalificerede indkomst indtil nul for regnskabsåret med det beløb, der distribueres som fradragsberettigede udlodninger senest 12 måneder efter udgangen af regnskabsåret, hvis modtageren er

- 1) en fysisk person, og den udlodning, der er modtaget, udgør medlemsdividende fra et indkøbskooperativ,
- 2) en fysisk person, der er skattemæssigt hjemmehørende i den samme jurisdiktion som den, 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 pensionserviceenhed, der er skattemæssigt hjem-

mehørende i den samme jurisdiktion som den, hvor det ultimative moderselskab er hjemmehørende.

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

Stk. 4. Har det ultimative moderselskab en ejerandel i en anden koncernenhed, der er omfattet af en ordning med fradrag for udlodninger, og besiddes denne ejerandel 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 udlodninger, og som er hjemmehørende i den 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 medlemsdividende, der udloddes af et indkøbskooperativ, som en udlodning, der er skattepligtig for modtageren, for så vidt denne udlodning nedsætter en fradragsberettiget udgift eller omkostning ved opgørelsen af modtagerens skattepligtige indkomst.

Stk. 6. I denne bestemmelse forstås ved:

- 1) Ordning med fradrag for udlodninger: En skatteordning, som anvender beskatning på ét enkelt niveau af indkomst, der oppebæres af enhedens ejere, ved fra enhedens indkomst at fratække eller udelade overskud, der er udloddet til ejerne, eller ved at fritage et kooperativ for beskatning.
- 2) Fradragsberettiget udlodning: Med hensyn til en koncernenhed, der er omfattet af en ordning med fradrag for udlodninger:
 - 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) medlemsdividende fra 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 skattnneutralitet i forbindelse med varer eller tjenesteydelser, der sælges eller erhverves af enhedens medlemmer gennem kooperativet.

Kapitel 6

Opgørelse og allokering af omfattede skatter

Omfattede skatter

§ 21. En koncernenheds omfattede skatter er følgende:

- 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, af overskud, der anses for at være udloddet, og af ikkeerhvervsmæssige udgif-

ter, når skatterne 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 på indkomst og egenkapital.

Stk. 2. En koncernenheds omfattede skatter omfatter ikke følgende:

- 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. § 4, nr. 37.
- 5) Skatter, der er afholdt af et forsikringselskab vedrørende afkast til forsikringstagere.

Stk. 3. Omfattede skatter for eventuelle nettogevinst eller -tab, der hidrører fra afhændelse af fast ejendom, jf. § 16, stk. 1, nr. 3, og stk. 6, i det regnskabsår, hvor beslutningen, jf. § 16, stk. 1, nr. 3, træffes, medtages ikke ved beregningen af de omfattede skatter.

Regulering og allokering

§ 22. En koncernenheds regulerede omfattede skatter i et regnskabsår opgøres ved at regulere summen af de aktuelle skatteforpligtelser, der er indregnet i enhedens regnskabsmæssige nettoindkomst eller -tab, for så vidt angår omfattede skatter i regnskabsåret med følgende:

- 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. § 23.
- 3) Enhver forhøjelse eller nedsættelse af omfattede skatter, der er bogført som egenkapital eller anden totalindkomst, som vedrører beløb, der 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 følgende:

- 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. § 24, 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 skattegodtgørelse, som regnskabsmæssigt er indregnet som en nedsættelse af de aktuelle skatteforpligtelser.

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

- 1) Det beløb for den aktuelle skatteforpligtelse for indkomst, der ikke er medtaget ved beregningen af den kvalificerede indkomst eller det kvalificerede tab, jf. kapitel 5.
- 2) Ethvert credit- eller refusionsbeløb, der vedrører en ikkekvalificeret skattegodtgørelse, som ikke regnskabsmæssigt er indregnet som en nedsættelse af de aktuelle skatteforpligtelser.
- 3) Ethvert beløb for omfattede skatter, der er refunderet til eller godskrevet en koncernenhed, der ikke behandles som en regulering af de aktuelle skatteforpligtelser i regnskabet, medmindre det vedrører en kvalificeret skattegodtgørelse.
- 4) Det beløb for de aktuelle skatteforpligtelser, der vedrører en usikker skattemæssig position.
- 5) Ethvert beløb for de aktuelle skatteforpligtelser, der ikke forventes betalt senest tre år efter regnskabsårets afslutning.

Stk. 4. Ved anvendelsen af stk. 1-3 kan et beløb for omfattet skat kun medtages én gang med henblik på beregning af de regulerede omfattede skatter.

Stk. 5. Er der i et regnskabsår ikke en kvalificeret nettoindkomst i en jurisdiktion, og er beløbet for regulerede omfattede skatter for den pågældende jurisdiktion 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 § 31, stk. 4. Den indberettende koncernenhed beslutter årligt i overensstemmelse med § 54, stk. 2, om differencen mellem beløbet for de regulerede omfattede skatter og beløbet for de forventede regulerede omfattede skatter i stedet fremføres til modregning i koncernens positive regulerede skatter i jurisdiktionen i senere regnskabsår, hvor der er positiv kvalificeret nettoindkomst i jurisdiktionen.

Stk. 6. Er der i et regnskabsår positiv kvalificeret nettoindkomst i en jurisdiktion, og er beløbet for regulerede omfattede skatter for den pågældende jurisdiktion negativt, skal beløbet for regulerede omfattede skatter for det pågældende regnskabsår sættes til nul. Det negative beløb for regulerede omfattede skatter for den pågældende jurisdiktion fremføres til modregning i koncernens positive regulerede skatter i jurisdiktionen i senere regnskabsår, hvor der er positiv kvalificeret nettoindkomst i jurisdiktionen.

§ 23. Er den skattesats, der anvendes til beregning af den udskudte skatteudgift, lig med eller lavere end minimumsskattesatsen, er det samlede reguleringsbeløb for udskudt skat, der i et regnskabsår skal lægges til en koncernenheds regulerede omfattede skatter, jf. § 22, stk. 1, nr. 2, den udskudte påløbne skatteudgift i enhedens regnskab for så vidt angår omfattede skatter, jf. dog de reguleringer, der fremgår af stk. 2-5. Er den skattesats, der anvendes til beregning af den udskudte skatteudgift, højere end minimumsskattesat-

sen, er det samlede reguleringsbeløb for udskudt skat, der skal lægges til en koncernenheds regulerede omfattede skatter, jf. § 22, 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 reguleringer, der fremgår af stk. 2-5.

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

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

Stk. 3. Indregnes et tabsbetinget udskudt skatteaktiv i et regnskabsår ikke 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 følgende:

- 1) Beløbet for den udskudte skatteudgift for poster, der ikke er medtaget ved beregningen af den kvalificerede indkomst eller det kvalificerede tab, jf. kapitel 5.
- 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. Uanset 1. pkt. omfattes et beløb for så vidt angår genereringen og anvendelsen af en fremførselsadgang til erstatning for underskud, jf. stk. 9, svarende til den fremførselsberettigede creditlempelse, dog højst skatteværdien af det indenlandske underskud, der er modregnet efter stk. 9, nr. 2.

Stk. 5. Kan det påvises, at et udskudt skatteaktiv kan henføres til en koncernenheds kvalificerede tab, og er det udskudte skatteaktiv i et regnskabsår bogført til en lavere sats end minimumsskattesatsen, kan det i samme regnskabsår omberegnes til minimumsskattesatsen. Forhøjes et udskudt skatteaktiv efter 1. pkt., nedsættes det samlede reguleringsbeløb for udskudt skat tilsvarende.

Stk. 6. En udskudt skatteforpligtelse, der er indregnet i koncernenhedens samlede reguleringsbeløb for udskudt skat, efterbeskattes i det omfang, den ikke tilbageføres eller betales inden for de fem efterfølgende regnskabsår. Beløbet for den efterbeskattede udskudte skatteforpligtelse behandles som en nedsættelse af de omfattede skatter i det regnskabsår, hvor den blev indregnet i reguleringsbeløbet for udskudt skat, og den effektive skattesats og ekstraskat for det nævnte regnskabsår omberegnes, jf. § 31, stk. 1.

Stk. 7. Uanset stk. 6 efterbeskattes en udskudt skatteforpligtelse ikke, selv om den ikke er tilbageført eller betalt inden for de efterfølgende fem år, når den påløbne skatteudgift skyldes ændringer i tilknyttede udskudte skatteforpligtelser, for så vidt angår følgende:

- 1) Skattemæssige afskrivninger på 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 beliggende eller befinder sig 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.

Stk. 9. Et skatteaktiv i form af en fremførselsadgang til erstatning for underskud opstår, når følgende betingelser er opfyldt:

- 1) Jurisdiktionens skatteregler kræver, at et indenlandsk underskud modregnes i CFC-indkomst, der har kilde i en anden jurisdiktion, således at der ikke opnås creditlempelse for udenlandske skatter.
- 2) Koncernenheden har et indenlandsk underskud, der helt eller delvist modregnes i CFC-indkomst med kilde i en anden jurisdiktion.
- 3) Jurisdiktionens skatteregler tillader fremførsel af creditlempelsen for udenlandske skatter til modregning i efterfølgende års skatter af indkomst, der medregnes i koncernenhedens kvalificerede indkomst.

§ 24. Uanset § 23 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 jurisdiktionen. Det kvalificerede tabsbetingede udskudte skatteaktiv er det kvalificerede nettotab for regn-

skabsåret for jurisdiktionen multipliceret med minimumsskattesatsen. Der kan ikke træffes en beslutning om kvalificeret tab for en jurisdiktion med et anerkendt beskatningssystem baseret på overskudsudlodning, jf. § 27.

Stk. 2. 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, dog højst det beløb for det kvalificerede tabsbetingede udskudte skatteaktiv, som indgår på saldoen efter stk. 3.

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

Stk. 4. Trækkes en beslutning om kvalificeret tab tilbage, bortfalder et eventuelt resterende kvalificeret tabsbetinget udskudt skatteaktiv 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. En gennemløbsenhed, som er det ultimative moderselskab i en multinational koncern eller i en stor national koncern, kan træffe en beslutning om kvalificeret tab i henhold til denne bestemmelse. En beslutning efter 1. pkt. gælder kun for gennemløbsenheden. Det kvalificerede tabsbetingede udskudte skatteaktiv for gennemløbsenheden opgøres på grundlag af det kvalificerede tab efter fradrag i henhold til § 19, stk. 3.

§ 25. 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. 1. pkt. finder tilsvarende anvendelse på dansk skat af udenlandske selskaber m.v., der er omfattet af international sambeskatning efter selskabsskattelovens § 31 A.

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. § 18, 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) Faste løbende ydelser.
- 6) Nettogevinster fra fast ejendom af en type, der genererer indkomst som beskrevet i nr. 1-5.

Stk. 7. Behandles den kvalificerede indkomst for et fast driftssted som hovedenhedens kvalificerede indkomst, jf. § 17, 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.

§ 26. Foretager en koncernenhed i sit regnskab en regulering af sine omfattede skatter for et tidligere regnskabsår, 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 de omfattede skatter i jurisdiktionen. Sker der 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. § 31, stk. 1, ved at nedsætte de regulerede omfattede skatter med det nedsatte beløb for omfattede skatter.

Stk. 2. Ved en nedsættelse af de regulerede omfattede skatter omfattet af stk. 1, 2. pkt. reguleres den kvalificerede indkomst for regnskabsåret og eventuelle mellemliggende regnskabsår 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. 3. Nedsættes den gældende indenlandske skattesats til under minimumsskattesatsen, og resulterer en sådan nedsættelse i en nedsættelse af en udskudt skatteudgift, skal beløbet for denne nedsættelse af den udskudte skatteudgift behandles som en regulering af koncernenhedens regulerede omfattede skatter efter stk. 1, 2. pkt.

Stk. 4. Er en udskudt skatteudgift indregnet med en lavere sats end minimumsskattesatsen, og forhøjes den gældende indenlandske skattesats senere til over minimumsskattesatsen, behandles den yderligere udskudte skatteudgift, som skyldes en sådan forhøjelse, ved betaling som en regulering af en koncernenheds omfattede skatter, efter stk. 1, 1. pkt. En regulering efter 1. pkt. kan ikke overstige et beløb svarende til den yderligere udskudte skatteudgift, der følger af en omberegning med minimumsskattesatsen.

Stk. 5. Er et beløb på mere end 1 mio. euro af det beløb, som er medregnet som en aktuel skatteforpligtelse i de regulerede omfattede skatter for et regnskabsår, ikke betalt senest tre år efter udgangen af det pågældende regnskabsår, omberegnes den effektive skattesats og ekstraskatten for det regnskabsår, hvor beløbet blev medregnet som en omfattet skat, jf. § 31, stk. 1. Ved omberegningen udelades det ubetalte beløb af de regulerede omfattede skatter.

§ 27. En indberettende koncernenhed kan for enheden selv 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

- 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 § 29, 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. Træffes der 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. § 31, 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. Udtræder en koncernenhed, der er genstand for en beslutning, jf. stk. 1, af den multinationale koncern eller den store nationale koncern, eller overføres næsten alle enhedens aktiver 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. § 31, stk. 1. Eventuel yderligere ekstraskat, der beregnes efter 1. pkt., 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, idet

- 1) koncernenhedens kvalificerede indkomst ansættes, jf. kapitel 5, for hvert regnskabsår, hvor der er en udestående saldo på efterbeskatningskontiene for den skønnede udbytteskat for jurisdiktionen, og
- 2) den kvalificerede nettoindkomst for jurisdiktionen ansættes, jf. § 28, stk. 2, for hvert regnskabsår, hvor der er en udestående saldo på efterbeskatningskontoen for den skønnede udbytteskat for jurisdiktionen.

Kapitel 7

Opgørelse af effektiv skattesats og ekstraskat

Effektiv skattesats

§ 28. 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 6 for koncernenhederne i jurisdiktionen delt med den

kvalificerede nettoindkomst opgjort efter stk. 2 for koncernhederne i jurisdiktionen.

Stk. 2. Koncernhedernes kvalificerede nettoindkomst eller nettotab i jurisdiktionen for et regnskabsår beregnes som koncernhedernes kvalificerede indkomst fratrukket koncernhedernes kvalificerede tab. Koncernhedernes kvalificerede indkomst er en eventuel positiv sum af den kvalificerede indkomst for alle koncernheder, der er hjemmehørende i jurisdiktionen, som fastsat i overensstemmelse med kapitel 5. Koncernhedernes kvalificerede tab er summen af kvalificerede tab for alle koncernheder, der er hjemmehørende i jurisdiktionen, som fastsat i overensstemmelse med kapitel 5.

Stk. 3. Regulerede omfattede skatter og kvalificeret indkomst eller tab for koncernheder, 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 koncernhed beregnes for hvert regnskabsår separat i forhold til den effektive skattesats for alle andre koncernheder.

Ekstraskat

§ 29. Er den effektive skattesats for en jurisdiktion, hvor der er hjemmehørende koncernheder, for et regnskabsår under minimumsskattesatsen, beregner den multinationale koncern eller den store nationale koncern ekstraskatten på jurisdiktionsniveau, jf. stk. 2, og ekstraskatten for hver af de koncernheder, som har kvalificeret indkomst, der er medtaget i beregningen af kvalificeret nettoindkomst for den nævnte jurisdiktion, jf. stk. 3.

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 kvalificeret indenlandsk ekstraskat. Procenten for ekstraskat for en jurisdiktion er en eventuel positiv forskel i procentpoint imellem minimumsskattesatsen og den effektive skattesats for jurisdiktionen, jf. § 28. Det overskydende overskud for jurisdiktionen for regnskabsåret er et eventuelt positivt beløb beregnet som den kvalificerede nettoindkomst, jf. § 28, stk. 2, med fradrag for den substansbaserede indkomstudelukkelse, jf. § 30. En yderligere ekstraskat er det skattebeløb, som er beregnet i henhold til § 31 for regnskabsåret.

Stk. 3. Ekstraskatten for en koncernhed beregnes som ekstraskatten på jurisdiktionsniveau multipliceret med forholdstallet mellem koncernhedens kvalificerede indkomst og den samlede kvalificerede indkomst for alle de koncernheder, der er hjemmehørende i jurisdiktionen.

Stk. 4. Hidrører ekstraskatten på jurisdiktionsniveau fra en omberegning, jf. § 31, stk. 1, og er der ikke kvalificeret nettoindkomst i jurisdiktionen for regnskabsåret, allokeres ekstraskatten til hver koncernhed efter beregningen i stk. 3 på grundlag af koncernhedernes kvalificerede indkomst i de regnskabsår, for hvilke der er foretaget en omberegning, jf. § 31, stk. 1.

Stk. 5. Ekstraskatten for en statsløs koncernhed beregnes for hvert regnskabsår separat i forhold til ekstraskatten for alle andre koncernheder.

Substansbaseret indkomstudelukkelse

§ 30. Den kvalificerede nettoindkomst for en jurisdiktion nedsættes 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 koncernhed, der er hjemmehørende i jurisdiktionen, medmindre en indberettende koncernhed 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.

Stk. 2. Undtagelser for lønomkostninger for en koncernhed, 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. § 14. For hvert regnskabsår, der begynder i de følgende kalenderår, erstattes procentsatsen i 1. pkt. med følgende satser:

- 1) For 2023: 10 pct.
- 2) For 2024: 9,8 pct.
- 3) For 2025: 9,6 pct.
- 4) For 2026: 9,4 pct.
- 5) For 2027: 9,2 pct.
- 6) For 2028: 9,0 pct.
- 7) For 2029: 8,2 pct.
- 8) For 2030: 7,4 pct.
- 9) For 2031: 6,6 pct.
- 10) For 2032: 5,8 pct.

Stk. 3. Undtagelser for materielle aktiver for en koncernhed, 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 aktiver, 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. § 14. For hvert regnskabsår, der begynder i de følgende kalenderår, erstattes procentsatsen i 1. pkt. med følgende satser:

- 1) For 2023: 8 pct.
- 2) For 2024: 7,8 pct.
- 3) For 2025: 7,6 pct.
- 4) For 2026: 7,4 pct.
- 5) For 2027: 7,2 pct.
- 6) For 2028: 7,0 pct.
- 7) For 2029: 6,6 pct.
- 8) For 2030: 6,2 pct.
- 9) For 2031: 5,8 pct.
- 10) For 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. I en koncernenhed, der er et fast driftssted, er de berettigede lønomkostninger og berettigede materielle aktiver dem, som er medregnet i enhedens separate regnskab, jf. § 17, 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. Er et fast driftssteds indkomst helt eller delvist undtaget, jf. § 18, stk. 1, og § 19, 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 i medfør af stk. 5, allokeres til koncernenhedsejerne af gennemløbsenheden i forhold til det beløb, der er allokeret til dem, jf. § 18, 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. Er gennemløbsenheden 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 § 19, 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 en statsløs koncernenhed beregnes i hvert regnskabsår separat i forhold til den substansbaserede 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 ud-

gifter, 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

§ 31. Resulterer en regulering af omfattede skatter eller kvalificeret indkomst eller tab i henhold til § 16, stk. 1, nr. 3, § 23, stk. 6, § 26, stk. 1 og 4, og § 27, stk. 5, 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 §§ 28-30. En eventuel tillægsekstraskat, der hidrører fra denne omberegning, behandles som en yderligere ekstraskat efter § 29, stk. 2, for det regnskabsår, hvor omberegningen foretages.

Stk. 2. Er en kvalificeret indenlandsk ekstraskat i en anden jurisdiktion ikke betalt inden for fire regnskabsår efter udgangen af det regnskabsår, hvor den forfaldt til betaling, skal den pågældende indenlandske ekstraskat behandles som en yderligere ekstraskat og tillægges den jurisdiktionsbase-rede ekstraskat, der beregnes efter § 29, stk. 3.

Stk. 3. Er der en yderligere ekstraskat, og er der ikke 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. § 29, stk. 3 og 4, divideret med minimumsskattesatsen.

Stk. 4. Skal der efter § 22, stk. 5, 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 fratække 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. 5. Allokeres der yderligere ekstraskat til en koncernenhed, jf. stk. 1-4 og § 29, stk. 4 og 5, behandles en sådan koncernenhed som en lavt beskattet koncernenhed.

De minimis-regel

§ 32. Uanset §§ 28-31 og 33 kan den indberettende koncernenhed ved beslutning truffet 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 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. Er der i første eller andet forudgående regnskabsår eller i begge ikke 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 5.

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 § 28, stk. 2.

Stk. 5. Stk. 1-4 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

§ 33. Beregningen af den effektive skattesats og ekstraskatten for en jurisdiktion efter kapitel 5-11 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 § 28, stk. 1, og ved beregning af den kvalificerede nettoindkomst efter § 28, 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 5-11. 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 § 28, stk. 1, og ved beregning af den kvalificerede nettoindkomst efter § 28, 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.

Særlige undtagelser

§ 34. Uanset reglerne i dette kapitel kan den indberettende koncernenhed ved beslutning truffet i overensstemmelse med § 54, stk. 3, beslutte at ansætte den ekstraskat, der skal betales for de koncernenheder, der er hjemmehørende i samme jurisdiktion, til nul for et regnskabsår, når en af følgende betingelser er opfyldt for jurisdiktionen baseret på forenkede beregninger efter regler fastsat i medfør af stk. 4:

- 1) Den kvalificerede nettoindkomst for jurisdiktionen, jf. § 28, stk. 2, er lig med eller mindre end det beløb, hvormed nettoindkomsten kan nedsættes efter § 30.
- 2) Betingelserne i § 32, stk. 1, nr. 1 og 2, er opfyldt.
- 3) Den effektive skattesats for jurisdiktionen, jf. § 28, stk. 1, er lig med eller højere end minimumsskattesatsen.

Stk. 2. Har en jurisdiktion for et regnskabsår pålagt en anerkendt kvalificeret indenlandsk ekstraskat, beregnes der ikke ekstraskat for de koncernenheder, der er hjemmehørende i den pågældende jurisdiktion. Dette gælder dog ikke, hvis der ved anvendelsen af den anerkendte kvalificerede indenlandske ekstraskat er anvendt en undtagelse svarende til § 52. Er den anerkendte kvalificerede indenlandske ekstraskat ikke pålagt gennemløbsenheder, der er oprettet i jurisdiktionen, finder 1. pkt. ikke anvendelse på statsløse gennemløbsenheder, der er ultimative moderselskaber, og på gennemløbsenheder, der er forpligtet til at anvende en regel om indkomstmedregning efter OECD's modelregler. Er den anerkendte kvalificerede indenlandske ekstraskat ikke pålagt investeringsenheder, finder 1. pkt. ikke anvendelse på de investeringsenheder, der er hjemmehørende i jurisdiktionen. 1. pkt. finder tilsvarende anvendelse på joint ventures og disses tilknyttede joint ventures, jf. § 38, der er pålagt en anerkendt kvalificeret indenlandsk ekstraskat, medmindre ekstraskatten kun opkræves af koncernenheder hjemmehørende i jurisdiktionen.

Stk. 3. Er en kvalificeret indenlandsk ekstraskat i et andet EU-medlemsland for et regnskabsår beregnet

i overensstemmelse med det ultimative moderselskabs almindeligt anerkendte regnskabsstandard eller internationale regnskabsstandarder (IFRS eller IFRS som vedtaget af EU i henhold til Europa-Parlamentets og Rådets forordning (EF) nr. 1606/2002 om anvendelse af internationale regnskabsstandarder), beregnes der ikke ekstraskat efter § 29 for de koncernenheder, der er hjemmehørende i det pågældende EU-medlemsland.

Stk. 4. Skatteministeren kan fastsætte regler om forenklede beregninger, der kan anvendes efter stk. 1.

Kapitel 8

Fusion og spaltning m.v.

§ 35. 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. Fusionerer en enhed, der ikke indgår i en koncern (målenheden), med en enhed eller en koncern (den overtagende enhed) i løbet af kontrolregnskabsåret, og har enten målenheden eller den overtagende enhed ikke 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.

Stk. 3. Spaltes en multinational koncern eller stor nationale koncern, der er omfattet af denne lov, i to eller flere koncerner (hver en udskilt koncern), anses den konsoliderede omsætningstærskel for at være opfyldt af en udskilt koncern, hvis:

- 1) Den udskilte koncern har en årlig omsætning på 750 mio. euro eller derover i det første kontrolregnskabsår, som slutter efter spaltningen.
- 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.

§ 36. 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 i forhold til 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 i forhold til 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. § 30, stk. 2, kun de omkostninger, der afspejles i det ultimative moderselskabs konsoliderede regnskab. Beregningen af den bogførte værdi af målenhedens berettigede materielle aktiver, jf. § 30, stk. 3, reguleres i forhold til den tid, hvor målenheden indgik i den multinationale koncern eller den store nationale koncern i løbet af overtagelsesåret.

Stk. 5. Med undtagelse af det kvalificerede tabsbetingede udskudte skatteaktiv, jf. § 24, 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. 6. Målenhedens udskudte skatteforpligtelser, der tidligere har været medregnet i dens samlede reguleringsbeløb for udskudt skat, behandles som tilbageført af den afhængende multinationale koncern eller store nationale koncern i relation til § 23, stk. 6. Disse udskudte skatteforpligtelser skal for den overtagende multinationale koncern eller store nationale koncern ved anvendelsen af § 23, stk. 6, behandles, som om de var indregnet i overtagelsesåret, idet en eventuel senere nedsættelse af omfattede skatter efter § 23, stk. 6, dog har virkning i det år, hvor beløbet efterbeskattes.

Stk. 7. Er målenheden et moderselskab og en enhed i to eller flere multinationale koncerner i løbet af overtagelses-

året, anvender den reglen om indkomstmedregning, jf. §§ 6-9, separat på sine allokerbare andele af den ekstraskat for lavt beskattede koncernenheder, som er beregnet for hver af de multinationale koncerner.

Stk. 8. Uanset stk. 1-7 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 tilsvarende måde som overtagelse eller afhændelse af aktiver og passiver og påligner sælgeren en omfattet skat på grundlag af differencen mellem den skattemæssige værdi og enten det vederlag, der er betalt til gengæld for den bestemmende indflydelse, eller dagsværdien af aktiverne og passiverne.

§ 37. 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 enhedens kvalificerede indkomst eller 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. Afhændes eller overtages aktiver og passiver 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 enhedens kvalificerede indkomst eller kvalificerede tab. Den overtagende koncernenhed beregner enhedens kvalificerede indkomst eller kvalificerede tab ved anvendelse af den afhændende koncernenheds bogførte værdi af de aktiver, der overtages.

Stk. 3. Afhændes aktiver og passiver 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 de ikkekvalificerede gevinster eller tab ved beregningen af enhedens kvalificerede indkomst eller kvalificerede tab. Den overtagende koncernenhed beregner enhedens kvalificerede indkomst eller kvalificerede tab efter overtagelsen ved anvendelse af den afhændende koncernenheds bogførte værdi af de overtagne aktiver og passiver 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 aktiver og passiver til dagsværdi med henblik på den skattemæssige behandling 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 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 (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 de regnskabsår, som slutter efter den udløsende begivenhed.
 - 3) Medregne det samlede nettobeløb af de beløb, der beregnes efter nr. 1, i koncernenhedens kvalificerede indkomst eller tab på en af følgende måder:
 - a) Det samlede nettobeløb medregnes i det regnskabsår, hvor den udløsende begivenhed indtræffer.
 - 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, herunder i forbindelse med en fusion, spaltning, likvidation eller lignende transaktion, hvor følgende er opfyldt:
 - 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 skattemæssige værdi for aktiverne, reguleret for eventuelt ikkekvalificerede gevinster eller tab ved afhændelsen eller overtagelsen.
 - 2) Ikkekvalificeret gevinst eller tab: Den afhændende koncernenheds gevinst eller tab i forbindelse med en omstrukturering, som beskattes i den jurisdiktion, hvor den afhændende koncernenhed er hjemmehørende, dog

højest den regnskabsmæssige gevinst eller det regnskabsmæssige tab i forbindelse med omstruktureringen.

Kapitel 9

Joint ventures

§ 38. 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 venture-koncernen) foretages i overensstemmelse med kapitel 5-8, 10 og 11, som var de koncernenheder i en separat multinational koncern eller en stor national koncern, og joint venture 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 for hvert medlem af joint venture-koncernen, der er beregnet efter stk. 2, og som er pålagt moderselskabet efter kapitel 4 eller en kvalificeret regel om indkomstmedregning i en anden jurisdiktion. Eventuelle resterende ekstraskattebeløb lægges til det samlede beløb for ekstraskat efter reglen om underbeskattet overskud, jf. § 44. I 1. og 2. pkt. forstås ved ekstraskat, der påhviler joint venture-koncernen, det ultimative moderselskabs 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. Uanset 1. pkt. anses følgende dog ikke for et joint venture:
 - a) Et ultimativt moderselskab i en multinational koncern eller en stor national koncern, som skal anvende reglen om indkomstmedregning.
 - b) En undtagen enhed, jf. § 2, stk. 1.
 - c) En enhed, hvor ejerandelene i enheden er ejet af den multinationale koncern eller den store nationale koncern direkte gennem en undtagen enhed, jf. § 2, stk. 1, som opfylder en 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. § 15, 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 venture 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.

Kapitel 10

Koncernstrukturer med flere moderselskaber

§ 39. 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 undtagen 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. Som det konsoliderede regnskab for den multinationale koncern eller den store nationale koncern med flere moderselskaber anses 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 anses for at være det ultimative moderselskabs regnskabsstandard.

Stk. 3. Som de ultimative moderselskaber i de separate koncerner, som udgør den multinationale koncern eller den store nationale koncern med flere moderselskaber, anses de ultimative moderselskaber i den multinationale koncern eller den store nationale koncern med flere moderselskaber.

Stk. 4. De moderselskaber i den multinationale koncern med flere moderselskaber, der er hjemmehørende i Danmark, skal anvende reglen om indkomstmedregning, jf. afsnit II, med hensyn til deres allokerbare andel af de udenlandske lavt beskattede koncernenheders eller de lavt beskattede statsløse koncernenheders ekstraskat.

Stk. 5. De koncernenheder i en multinational koncern med flere moderselskaber, der er hjemmehørende i Danmark, skal anvende reglen om underbeskattet overskud, jf. lovens afsnit III, med hensyn til ekstraskatten for hver lavt beskattet koncernenhed, der indgår i den multinationale koncern med flere moderselskaber.

Stk. 6. De ultimative moderselskaber i den multinationale koncern eller den store nationale koncern med flere moderselskaber, der er hjemmehørende i Danmark, er forpligtet til at indgive skemaet med oplysninger om ekstraskat, jf. §

53, for udenlandske lavt beskattede koncernenheder og lavt beskattede statsløse koncernenheder, medmindre de udpeger en 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.
- 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

§ 40. Er en koncernenhed i en multinational koncern eller i en stor national koncern en investeringsenhed, der ikke er

en skattemæssigt transparent enhed, og er der ikke truffet en beslutning efter §§ 41 eller 42, 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. Er mere end en investeringsenhed 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. § 25. 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. Er mere end en investeringsenhed 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 § 30, 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 § 10, idet der alene tages hensyn til andele, som ikke er genstand for en beslutning efter §§ 41 eller 42.

§ 41. Efter den indberettende koncernenheds beslutning kan en koncernenhed, som er en investeringsenhed, behandles som en skattemæssigt transparent enhed, hvis koncernenhedsejeren beskattes i den jurisdiktion, hvor investeringsenheden er hjemmehørende, efter markedsværdi (lagerbeskatning) eller en lignende ordning baseret på de årlige ændringer i dagsværdien af enhedens ejerandele i den pågældende investeringsenhed, 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 gennem en direkte ejerandel i en anden investeringsenhed, anses for at være underlagt en beskatning efter markedsværdi (lagerbeskatning) eller en lignende ordning med hensyn til enhedens indirekte ejerandel i førstnævnte investeringsenhed, hvis enheden er underlagt en lagerbeskatning eller en lignende ordning med hensyn til enhedens direkte ejerandel i den anden nævnte investeringsenhed.

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

§ 42. 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 7 og § 40, 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 følgende:

- 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 allerede har nedsat den pågældende investeringsenheds ikkeudloddede kvalificerede nettoindkomst for et tidligere kontrolår (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. Tilbagekaldes beslutningen, 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 III

Underbeskattet overskud

Kapitel 12

Ekstraskat af underbeskattet overskud

Koncernenheder, der er betalingspligtige

§ 43. En koncernenhed, som ikke er en investeringsenhed, og som indgår i en multinational koncern, hvori der også indgår lavt beskattede koncernenheder, har pligt til at betale ekstraskat af et underbeskattet overskud, jf. §§ 44 og 45. 1. pkt. finder alene anvendelse, når koncernens ultimative moderselskab enten er hjemmehørende i en jurisdiktion, som ikke anvender en kvalificeret regel om indkomstmedregning, eller er en undtagen enhed. Er det ultimative moderselskab

skab hjemmehørende i en lavskattejurisdiktion, der samtidig er en tredjelandsjurisdiktion, finder 1. pkt. anvendelse på moderselskabet og dets lavt beskattede koncernenheder, der er hjemmehørende i samme jurisdiktion, hvis ikke de er omfattet af en kvalificeret regel om indkomstmedregning.

Beregning og allokering af ekstraskat af underbeskattet overskud

§ 44. Ekstraskatten af et underbeskattet overskud beregnes ved at multiplicere den samlede ekstraskat, jf. stk. 2, med den procentsats, der opgøres efter § 45.

Stk. 2. Den samlede ekstraskat for et regnskabsår udgør summen af de ekstraskatter, der efter § 29 er beregnet for hver lavt beskattet koncernenhed, 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 for den lavt beskattede koncernenhed.

Stk. 4. Er et moderselskabs ejerandele i en lavt beskattet koncernenhed uden for den situation, der er nævnt i stk. 3, 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.

§ 45. 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, idet:

- 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 udgøres af 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 udgøres af 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 § 17, stk. 1, og reguleret i overensstemmelse med § 17, 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 § 17, stk. 1, og reguleret i overensstemmelse med § 17, 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 gennemløbsenhed medtages ikke i de elementer, der indgår i beregningsformlen i stk. 1, medmindre de allokeres til et fast driftssted eller, hvis der ikke er et fast driftssted, til de koncernenheder, der er hjemmehørende i den jurisdiktion, hvor gennemløbsenheden blev oprettet.

§ 46. Uanset § 45 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.

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 § 45, 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 IV

Kvalificeret indenlandsk ekstraskat

Kapitel 13

Indenlandsk ekstraskat

§ 47. Koncernenheder og medlemmer af en joint venture-koncern skal betale indenlandsk ekstraskat, når de har hjemsted i Danmark.

Stk. 2. Ved medlemmer af en joint venture-koncern forstås joint ventures og tilknyttede joint ventures, jf. § 38. Et medlem af en joint venture-koncern anses for at have hjemsted i Danmark, når det ville have været en koncernenhed med hjemsted i Danmark, hvis det havde haft en forbindelse til det ultimative moderselskab som omhandlet i § 4, nr. 3.

§ 48. Den indenlandske ekstraskat for en enhed omfattet af § 47 opgøres og beregnes efter reglerne i kapitel 5-11, idet grundlaget for opgørelsen er den regnskabsstandard, der anvendes i de konsoliderede regnskaber. § 13, stk. 1 og 2, finder tilsvarende anvendelse.

Stk. 2. Uanset stk. 1 skal der ved opgørelsen af en enheds regulerede omfattede skatter ikke medregnes skatter, som er allokeret til enheden efter § 25, stk. 1 og 3-5. 1. pkt. finder dog ikke anvendelse på kildeskatte af enhedens udbytteudlodninger.

§ 49. For koncernenheder udgør den indenlandske ekstraskat den ekstraskat, som beregnes for koncernenheden efter § 29 før fradrag for indenlandsk ekstraskat. § 34, stk. 2, finder ikke anvendelse ved opgørelsen af den ekstraskat, som beregnes for koncernenheden efter § 29.

§ 50. For medlemmer af en joint venture-koncern udgør den indenlandske ekstraskat den ekstraskat, som beregnes for medlemmet efter § 38, stk. 2, før fradrag for indenlandsk ekstraskat. § 34, stk. 2, finder ikke anvendelse ved opgørelsen af den ekstraskat, som beregnes efter § 38, stk. 2.

Afsnit V

Regler om overgang

Kapitel 14

Overgang til beskatning efter loven

§ 51. Ved ansættelsen af den effektive skattesats for en jurisdiktion i et overgangsår 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 minimumsskattesatsen eller med den gældende indenlandske skattesats, hvis denne er lavere end minimumsskattesatsen. Et udskudt skatteaktiv, der er opført med en lavere skattesats end minimumsskattesatsen, kan dog indregnes med minimumsskattesatsen, hvis det kan påvises, 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 5, er ikke omfattet af beregningen efter stk. 1, når disse udskudte skatteaktiver er opstået i forbindelse med en transaktion, der har fundet 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 overdragne aktiver ved afhændelsen, idet de udskudte skatteaktiver og skatteforpligtelser ansættes på dette grundlag.

Stk. 4. Ved overgangsår for en jurisdiktion forstås efter denne bestemmelse det første regnskabsår, hvor en multinational koncern eller en stor national koncern falder ind under lovens anvendelsesområde for så vidt angår den pågældende jurisdiktion.

§ 52. Er det ultimative moderselskab i en multinational koncern hjemmehørende i en tredjelandsjurisdiktion, ned sættes den ekstraskat, der skal betales af en koncernenhed, der er hjemmehørende i Danmark, jf. § 44, til nul i de første fem år af den indledende fase af denne multinationale koncerns internationale aktivitet.

Stk. 2. En multinational koncern anses for at være i den indledende fase af dens internationale aktivitet, hvis følgende er opfyldt i et regnskabsår:

- 1) Den har koncernenheder i højst seks jurisdiktioner.
- 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. 3. 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 omhandlede femårsperiode at løbe den 31. december 2024.

Stk. 4. 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 påbegyndt.

Afsnit VI

Administrative bestemmelser

Kapitel 15

Oplysningspligter og beslutninger

§ 53. En koncernenhed, der har hjemsted i Danmark, skal i et standardskema indgive 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. Det i stk. 1 omhandlede standardskema 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. 1 omhandlede standardskema med oplysninger om ekstraskat og meddelelser indgives til told- og skatteforvaltningen senest 18 måneder efter den sidste dag i det rapporteringsår, der efter 51, stk. 4, er det omhandlede overgangsår.

Stk. 5. Told- og skatteforvaltningen fastsætter regler om standardskemaet efter stk. 1, herunder regler om indgivelsen 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. Told- og skatteforvaltningen kan endvidere fastsætte regler om indgivelsen af meddelelser, herunder om en meddelelses indhold, som nævnt i stk. 3.

Stk. 6. 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. 3, § 12, stk. 4, § 15, stk. 4-6, § 16, stk. 1, nr. 1 og 2, § 16, stk. 2, nr. 2, og § 41, stk. 1, og § 42, 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 § 16, stk. 1, nr. 3, § 22, stk. 5, § 23, stk. 8, § 26, stk. 2, § 27, stk. 1, § 30, stk. 1, og § 32, 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. 3, § 12, stk. 4, § 15, stk. 4-6, § 16, stk. 1, nr. 1 og 2, § 16, stk. 2, nr. 2, § 22, stk. 5, § 23, stk. 8, § 26, stk. 2, § 27, stk. 1, § 30, stk. 1, § 32, stk. 1, § 34, stk. 1, og §§ 41 og 42 omhandlede beslutninger oplyses til told- og skatteforvaltningen i medfør af § 53.

§ 55. En koncernenhed, der er omfattet af § 53, stk. 1, 1. pkt., skal senest inden udløbet af den ordinære oplysningsfrist efter skattekontrollovens § 12, stk. 1, for det indkomstår, for hvilket skemaet med oplysninger om ekstraskat efter § 53 skal indgives, meddele told- og skatteforvaltningen, at koncernenheden er omfattet af denne lov.

Stk. 2. Skatteministeren kan fastsætte nærmere regler om registrering efter stk. 1, herunder om registreringens form og indhold og om ændring af registreringen. Skatteministeren kan endvidere fastsætte regler om, at anmeldelse til registrering og ændring heraf kan fremtvinges ved anvendelse af daglige tvangsbøder.

Kapitel 16

Ansættelse og genoptagelse m.v.

§ 56. Har en koncernenhed, der har hjemsted i Danmark, ikke rettidigt givet told- og skatteforvaltningen oplysninger om ekstraskat efter § 53, kan told- og skatteforvaltningen ved udløbet af fristen i § 53, stk. 4, foretage en skønmæssig 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 skønmæssig ansættelse af ekstraskat, hvis koncernenheden ved udløbet af fristen i § 53, stk. 4, 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 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.

§ 57. 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.

§ 58. 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.

1. 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.

§ 59. 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 hertil.

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.

§ 60. Har den oplysningspligtige ikke rettidigt indgivet skema med oplysninger om ekstraskat, jf. § 53, stk. 4, kan told- og skatteforvaltningen pålægge daglige tvangsbøder, indtil skemaet bliver indgivet.

Stk. 2. Efterkommes en anmodning om oplysninger efter § 58 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 § 63 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 17

Straffebestemmelser

§ 61. 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.

§ 62. Med bøde straffes den, der forsætligt eller groft uagtsomt overtræder § 53, stk. 3 eller 4.

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

§ 63. Koncernenheder, der efter § 60, 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.

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

Kapitel 18

Straffeprocessuelle regler

§ 65. I sager om overtrædelse af bestemmelserne i kapitel 16 eller 17, 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 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 strafretlig forfølgning. Vedtagelsen har samme retsvirkning som en dom.

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

§ 66. 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.

§ 67. I sager om overtrædelse af reglerne i kapitel 17, der kan afgøres administrativt efter § 65, finder retsplejelovens § 752, stk. 1, anvendelse.

Kapitel 19

Opkrævning og hæftelse

§ 68. Pålægges en koncernenhed en ekstraskat i henhold til denne lov, forestår koncernenheden eller, hvis koncernenheden indgår i en national sambeskatning, jf. selskabsskatteovens § 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 § 29, 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.

§ 69. Told- og skatteforvaltningen opkræver ekstraskatten med en sidste rettidig betalingsdag, der er 16 måneder efter den sidste dag i rapporteringsåret. 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 § 51, stk. 4, er det omhandlede overgangsår.

Stk. 3. Stiftelsesdagen for kravet for ekstraskatten er 15 måneder efter den sidste dag i rapporteringsåret eller 18 måneder efter den sidste dag i det rapporteringsår, der efter § 51, stk. 4, er det omhandlede overgangsår.

§ 70. Ekstraskatten tilfalder staten.

Afsnit VII

Krafttrædelses- og overgangsbestemmelser, ændring i anden lovgivning og territorialbestemmelse

Kapitel 20

Ikrafttræden

§ 71. Loven træder i kraft den 31. december 2023.

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

Stk. 3. Kapitel 12 har virkning for regnskabsår, der påbegyndes den 31. december 2024 eller senere. Kapitel 12 har dog virkning for regnskabsår, der påbegyndes den 31. december 2023 eller senere, når 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. §§ 59-61 har virkning for regnskabsår, der begynder efter den 31. december 2026, og for regnskabsår, der begynder den 31. december 2026 eller tidligere, og som slutter efter den 30. juni 2028.

Kapitel 21

Overgangsbestemmelser

§ 72. For regnskabsår i, der begynder den 31. december 2026 eller før, og som slutter senest den 30. juni 2028, kan ekstraskatten i en jurisdiktion fastsættes til nul, hvis

- 1) den multinationale koncern ifølge koncernens kvalificerede land for land-rapport for regnskabsåret har en samlet omsætning i jurisdiktionen på mindre end 10 mio. euro og et samlet resultat før skat i jurisdiktionen på mindre end 1 mio. euro, eller
- 2) den multinationale koncern for regnskabsåret har en forenklet effektiv skattesats i jurisdiktionen, der er lig med eller større end overgangssatsen, eller
- 3) den multinationale koncern har et resultat før skat i jurisdiktionen, der er lig med eller mindre end det substansbaserede indkomstudelukkelsesbeløb beregnet efter § 30 for de koncernenheder, der efter land for land-rapporten er hjemmehørende i jurisdiktionen.

Stk. 2. Den forenkledte beregning efter stk. 1 for en jurisdiktion kan vælges for det første år, hvor den multinationale koncern omfattes af reglerne i denne lov.

Stk. 3. Stk. 1 og 2 finder tillige anvendelse for joint ventures og tilknyttede joint ventures, jf. § 38, idet disse skal behandles som koncernenheder i en selvstændig multinational koncern, dog med den undtagelse, at den kvalificerede indkomst eller tab og den totale omsætning er de beløb, der er rapporteret i de kvalificerede regnskaber.

Stk. 4. I denne bestemmelse forstås ved:

- 1) Forenkledte omfattede skatter: Regnskabsårets skatteudgifter i jurisdiktionen, som rapporteret i den multinationale koncerns kvalificerede regnskab efter eliminering af skatter, som ikke er omfattede skatter og usikre skattepositioner, som rapporteret i den multinationale koncerns kvalificerede regnskaber.
- 2) Forenklet effektiv skattesats: De forenkledte omfattede skatter i jurisdiktionen divideret med resultatet før skat som rapporteret af den multinationale koncern i den kvalificerede land for land-rapport.
- 3) Overgangssatser: 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 2026.
- 4) Kvalificerede land for land-rapport: En land for land-rapportering, der er udarbejdet og indgivet på baggrund af kvalificerede regnskaber, eller er indberettet i overensstemmelse med skattekontrollovens §§ 47-52.
- 5) Kvalificeret regnskab:
 - a) De bogføringskonti, der er anvendt til at udarbejde den multinationale koncerns ultimative moderselskabs konsoliderede regnskaber,
 - b) den enkelte koncernenheds regnskab, hvis det er udarbejdet i overensstemmelse med en almindelig anerkendt eller godkendt regnskabsstandard, dog forudsat at oplysningerne i regnskaber udarbejdet efter en godkendt regnskabsstandard er pålidelige, eller
 - c) en koncernenheds regnskab, der er anvendt ved udarbejdelsen af koncernens land for land-rapport,

hvis koncernenhedens regnskab ikke er inkluderet i en multinational concerns konsoliderede regnskaber udelukkende på grund af størrelse eller væsentlighed.

- 6) Samlet omsætning: En multinational concerns samlede omsætning i en jurisdiktion ifølge koncernens kvalificerede land for land-rapport.
- 7) Resultat før skat: En multinational concerns resultat før skat i en jurisdiktion ifølge koncernens kvalificerede land for land-rapport. Et urealiseret nettotab, der er et resultat af ændringer i markedsværdien af aktiebesiddelser, der ikke er en porteføljeandel, skal dog være fratrukket resultatet før skat, hvis dette nettotab overstiger 50 mio. euro i en jurisdiktion.

§ 73. § 72 finder ikke anvendelse i den jurisdiktion, hvor det ultimative moderselskab er hjemmehørende, hvis det ultimative moderselskab er en gennemløbsenhed omfattet af § 19, medmindre alle ejerandelene i gennemløbsenheden ejes af kvalificerede personer.

Stk. 2. Er det ultimative moderselskab en gennemløbsenhed, jf. stk. 1, eller en enhed omfattet af § 20, skal beløbet resultatet før skat, jf. § 72, stk. 4, nr. 7, reduceres hos det ultimative moderselskab med et beløb svarende til det, der kan tilskrives eller udloddes som et resultat af en ejerandel ejet af en kvalificeret person som nævnt i stk. 3.

Stk. 3. I forhold til stk. 1 og 2 forstås ved en kvalificeret person:

- 1) En indehaver af en ejerandel omfattet af § 19, stk. 1 eller 2, hvor det ultimative moderselskab er en gennemløbsenhed.
- 2) En indehaver af en ejerandel omfattet af § 20, stk. 1 eller 2, hvor det ultimative moderselskab er omfattet en ordning med fradrag for udlodninger.

Stk. 4. § 72 finder endvidere ikke anvendelse for følgende koncernenheder, multinationale koncerner eller jurisdiktioner:

- 1) Statsløse koncernenheder.
- 2) Multinationale koncerner med flere ultimative moderselskaber, hvor én enkelt kvalificeret land for land-rapport ikke inkluderer oplysninger for begge koncerner.
- 3) Jurisdiktioner med koncernenheder, som har valgt at være omfattet af § 27.
- 4) Jurisdiktioner, hvor § 72 ikke har været anvendt i et tidligere regnskabsår, hvor den multinationale koncern ellers har været omfattet af en kvalificeret regel om indkomstmedregning, medmindre den multinationale koncern ikke havde nogen koncernenheder i jurisdiktionen i det pågældende regnskabsår.

§ 74. § 72 finder alene anvendelse for investeringsenheder, når der ikke er truffet beslutning om, at §§ 41 eller 42 skal finde anvendelse for investeringsenheden, og alle koncernenhedsejerne er hjemmehørende i samme jurisdiktion som investeringsenheden.

§ 75. Er det ultimative moderselskab hjemmehørende i en jurisdiktion med en selskabsskattesats på 20 pct. eller højere, nedsættes ekstraskatten efter reglerne i afsnit III om

underbeskattet overskud til nul for hvert regnskabsår af højst 12 måneders varighed, der påbegyndes den 31. december 2025 eller før, og som slutter senest den 30. december 2026.

Kapitel 22

Ændringer i anden lovgivning

§ 76. I opkrævningsloven, jf. lovbekendtgørelse nr. 2711 af 20. december 2021, som ændret senest ved § 11 i lov nr. 679 af 3. juni 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 ændret senest 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. Minimumsbeskatningslovens § 29, 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.«

§ 79. I årsregnskabsloven, jf. lovbekendtgørelse nr. 1441 af 14. november 2022, som ændret ved lov nr. 735 af 13. juni 2023, foretages følgende ændringer:

1. I § 33 indsættes efter stk. 2 som nyt stykke:

»Stk. 3. Uanset stk. 1, skal udskudte skatteaktiver vedrørende ekstraskatter, der er omfattet af minimumsbeskatningsloven eller et andet lands tilsvarende regler, ikke indregnes.«

Stk. 3 og 4 bliver herefter stk. 4 og 5.

2. I § 47, stk. 1, 2. pkt., indsættes efter »påhviler virksomheden«: », jf. dog stk. 3«.

3. I § 47 indsættes som stk. 3:

»Stk. 3. Virksomheder skal undlade at indregne udskudte skatteforpligtelser vedrørende ekstraskatter, der er omfattet af minimumsbeskatningsloven eller et andet lands tilsvarende regler.«

4. I § 93 a indsættes som stk. 2:

»Stk. 2. En virksomhed omfattet af undtagelsen i § 33, stk. 3, og § 47, stk. 3, skal oplyse herom, og om den ekstraskat som i året er betalt, som følge af minimumsbeskatningsloven eller et andet lands tilsvarende regler.«

Kapitel 23

Territorialbestemmelse

§ 80. Loven gælder ikke for Færøerne og Grønland.

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. 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.

I 2021 er det 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 - Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar II), der blev godkendt den 14. december 2021 af OECD/G20's Inclusive Framework – 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 hovedlov 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. Som følge af den såkaldte substansbaserede indkomstudelukkelse vil der dog alene ske beskatning af den indkomst, der overstiger et rutineafkast af de materielle aktiver og lønomkostningerne i jurisdiktionen.

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 op-

gøres 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 (QDTT – 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. af indkomst, der overstiger et rutineafkast, 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 ef-

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 regnskabsmæssige 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 skattekonkurrence 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.

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. Subject to tax-reglen er ikke en del af lovforslaget.

3. Lovforslagets hovedpunkt

3.1. Minimumsbeskatning

3.1.1. Gældende ret

De danske skatteregler indeholder ikke generelle bestem-

melser 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. Indkomstskattesatsen for finansielle selskaber vil fra og med indkomståret 2024 være forhøjet til 26 pct., jf. selskabsskattelovens § 17 A.

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 erhvervmæssige interesser gennem deres deltagelse i foreningens virksomhed som aftagere, leverandører eller på anden lignende måde, jf. selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 3. 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. Den skattepligtige indkomst 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. Størrelsen af den skattepligtige indkomst afhænger således af omfanget af omsætningen med ikke-medlemmer. Indkomstskatten udgør 14,3 pct. af den skattepligtige indkomst, jf. selskabsskattelovens § 19.

Det er en betingelse, at udlodning til medlemmerne sker på grundlag af den stedfundne omsætning med disse. Der kan dog ske en normalforrentning af den indbetalte medlemskapital. Den omsætning, der skal danne grundlag for overskudsfordelingen (udlodning), er de faktisk leverancer til eller fra medlemmerne. Overskudsfordelingen kan baseres på en omsætning over flere år. Kooperationsbeskatningen tager højde for, at den i andelsselskabet tilbageholdte indtjening (individualiseret/fælles) i sidste ende i sin helhed vil tilgå medlemmerne. Danske medlemmer betaler almindelig indkomstskat af alle udbetalinger fra andelsforeningen, herunder acantobetalinger, efterbetalinger og frigivelse af individualiseret egenkapital, fælles egenkapital eller et likvidationsprovenu. Der er i skattereglerne for andelsforeninger 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 aktieudbyt-

ter. For aktieudbytterne er indkomstkatten 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 erhvervsmæssig 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 erhvervsmæssig 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 pensionsforsikringselskaber (arbejdsmarkedsrelaterede livsforsikringselskaber). Også investeringsselskaber er skattefrie, idet de dog beskattes af danske aktieudbytter med 15 pct. Afkastet af pensionsordninger i pensionskasser og pensionsforsikringselskaber 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, erhvervsmæssige 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 fradragsiden 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 administrations-selskabet.

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-erhvervs-mæssige indkomst, jf. fondsbeskatningslo-

vens § 3, stk. 2. Brancheforeninger og arbejdsmarkedssammenslutninger har et bundfradrag på 200.000 kr. ved opgørelsen af ikke-erhvervs-mæssig 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 konsolidering 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 erhvervs-mæssig transport af passagerer eller gods (rederivirksomhed) 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. Det 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, reserverede eller værkstedsfaciliteter i forbindelse med offshorearbejder. Der er herudover givet mulighed for under visse betingelser at anvende tonnageskatteordningen på indkomst fra bugseringsaktivitet m.v.

Der findes også særlige beskatningsregler for selskaber, der har indkomst ved indvinding af olie og gas. Beskatningen sker dels via den almindelige selskabsskat og tillægsselskabsskat, dels via den særlige kulbrinteskate, jf. kulbrinteskattelovens § 2.

Den selskabsskattepligtige kulbrinteindkomst beskattes med 25 pct. (22 pct. selskabsskat og 3 pct. tillægsselskabsskat). Opgørelsen sker som udgangspunkt efter de almindelige regler. Den væsentligste undtagelse – bortset fra opgørelsen af en særskilt indkomst – er, at underskud fra anden indkomst ikke kan fratrækkes i indkomst ved kulbrinteindvinding.

Udover den almindelige selskabsskat skal den skattepligtige betale en særlig kulbrinteskate på 52 pct. af indkomsten ved kulbrinteindvinding.

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 i 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 unddragne beløb ikke overstiger 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 forvaltningsmyndighedsudøvelse.

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 forvaltningsmyndighedsudøvelse 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. Den gældende skattelovgivning er således baseret på, at indtægter og udgifter behandles på grundlag af deres objektive karakteristika, uden hensyn til hvorledes de behandles regnskabsmæssigt.

På den baggrund er det vurderingen, at implementeringen af EU-direktivet mest hensigtsmæssigt kan ske ved udarbejdelse af en ny hovedlov – 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 som udgangspunkt ikke øge beskatningen af de omfattede koncerner. Den har derimod til formål at 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 underbeskattet overskud, undergives ekstraskat i dette land.

Ved implementering af reglen om underbeskattet overskud kan der vælges mellem at nægte fradrag i den danske skattepligtige indkomst for koncernenheden(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 koncernhedens 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 under-

beskattet 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 hovedlov, minimumsbeskatningsloven, om en ekstraskat for visse koncernenheder.

Med forslaget om en hovedlov 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 bestemmelser 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.

Det forhold, at der vil blive tale om en hovedlov, 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 3 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. Det bemærkes, at omregningen af beløb fra f.eks. danske kroner til euro vil skulle ske på grundlag af den Europæiske Centralbanks gennemsnitlige valutakurs for december måned i det foregående regnskabsår, jf. pkt. 20.1 i introduktionen til OECD's kommentarer til modelreglerne.

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. Begrebet enhed er således bredere end begrebet selvstændigt skattesubjekt, der anvendes i den almindelige danske indkomstbeskatning, idet enhed f.eks. også omfatter juridiske personer som partnerselskaber og kommanditselskaber.

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.

Reglerne om minimumsbeskatning finder også anvendelse på indkomsten i såkaldte joint ventures og disses datterenheder. Et joint venture er efter minimumsbeskatningsreglerne en enhed, hvor det ultimative moderselskab direkte eller indirekte besidder mindst 50 pct. af ejerandelene, men ikke har kontrol. Et joint venture opfylder derfor ikke betingelserne for at udgøre en koncernenhed.

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, når 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.

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 tilfældet, 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 § 10.

Udgangspunktet i OECD's modelregler er, at beskatningen efter reglen om indkomstmedregning sker hos koncernens ultimative moderselskab, hvis dette selskab er omfattet af en kvalificeret regel om indkomstmedregning. Hvis der ikke sker beskatning i det ultimative moderselskab, vil beskatningen som udgangspunkt overgå til det næstøverste moderselskab.

Reglen om indkomstmedregning vil derfor 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 § 4 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 eller stor

national koncern, vil have pligt til at betale indenlandsk ekstraskat.

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.

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.-3.1.3.7.

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 lyset 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 accepteret af andre lande. En manglende accept 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.

Det er samtidigt væsentligt, at den danske indenlandske ekstraskat vil kunne blive anerkendt. Hvis den danske kvalificerede indenlandsk ekstraskat bliver anerkendt, vil den multinationale koncern normalt kunne ansætte ekstraskatten efter regler om indkomstmedregning eller underbeskattet overskud for de koncernenheder, der er hjemmehørende i Danmark, til nul, jf. den såkaldte safe harbour-bestemmelse i lovforslagets § 34, stk. 3. Det vil således ikke være nødvendigt at gennemføre særskilte beregninger med henblik på at opgøre, hvad ekstraskatten ville være ved en direkte anvendelse af OECD's modelregel på disse koncernenheder.

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 det regnskabsmæssige nettotab, 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 regnskabsstandarder 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 regnskabsstandarder der er positivt anerkendt, herunder f.eks. de amerikanske standarder. 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 foretages af selskaber m.v. i lande med et velfungerende selskabsskattesystem.

Der skal således f.eks. justeres for nettoskatteudgifter, udbytter og egenkapitalgevinster eller -tab i datterselskaber 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 indebærer, at den kvalificerede indkomst 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 materielle aktiver. 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 tonnageskatte- loven. Tonnageskatte loven har således et bredere anvendelsesområde, jf. bemærkningerne til lovforslagets § 14.

3.1.3.5.1.3. Andelsselskaber m.v.

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

Ved fradragsberettiget udlodning 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 skattnneutralitet i forbindelse med varer, der sælges gennem kooperativet. Udlodningen skal være medregnet i modtagerens skattepligtige indkomst i et indkomstår, der udløber senest 12 måneder efter udgan-

gen af regnskabsåret for kooperativet. Dette gælder dog ikke indkøbskooperativer, hvis medlemmerne er fysiske personer.

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

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 tage udgangspunkt i de aktuelle skatteforpligtelser, der indgår i koncernenhedens regnskabsmæssige nettoindkomst eller -tab. Dette beløb reguleres for at tage højde for midlertidige forskelle som følge af, at indkomst og tab medregnes regnskabsmæssigt og skattemæssigt i forskellige år. Opgørelsen bygger i størst mulig grad på principperne for udskudt skat i regnskaberne med henblik på at mindske de administrative byrder. Det er dog nødvendigt at foretage visse justeringer for at sikre, at reglerne kan fungere effektivt. F.eks. omregnes udskudte skatteforpligtelser og udskudte skatteaktiver til minimumsskattesatsen (eller den lokale skattesats, hvis den er mindre), og visse udskudte skatteforpligtelser genbeskattes, hvis de ikke er tilbageført eller betalt i løbet af fem år.

Der foreslås en række bestemmelser, der regulerer selve overgangen til beskatning efter det nye regelsæt. I en af disse bestemmelser foreslås det, at der reguleres for evt. udskudte skatteaktiver og udskudte skatteforpligtelser, således

at regelsættet tager højde for et evt. tab, som koncernen har haft, førend reglerne finder anvendelse.

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.

Nogle lande beskatter ikke selve indkomsten i et selskab m.v., men lader først overskuddet beskattes, 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 § 29, stk. 2, tillagt en eventuel yderligere ekstraskat fratrukket en eventuel indenlandsk ekstraskat. Ved en indenlandsk ekstraskat skal forstås en ekstraskat, 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 fortløst for jurisdiktionen for regnskabsåret er et eventuelt positivt beløb beregnet som den kvalificerede nettoindkomst fratrukket 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 regel, der skal sikre, at reglerne om minimumsbeskatning ikke finder anvendelse, i det omfang koncernen må anses for at have en reel, væsentlig og konkret tilstedeværelse i jurisdiktionen – baseret på værdien af de materielle aktiver og lønomkostningerne i jurisdiktionen. Herved sikres det, at minimumsbeskatningen fokuseres på de situationer, hvor koncernen må anses for at have et overskydende overskud f.eks. baseret på immaterielle aktiver, hvor risikoen for skatteundgåelse er større.

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 aktiviteter for koncernen i den pågældende jurisdiktion. Berettigede materielle aktiver er aktiver, der er befinder sig i jurisdiktionen. Til materielle aktiver henregnes som udgangspunkt ikke aktiver, herunder fast ejendom, grunde m.v., der besiddes med henblik på salg, leje eller investering.

Der foreslås indført overgangsregler, hvorefter procentsatsen til brug for beregning af nedsættelsesbeløbet er højere i perioden fra og med 2023 til og med 2032. I 2023 er procentsatsen for lønomkostninger på 10 pct. og for materielle

aktiver på 8 pct. Fra 2033 udgør satsen 5 pct. for begge kategorier.

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 § 14, 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 udarbejdes 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.

Der er på globalt niveau indgået aftale om, at ekstraskatten i en jurisdiktion kan fastsættes til nul, hvis den testede jurisdiktion lever op til en række tests, der er baseret på forenkledede beregninger af indkomst, indtægt og skatter.

»Safe harbour«-reglen indebærer, at ekstraskatten vil kunne fastsættes til nul for en jurisdiktion, hvis koncernenhederne i den testede jurisdiktion – baseret på de forenkledede beregningsregler – har (1) en kvalificeret nettoindkomst, der ikke overstiger det beløb, hvormed nettoindkomsten kan nedsættes efter den substansbaserede indkomstudelukkelse, (2) opfylder betingelserne for anvendelse af den såkaldte de minimis-regel eller (3) har en effektiv skattesats for jurisdiktionen, der er lig med eller højere end minimumsskattesatsen (15 pct.).

De forenkledede beregningsregler er endnu ikke fastsat, men lovforslaget indeholder en bestemmelse, hvorefter skatteministeren bemyndiges til at fastsætte forenkledede beregningsregler til brug for anvendelsen af »safe harbour«-reg-

len. Denne bemyndigelse vil give skatteministeren mulighed for ved bekendtgørelse at fastsætte regler, der er i overensstemmelse med de forenkledede beregninger, der er indgået international aftale om at fastsætte.

Derudover er der indgået aftale om en »safe harbour«-regel for tilfælde, hvor en jurisdiktion har gennemført en såkaldt anerkendt kvalificeret indenlandsk ekstraskat, idet den indberettende koncernenhed i så fald kan fastsætte ekstraskatten for jurisdiktionen til nul. Koncernen vil således ikke skulle foretage beregninger af ekstraskatten både efter den anerkendte kvalificerede indenlandske ekstraskat og efter reglerne i lovforslaget.

Ved en anerkendt kvalificeret indenlandsk ekstraskat forstås en indenlandsk ekstraskat, der bortset fra nogle ganske få tilladte afvigelser er udformet i overensstemmelse med OECD's modelregler, således at den vil føre til, at det samme beløb vil skulle opkræves i ekstraskat for jurisdiktionen, som hvis OECD's modelregler i stedet havde fundet anvendelse.

Den danske indenlandske ekstraskat er efter lovforslaget udformet således, at den opfylder betingelserne for at kunne anses for en anerkendt kvalificeret indenlandsk ekstraskat.

Udover de permanente »safe harbours« er der indgået aftale om to midlertidige »safe harbours«. 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.

Den første midlertidige »safe harbour« finder anvendelse i en overgangsperiode (de regnskabsår, der begynder den 31. december 2026 eller før, og som slutter senest den 30. juni 2028). I denne overgangsperiode vil ekstraskatten i en jurisdiktion kunne sættes til nul, hvis den multinationale koncern i den pågældende jurisdiktion lever op til mindst 1 af 3 betingelser.

Vurderingen af, om disse betingelser er opfyldt, vil skulle ske på grundlag af de regnskaber m.v., som koncernerne udarbejder til brug for overholdelse af de regler, som allerede findes i mange lande, herunder Danmark, om land for land-rapportering (»Country-by-Country-Reporting«). Vurderingen er således baseret på data, der for koncernerne er lettilgængelige og verificerbare.

Ekstraskatten kan efter reglen 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 forenklet effektiv skattesats, der er lig med eller større end

de såkaldte overgangssatser (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 2026).

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.

Den anden midlertidige »safe harbour« vedrører reglen om ekstraskat af underbeskattet overskud.

Reglen om beskatning af underbeskattet overskud vil kunne medføre, at en dansk koncernenhed, der indgår i en multinational koncern, hvori der også indgår lavt beskattede koncernenheder, vil kunne blive pålagt at betale ekstraskat af underbeskattet overskud, hvis det ultimative moderskab er hjemmehørende i en jurisdiktion, som ikke har indført en regel om indkomstmedregning,

»Safe harbour«-reglen indebærer, at hvis der for en dansk koncernenhed i en multinational koncern opgøres en ekstraskat efter reglen om underbeskattet overskud, vil denne ekstraskat dog i en overgangsperiode skulle nedsættes til nul, når den multinationale koncerns ultimative moderselskab er hjemmehørende i en jurisdiktion med en selskabsskattesats på 20 pct. eller højere. Overgangsperioden omfatter regnskabsår, der slutter senest ved udgangen af 2026.

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

Det foreslås, at der i minimumsbeskatningsloven indføres regler for opgørelse 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 omsætningen, 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 en række investorer, hvoraf nogle er ikkeforbundne.

Efter forslaget skal minimumsbeskatningsloven ikke finde anvendelse på investeringsfonde, der er det ultimative moderselskab.

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 § 4, 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. Dette kunne f.eks. være det selskab, som er administrationsselskabet i den danske sambeskatning. For det andet vil koncernen under nærmere betingelser kunne beslutte at indgive skemaet med oplysninger om ekstraskat i en anden jurisdiktion til den derværende 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. 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 selskabsskatelovens 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 endvidere, at der foretages en mindre ændring i skatteforvaltningslovens regler om bindende svar. Efter den foreslåede ændring vil et bindende svar om fortolkningen af minimumsbeskatningsloven 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.

Endelig foreslås en række ændringer af årsregnskabsloven, der medfører, at virksomhederne ved opgørelsen af regnskabet vil skulle undlade at indregne udskudte skatteaktiver vedrørende ekstraskatter, der er omfattet af minimumsbeskatningsloven eller et andet lands tilsvarende regler. Reglerne skal sikre, at årsregnskabsloven fortsat er i tråd med de internationale regnskabsregler.

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 selskabsskattegrundlaget 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 adfærdeffekter, 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, svarende til en samlet adfærd på ca. 1,6 mia. kr. med en indfasningsperiode på 10 år.

Table 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	1.380	1.380	1.480	1.480	1.580	-
Virkning efter adfærd	625	1.210	1.680	1.680	1.780	1.780	1.880	-

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 på 0,9 mio. kr. i 2024, 22,0 mio. kr. i 2025, 20,8 mio. kr. i 2026, 12,0 mio. kr. årligt i 2027 og 2028 og 7,6 mio. kr. varigt fra 2029 vedrørende kontrol, beregning og oprettelse af krav, juridisk bistand m.v. 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.

Der kan hertil komme udgifter til ordningen med omkostningsgodtgørelse, da ændringer af selskabernes ansættelser på baggrund af minimumsbeskatningen kan medføre klage- og retssager, hvor udgifterne til sagkyndig bistand m.v. kan godtgøres gennem ordningen med omkostningsgodtgørelse. Udgiftsniveauet er behæftet med usikkerhed, men vurderes at være af mindre omfang.

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, der er fastsat i flerårsaftalen for skattevæsenet.

Lovforslaget vurderes ikke at have konsekvenser for regioner.

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.

Erhvervsstyrelsen – Område for Bedre Regulering (OBR) har vurderet, at lovforslaget samlet må forventes at vil med-

føre administrative omkostninger for erhvervslivet på over 4 mio. kr. OBR har på den baggrund gennemført en måling af de administrative konsekvenser (AMVAB). Målingen har været 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. Det er med baggrund i målingen skønnet, at lovforslaget vil kunne forventes at medføre ca. 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 fra et udsnit af de omfattede danske koncerner. Vurderingen er udarbejdet inden for rammerne af AMVAB-metoden (aktivitetsbaseret måling af virksomhedernes administrative byrder). Reglerne om en global minimumsbeskatning udgør et meget komplekst regelsæt. De adspurgte koncerner har – i forbindelse med dataindsamlingen – således også oplyst, at deres vurdering af omfanget af de administrative byrder er behæftet med nogen usikkerhed. Den foretagne 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 (den udvidede selvangivelse benævnes i lovforslaget som et standardskema). For disse koncerner forventes lovforslaget at ville medføre 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 er det skønnet, at de administrative byrder pr. moderselskab til brug af intern skattemedarbejder vil kunne fastsættes til ca. 270.000 kr., mens udgifter til eksterne revisorer skønnes at kunne fastsættes til ca. 210.000 kr. Det skønnes således samlet set, at de løbende administrative byrder pr. moderselskab til efterlevelse af reglerne vil kunne udgøre ca. 480.000 kr. årligt. På samfunds niveau – for alle 75 koncerner med danske ultimative moderselskaber – skønnes de løbende administrative byrder dermed at kunne fastsættes til ca. 36 mio. kr. pr. år.

Det forventes, at moderselskabet ligeledes vil skulle ud-

arbejde 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 er det skønnet, at de interne byrder for udarbejdelse og indberetning af GIR af danske moderselskaber på vegne af ét datterselskab vil kunne fastsættes til ca. 22.000 kr. årligt. Udgifter til eksterne revisorer skønnes at kunne fastsættes til ca. 39.000 kr. årligt. Sammenlagt skønnes de løbende administrative byrder for udarbejdelse og indberetning af GIR for ét datterselskab således at udgøre ca. 61.000 kr. årligt. På samfundsniveau – for alle 7.000 datterselskaber – skønnes de løbende administrative byrder dermed at kunne fastsættes til ca. 426 mio. kr. pr. år.

De danske moderselskaber har yderligere oplyst, at der forventes at vil være behov for nye IT-systemtilpasninger, som kan understøtte korrekt dataudtræk og databehandling. De administrative omstillingsomkostninger til IT-systemtilpasning er på baggrund af tilbagemelding fra erhvervet skønnet til ca. 1.700.000 kr. pr. moderselskab. På samfundsniveau – for alle 75 moderselskaber – skønnes de administrative omstillingsomkostninger til IT-systemtilpasning dermed at kunne fastsættes til ca. 127,5 mio. kr.

De danske moderselskaber har derudover oplyst, at de vil have meromkostninger til ekstern rådgivning det første år. De administrative omstillingsomkostninger til ekstern rådgivning er på baggrund af information tilvejebragt af erhvervet skønnet til ca. 750.000 kr. pr. moderselskab. På samfundsniveau – for alle 75 moderselskaber – skønnes de administrative omstillingsomkostninger til ekstern rådgivning dermed at kunne fastsættes til ca. 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 skønnet til ca. 680.000 kr. For så vidt angår antallet af danske datterselskaber, som er en del af en koncern med et udenlandsk ultimativt moderselskab, er dette dog behæftet med betydelig usikkerhed.

OBR har derudover bemærket, at lovforslaget indeholder en hjemmel til udstedelse af bekendtgørelser, som indebærer administrative konsekvenser for erhvervslivet, jf. lovforslagets § 53, stk. 5. De administrative konsekvenser består i, at Skatteforvaltningen vil kunne fastsætte regler for indholdet

af skemaet med oplysninger om ekstraskat. I den forbindelse har OBR bemærket, at vurderingen og kvantificeringen af ovenstående administrative konsekvenser vil skulle konsolideres, når bemyndigelsesbestemmelsen udmøntes på bekendtgørelsesniveau, herunder hvis skemaet »GloBE Information Return« mod forventning ikke vil blive 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, Datatilsynet, DI, Digitaliseringsstyrelsen, Erhvervsstyrelsen – Område for Bedre Regulering (OBR), Finans Danmark, Foreningen Danske Revisorer, Forsikring & Pension, FSR - danske revisorer, Justitia, KL, Kraka, Landbrug & Fødevarer, Landsskatteretten, Mellemløbeligt Samvirke, Oxfam IBIS, SEGES, Skatteankbeforvaltningen og SRF Skattefaglig Forening.

	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	Det skønnes med betydelig usikkerhed at indførelsen af minimumsbeskatningsloven udgør et provenu på ca. 1.880 mio. kr. efter adfærd. Det umiddelbare prove-	Ingen

	<p>nu 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 stige gradvist over en 10 års periode til ca. 225 mio. kr. årligt.</p>	
Implementeringskonsekvenser for stat, kommuner og regioner	Ingen	<p>Lovforslaget vurderes isoleret set at medføre administrative omkostninger for Skatteforvaltningen på 0,9 mio. kr. i 2024, 22,0 mio. kr. i 2025, 20,8 mio. kr. i 2026, 12,0 mio. kr. årligt i 2027 og 2028 og 7,6 mio. kr. varigt fra 2029 vedrørende kontrol, beregning og oprettelse af krav, juridisk bistand m.v. 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.</p>
Økonomiske konsekvenser for erhvervslivet	Ingen	<p>Lovforslaget om en global minimumsbeskatning vil medføre en øget beskatning som en konsekvens af, at det bliver mindre attraktivt at flytte overskud til lavskattelande.</p>
Administrative konsekvenser for erhvervslivet	Ingen	<p>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. årligt pr. datterselskab. De administrative omstillingsomkostninger består bl.a. af it-systemtilpasninger og udgør en engangsudgift på ca. 185 mio. kr.</p>
Administrative konsekvenser for borgerne	Ingen	Ingen
Klimamæssige konsekvenser	Ingen	Ingen
Miljø- og naturmæssige konsekvenser	Ingen	Ingen
Forholdet til EU-retten	<p>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.</p>	

Er i strid med de fem principper for implementering af erhvervsrettet EU-regulering/ Går videre end minimumskrav i EU-regulering (sæt X)	Ja	Nej X
--	----	--------------

Bemærkninger til lovforslagets enkelte bestemmelser

Til § 1

Det foreslås i *stk. 1, 1. pkt.*, 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.

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.

Begrebet enhed er defineret i lovforslagets § 4, nr. 1, og omfatter dels enhver retlig ordning, der skal udarbejde et separat regnskab, dels juridiske personer. Ved koncernenheder skal der efter lovforslagets § 4, 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 § 4 indeholder også en definition af begreberne koncern, multinational koncern og stor national koncern, jf. lovforslagets § 4, nr. 3-5.

De koncernenheder, der foreslås omfattet, er defineret som koncernenheder, der er hjemmehørende i Danmark. Lovforslagets § 5 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.

Hvad der skal forstås ved et konsolideret regnskab, fremgår af definitionsbestemmelsen i lovforslagets § 4, nr. 6, og dækker som udgangspunkt det regnskab, som udarbejdes af det ultimative moderselskab i overensstemmelse med en almindeligt anerkendt regnskabsstandard. I lovforslagets § 4, 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 § 4, nr. 14.

Afgrænsningen, hvorefter lovens regler alene foreslås at skulle finde 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 tilsligtede 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 vil efter forslaget være 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) vil ikke skulle indgå i beregningen. Herved sikres, at en koncern ved begyndelsen af kontrolregnskabsåret vil være bekendt med, hvorvidt koncernen for det pågældende år (kontrolregnskabsåret) vil være omfattet af reglerne om en ekstraskat eller ej.

Det foreslås i *stk. 1, 2. pkt.*, at lovens afsnit IV endvidere finder anvendelse på joint ventures og disses tilknyttede joint ventures, jf. § 38.

De foreslåede bestemmelser i lovens afsnit IV omhandler den foreslåede kvalificerede indenlandske ekstraskat, som foreslås at skulle gælde for enheder, der er hjemmehørende i Danmark. Udgangspunktet er, at disse regler vil skulle finde anvendelse på de samme enheder (koncernenheder), som lovens øvrige bestemmelser finder anvendelse på, jf. forslaget til § 1, stk. 1, 1. pkt.

Joint ventures og tilknyttede joint ventures omfattet af bestemmelsen i forslaget til § 38 er enheder, 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, jf. navnlig bestemmelsen i forslaget til § 38, stk. 4. Sådanne enheder er ikke koncernenheder efter definitionen i forslaget til § 4, nr. 2, da de ikke konsolideres ind i det ultimative moderselskabs regnskaber.

Efter reglerne om indkomstmedregning og beskatning af underbeskattede overskud i lovforslagets afsnit II og III vil

den ekstraskat, der beregnes for joint ventures og tilknyttede joint ventures, skulle svares af andre enheder i koncernen.

Den foreslåede indenlandske ekstraskat efter lovforslagets afsnit IV foreslås derimod at skulle svares af joint ventures og tilknyttede joint ventures, der er hjemmehørende i Danmark, hvilket den foreslåede bestemmelse i § 1, stk. 1, 2. pkt., tager højde for.

Det foreslås i *stk. 2*, at er et regnskabsår som nævnt i stk. 1 enten længere eller kortere end 12 måneder, reguleres den omsætningsgrænse på 750 mio. euro, der er nævnt i 1. pkt., forholdsmæssigt for det pågældende regnskabsår. 1. pkt. finder tilsvarende anvendelse i forhold til beløbsgrænserne i § 2, stk. 2, § 26, stk. 1 og 4, § 32, stk. 1, § 35, stk. 1-3, § 52, stk. 2, og § 72, stk. 1 og 4.

Det følger af lovforslagets § 4, 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 i 1. pkt. 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.

Der er en række andre bestemmelser i lovforslaget, der anvender beløbsgrænser, der er baseret på et regnskabsår. Disse bestemmelser fremgår af lovforslagets § 2, stk. 2, § 26, stk. 1 og 4, § 32, stk. 1, § 35, stk. 1-3, § 52, stk. 2, og § 72, stk. 1 og 4. Det foreslås i *stk. 2, 2. pkt.*, at princippet om omberegning af beløbsgrænsen på et forholdsmæssigt grundlag vil finde tilsvarende anvendelse.

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

Det foreslås i *stk. 1*, at uanset § 1, stk. 1, vil loven ikke finde 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 pensionsserviceenheder, og som opfylder følgende betingelser enkeltvis eller i kombination:

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, som er accessoriske i forhold 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 næsten hele enhedens indkomst hidrører fra udbytte eller egenkapitalgevinster eller -tab, som er udeladt ved beregningen af kvalificeret indkomst eller tab efter § 15, stk. 1, nr. 2 og 3.

De i *nr. 1-6* nævnte enheder er defineret i lovforslagets § 4, nærmere bestemt i § 4, nr. 9 (offentlig enhed), § 4, nr. 10 (international organisation), § 4, nr. 11 (nonprofitorganisation), § 4, nr. 31 (investeringsfond), § 4, nr. 32 (ejendomsinvesteringsselskab), og § 4, nr. 33 (pensionsinstitut).

Det vil være hele enheden, inkl. evt. faste driftssteder i andre lande end enhedens hjemland, der skal opfylde betingelserne. Hvis der er tale om en undtagen enhed, vil hele enheden blive behandlet som en undtagen enhed.

Det vil kun være de investeringsfonde og ejendomsinvesteringsselskaber, som er ultimative moderselskaber, der vil skulle betragtes som undtagne enheder. Et ultimativt moderselskab vil efter forslaget være 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 § 4, nr. 14.

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

De undtagne enheder, der vil være 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 vil enheder, der på denne måde kommer til at stå som ejer af aktiverne og for driften af investeringsaktiviteterne m.v., skulle anses for undtagne enheder. Vurderingen af enhederne efter nr. 7 og 8 vil skulle foretages samlet for enheden, inkl. evt. faste driftssteder i andre lande end enhedens hjemland. Hvis enheden undtages, vil undtagelsen også gælde for de evt. faste driftssteder.

Reglerne i nr. 7 og 8 vil ikke skulle finde anvendelse på enheder, hvor der i ejerkredsen indgår en undtagen pensionserviceenhed. Pensionserviceenheder vil være undtagne enheder, da de omfattes af definitionen på et pensionsinstitut, jf. lovforslagets § 4, nr. 33. Pensionserviceenheder er efter forslaget 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 § 4, nr. 34. Pensionserviceenheder ligner således på mange punkter de enheder, der foreslås undtaget efter nr. 7 og 8.

Begrundelsen for, at enheder med en pensionserviceenhed i ejerkredsen ikke skal kunne anerkendes som en undtagen enhed i nr. 7 og 8, er, at en anerkendelse heraf ville kunne udvande hensigten med de pågældende regler, som er at undtage enheder, der udfører funktioner for selve pensionsinstituttet. Hensigten er ikke at undtage enheder, der udøver funktioner for pensionserviceenheden.

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

I forhold til ejerskab vil det være 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.

Ejerskabsandelen måles i forhold til den undtagne enheds andel af den underliggende enheds værdi, dvs. den samlede værdi af ejerskabsinteresser udstedt af den underliggende enhed. Andelen af et aktieselskabs værdi vil således ikke være det samme som andelen af aktiekapitalen i aktieselskabet, hvis der er forskellige rettigheder til f.eks. udbytter. Hvis et selskab f.eks. udsteder 200 ordinære aktier med en værdi på 1 euro pr. aktie og 100 præferenceaktier med en værdi på 2 euro pr. aktie, og den undtagne enhed ejer alle de ordinære aktier og 90 præferenceaktier, vil den undtagne enhed eje 380 (200 plus 180) af den samlede værdi på 400, dvs. 95 pct.

Ejerskabsandelen måles på det tidspunkt, hvor der senest er sket en ændring af den undtagne enheds relative andel af enhedens værdi, f.eks. som følge af udstedelse af nye aktier. Løbende værdiændringer medfører ikke, at der skal foretages en ny ejerskabsandelsmåling.

I forhold til aktiviteten er der tale om to betingelser, som vil skulle opfyldes enten enkeltvis eller i kombination. Det vil sige, at det vil være tilstrækkeligt, at enheden opfylder en af de to betingelser.

For det første vil betingelsen skulle anses for opfyldt, hvis enheden 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. Enheden må således ikke aktivt udføre andre former for aktiviteter. Enheden vil dog kunne udføre de aktiviteter, der er nødvendige for at varetage almindelige aktionærinteresser ved besiddelse af aktier m.v., herunder deltagelse i bestyrelsen. Derimod vil der ikke kunne udføres aktiviteter for selskabet, hvor en uafhængig part vil være villig til at betale den undtagne enhed for aktiviteten. Enheden vil herudover kunne låne midler fra tredjemand med henblik på anskaffelse af aktiverne.

For det andet vil betingelsen også skulle anses for at være opfyldt, hvis enheden udelukkende udfører aktiviteter, som er accessoriske i forhold til de aktiviteter, der udføres af den eller de enheder, som indgår i ejerkredsen.

Aktivitetsbetingelsen vil også skulle anses for at være opfyldt, hvor enhedens samlede aktivitet opfylder reglerne i lovforslagets § 2, stk. 1, nr. 7, litra a og b, i kombination, dvs. hvor enheden f.eks. udfører accessoriske aktiviteter, og hvor resten af enhedens aktiviteter udelukkende eller næsten udelukkende består i besiddelse af aktiver eller investering af midler. Se hertil pkt. 54.1 i kommentarerne til artikel 1.5.2 i OECD's modelregler.

Et ejendomsselskab omfattet af selskabsskattelovens § 3 A vil kunne være en undtagen enhed efter lovforslagets § 2, stk. 1, nr. 7, litra a og b, som følge af, at det er ejet af en undtagen enhed som f.eks. en pensionskasse, når der er tale om passive ejendomsinvesteringer, hvor driften eksempelvis er udliciteret til en ekstern administrator. Ejendomsselskaberne kan også være pensionserviceenheder omfattet af § 4, nr. 34. Ejendomsselskaber omfattet af selskabsskattelovens § 3 A er selskaber, der er ejet 100 pct. af et livsforsikrings-selskab, en pensionskasse, en pensionsfond eller en flerhed af disse. De behandles som skattemæssigt transparente, således at beskatningen af selskabets indkomst sker på ejerniveau.

For at en enhed vil kunne være en undtagen enhed efter nr. 8, vil den skulle opfylde to betingelser, dels en betingelse i forhold til ejerskab, dels en betingelse i forhold til sammensætningen af enhedens indkomst.

I forhold til ejerskab vil det være en betingelse, at mindst 85 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 85 pct. af enhedens værdi er ejet gennem en kæde af undtagne enheder.

I forhold til indkomstbetingelsen vil det være en betingelse, at næsten hele enhedens indkomst kan henføres til modtagne udbytter eller 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 § 15, jf. § 15, stk. 1, nr. 2 og 3, dvs. udelukkede udbytter og udelukkede egenkapitalgevinster og -tab.

Det foreslås i *stk. 2, 1. pkt.*, at en enhed, hvor hele enhedens værdi enten direkte eller indirekte er ejet af en eller flere enheder som nævnt i stk. 1, nr. 3, anses for en undtagen enhed efter stk. 1, nr. 7, litra b, selv om den ikke opfylder aktivitetsbetingelsen, hvis den samlede omsætning for alle koncernens enheder med undtagelse af enheder omfattet af stk. 1, nr. 3, nr. 7, litra a, og nr. 8, og enheder, der opfylder aktivitetsbetingelsen i stk. 1, nr. 7, litra b, er mindre end 750 mio. euro.

Den foreslåede bestemmelse er begrundet i, at nonprofitorganisationer ofte opretter datterselskaber med handelsaktiviteter til finansiering af nonprofitorganisationens velgørende aktiviteter, hvor der kan opstå tvivl om, hvorvidt aktiviteterne er tilknyttet nonprofitorganisationens aktiviteter på en sådan måde, at datterselskabet er undtaget efter det foreslåede stk. 1, nr. 7, litra b. Handelsaktiviteterne har imidlertid ikke nødvendigvis et sådant omfang, at de i sig selv ville medføre, at datterselskabet blev omfattet af minimumsbeskatningsreglerne. Den foreslåede bestemmelse vil betyde, at datterenheder i nonprofitorganisationer ikke vil blive omfattet af minimumsbeskatningen, i de tilfælde hvor de samlede koncernaktiviteter uden medregning af aktiviteterne i nonprofitorganisationen og undtagne enheder er mindre end omsætningsgrænsen på 750 mio. euro. Undtagelsen vil gælde, uanset hvilke aktiviteter der faktisk udøves af datterenhederne.

Det foreslås i *stk. 2, 2. pkt.*, at beløbsgrænsen i 1. pkt. nedsættes til 25 pct. af koncernens samlede omsætning, hvis koncernens samlede omsætning er mindre end 3 mia. euro.

Den foreslåede regel vil betyde, at omsætningsgrænsen på 750 mio. kr. vil skulle nedsættes til et beløb svarende til 25 pct. af koncernens samlede omsætning, hvor dette som følge af størrelsen af koncernens samlede omsætning vil føre til en lavere grænse. Når der er foreslået et krav om en samlet omsætning på mindre end 3 mia. euro, beror dette på, at en fjerdedel af 3 mia. euro er 750 mio. euro.

Hvis en offentlig enhed også opfylder betingelserne for at være en nonprofitorganisation, vil den offentlige enhed kunne anvende undtagelsen i lovforslagets § 2, stk. 2.

Den foreslåede bestemmelse i stk. 2 beror på pkt. 54.1-54.4 i kommentarerne til artikel 1.5.2 i OECD's modelregler.

Det foreslås i *stk. 3*, 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 undtagen enhed.

Ved den indberettende koncernenhed vil skulle forstås den enhed, der skal indgive det skema med oplysninger om ekstraskat, som skal indgives efter reglerne i lovforslagets § 53, jf. lovforslagets § 4, nr. 8.

Hvor den indberettende koncernenhed i overensstemmelse med reglerne i lovforslagets § 54, stk. 1, måtte have truffet en beslutning om, at enheder, som omhandlet i stk. 1, nr. 7 og/eller nr. 8, ikke vil skulle behandles som undtagne enheder, vil denne beslutning skulle gælde for beslutningsåret og de næste fire år, dvs. for en periode på i alt fem år. Beslutningen vil automatisk blive forlænget, 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 1.1.3 og 1.5.

Til § 3

Det foreslås i § 3, at enheder, som loven finder anvendelse på, jf. §§ 1 og 2, skal betale ekstraskat efter reglerne afsnit II-IV.

Den foreslåede bestemmelse fastsætter, at der vil skulle gælde tre forskellige regelsæt for opkrævningen af den foreslåede minimumsskat.

En enhed, som loven finder anvendelse på, vil kun skulle betale ekstraskat efter de tre regelsæt, i det omfang dette følger af reglerne i lovens afsnit II-IV.

Følger det af de materielle regler foreslået i afsnit II-IV, vil en enhed efter omstændighederne skulle betale ekstraskat for et regnskabsår efter flere af disse regelsæt. Et ultimativt moderselskab i Danmark vil f.eks. både kunne være forpligtet til at betale ekstraskat efter reglerne om indkomstmedregning i lovens afsnit II og indenlandsk ekstraskat efter reglerne i afsnit IV. Joint ventures og tilknyttede joint ventures vil dog kun skulle betale ekstraskat efter reglerne om indenlandsk ekstraskat i afsnit IV, jf. herom nærmere forslaget til § 1, stk. 1, 2. pkt., og bemærkningerne til denne bestemmelse.

Til § 4

Det foreslås i § 4, 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 defini-

tionen, kan nævnes aktieselskaber, anpartsselskaber, partnerselskaber, interessentskaber og trusts.

Det foreslås i § 4, nr. 2, 1. pkt., 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 § 4, 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 § 4, nr. 4, eller en stor national koncern som defineret i lovforslagets § 4, nr. 5.

For så vidt angår et fast driftssted, jf. definitionen i lovforslagets § 4, 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 § 4, nr. 40.

Det foreslås i § 4, nr. 2, 2. pkt., at en enhed, der er et medlem af en joint venture-koncern, som har hjemsted i Danmark, jf. § 47, anses for en koncernenhed ved anvendelsen af lovens afsnit VI.

Bestemmelserne i lovens afsnit VI er de administrative bestemmelser om bl.a. indberetningspligt for de enheder, der skal betale ekstraskat efter loven. Joint ventures og disses tilknyttede joint ventures, jf. lovforslagets § 38, vil ikke opfylde betingelserne for at være koncernenheder efter forslaget til nr. 2, 1. pkt., da de kun indgår i det ultimative moderselskabs konsoliderede regnskaber efter indre værdis metode, jf. herved også umiddelbart nedenfor om definitionen af begrebet koncern i forslaget til § 4, nr. 3.

Medlemmer af en joint venture-koncern, der har hjemsted i Danmark, vil dog efter reglerne i forslaget til lovens afsnit IV, skulle betale ekstraskat efter de foreslåede regler om indenlandsk ekstraskat. Om hvad der forstås ved medlemmer af en joint venture-koncern henvises i øvrigt til bestemmelsen i lovforslagets § 47, stk. 2, og bemærkningerne hertil.

Reglerne om oplysningspligt m.v. i forslaget til lovens afsnit VI vil som udgangspunkt kun finde anvendelse på koncernenheder. Efter forslaget vil reglerne imidlertid skulle finde tilsvarende anvendelse på medlemmer af en joint venture-koncern, der er omfattet af reglerne om indenlandsk ekstraskat i forslaget til lovens afsnit IV.

Det foreslås i § 4, 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 § 4, nr. 6, litra d.

Det foreslås i § 4, 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, jf. 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 § 5, stk. 3, betragtes som statsløse.

Det foreslås i § 4, 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 § 4, 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 stor national koncern skulle forstås en koncern, hvor alle koncernenheder er hjemmehørende i Danmark.

Det følger af lovforslagets § 5, 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 selskabsskatteovens § 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 § 5 som hovedregel anses for hjemmehørende i den jurisdiktion, hvor det behandles som et fast driftssted og er underlagt en beskatning.

Efter selskabsskatteovens § 2, stk. 1, litra a, er udenlandske selskabers faste driftssteder undergivet dansk skattepligt, idet selskabsskatteovens § 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 § 4, nr. 2 og 3.

Der foreslås i § 4, nr. 6, en definition af begrebet konsoliderede regnskaber.

Det foreslås i § 4, 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 vil efter forslaget til nr. 6, litra a, som udgangspunkt være et krav, at det konsoliderede regnskab er udarbejdet efter en almindeligt anerkendt regnskabsstandard, som defineres nærmere i lovforslagets § 4, nr. 25.

Det foreslås i § 4, nr. 6, litra b, at konsoliderede regnskaber

for koncerner, jf. nr. 3, litra b, omfatter regnskaber, der er udarbejdet af en enhed efter en almindeligt anerkendt regnskabsstandard.

Dette vil medføre, at definitionen af konsoliderede regnskaber tillige vil skulle omfatte 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 § 4, 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 som defineret i lovforslagets § 4, nr. 25. Efter forslaget vil begrebet konsolideret regnskab også skulle omfatte regnskaber for det ultimative moderselskab, der ikke er udarbejdet efter en sådan almindeligt anerkendt regnskabsstandard, men dette vil dog kræve, at regnskabet efterfølgende er reguleret for at forhindre væsentlige konkurrencefordrejninger. Hvad der skal forstås som en væsentlig konkurrencefordrejning er nærmere defineret i lovforslagets § 4, nr. 27.

Det foreslås i § 4, nr. 6, litra d, at hvis 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 udarbejdet efter en anden regnskabsstandard er reguleret for at forhindre væsentlige konkurrencefordrejninger.

Den foreslåede bestemmelse vedrører den situation, hvor der ikke er udarbejdet et konsolideret regnskab som defineret i forslagens 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. I overensstemmelse med definitionen i forslagens litra c omfatter definitionen i forslaget til litra d dog kun de regnskaber, der ville skulle udarbejdes efter en anden regnskabsstandard end en almindeligt anerkendt regnskabsstandard, når sådanne regnskaber er reguleret for at forhindre væsentlige konkurrencefordrejninger. Begrebet væsentlige konkurrencefordrejninger vil skulle forstås i overensstemmelse med definitionen i lovforslagets § 4, nr. 27.

Det foreslås i § 4, 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 vil skæringsdatoen kunne 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 § 4, nr. 8, at en indberettende koncernenhed defineres som en enhed, der indgiver et skema med oplysninger om ekstraskat, jf. § 53.

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

Det foreslås i § 4, 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 erhvervmæssig 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 private fysiske eller juridiske personer til gode.

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

Den foreslåede definition indeholder en række krav, der alle vil skulle være opfyldt, for at en enhed vil kunne anses for en offentlig enhed.

Enheden vil efter forslaget til litra a skulle være en del af eller 100 pct. ejet af staten, herunder alle dens politiske underafdelinger eller lokale myndigheder. I Danmark vil regioner og kommuner falde ind under betegnelsen politiske underafdelinger eller lokale myndigheder.

En enhed vil skulle anses for at være »en del af« staten, når den udgør en integreret del af staten. Betingelsen i forslaget

til litra a vil også skulle anses for opfyldt, når der er tale om enheder, der fuldt ud er ejet af staten. Betingelsen i litra a vil således skulle anses for opfyldt for 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 vil efter forslaget til litra b skulle være udøvelse af statslige funktioner eller varetagelse af forvaltning og investering af statens aktiver. Statslige funktioner vil skulle forstås bredt og vil f.eks. omfatte aktiviteter i form af opretholdelse af et offentligt sundhedsvæsen, et offentligt uddannelsessystem, forsvar, retssystem og gennemførelse af infrastrukturprojekter. Enheder, der varetager forvaltning og investering af statens aktiver, omfatter bl.a. såkaldte 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.

Det følger af indledningen til det foreslåede litra b, at enheden omvendt ikke vil være en undtagen statslig enhed, såfremt den udøver erhvervmæssig virksomhed. Denne betingelse 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 vil derudover efter forslaget til litra c skulle være rapporteringsansvarlig og i øvrigt stå til ansvar for sine resultater over for staten.

Endelig vil det efter forslaget til litra d være et krav, at udlodninger fra enheden udelukkende kan tilfalde staten, og at alle enhedens aktiver ved en opløsning skal tilfalde staten, idet ingen andel af dens nettofortjeneste må komme private fysiske og juridiske personer til gode.

Det foreslås i § 4, 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, herunder ordninger der giver organisationens kontorer eller driftssteder i denne jurisdiktion privilegier og immuniteter.
- c) Lovregler eller dens vedtægter forhindrer, at dens indkomst kommer private fysiske eller juridiske personer til gode.

Internationale organisationer vil efter forslaget skulle anses for undtagne enheder, og de vil dermed ikke være omfattet af de foreslåede regler om en minimumsbeskatning, jf. lovforslagets § 2. Begrundelsen er den samme som for of-

fentlige enheder, nemlig at sådanne organisationer typisk er skattefrie.

Den foreslåede definition svarer til den definition af internationale organisationer, der indgår i OECD's standard for automatisk udveksling af oplysninger om finansielle konti i skatteforhold, der for Danmarks vedkommende er implementeret i § 13 i bekendtgørelse nr. 334 af 26. marts 2020 om identifikation og indberetning af finansielle konti med tilknytning til udlandet.

Det foreslås i § 4, 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) Næsten 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 privat fysisk eller juridisk person 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 aktiver eller kapital eller som betaling, der repræsenterer den rimelige markedsværdi af aktiver 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 alene erhvervmæssig virksomhed, som direkte vedrører de formål, som den blev oprettet til.

En nonprofitorganisation vil efter forslaget skulle være undtaget fra de foreslåede regler, jf. lovforslagets § 2, stk. 1, nr. 3. For at kunne blive undtaget som en nonprofitorganisation vil enheden skulle leve op til alle betingelserne i den foreslåede bestemmelse i § 4, nr. 11.

Det foreslåede litra a vil medføre, at der vil være et krav om, at enheden udelukkende er etableret og drives for at opfylde de i bestemmelsen oplistede formål. Det vil bero på en konkret vurdering, hvorvidt en enhed lever op til litra a, baseret på enhedens formål og dens virke. For f.eks.

en almenvelgørende fond vil vurderingen af, hvorfor den er etableret, typisk skulle foretages på grundlag af fondens fundats, vedtægter eller lignende dokumenter, hvor formålet med fonden er angivet. Vurderingen af, hvordan den drives, vil skulle foretages på grundlag af fondens faktiske virke.

Det er i den forbindelse væsentligt at skelne mellem fondens aktivitetsformål, f.eks. ejerskab af en koncern, og uddelingsformålet, dvs. fondens anvendelse af overskud og reserver. Sidstnævnte formål må anses for udtryk for, hvad der skal opfyldes med fondens aktivitet, og derfor det relevante formål i forhold til litra a.

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.

Ejerskabet af koncernen vil typisk være fondens aktivitetsformål, der skal tilvejebringe midlerne til opfyldes af fondens uddelingsformål. Det fremgår således også af OECD's kommentarer, at en nonprofitorganisation kan være ultimativt moderenhed til en multinational koncern.

Beskatningen efter fondsbeskatningsloven medfører som udgangspunkt, at de danske almenvelgørende erhvervsdrivende fonde beskattes som almindelige kapital-selskaber. 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 kapital-selskaber, inden den udloddes til fondene.

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

Begrebet almenvelgørende i reglerne om minimumsbeskatning er ikke nødvendigvis fuldstændig sammenfaldende med begrebet almenvelgørende og almennyttige formål i fondsbeskatningslovens § 4, stk. 1, men det vurderes, at der vil være et meget betydeligt overlap mellem de to begreber. Hvis der er fradrag for uddelingen efter fondsbeskatningsloven, vil der derfor som hovedregel også være tale om et velgørende formål efter minimumsbeskatningsreglerne.

Efter litra b er det et krav, at næsten hele indkomsten fra de i litra a omhandlede aktiviteter er fritaget for indkomstskat i den jurisdiktion, hvor enheden er hjemmehørende. Hvorvidt næsten 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, selv om der er tale om en situation, hvor det meste af indkomsten i det enkelte regnskabsår ikke er skattefritaget.

En almenvælgørende 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 almenvælgørende og almennyttige uddelinger. Dermed vil en dansk almenvælgørende 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 erhvervsfondslovens § 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. erhvervsfondslovens § 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 privat fysisk eller juridisk person eller en ikkevelgørende enhed, bortset fra 1) hvad der følger af udøvelsen af enhedens velgørende aktiviteter, 2) som betaling af et rimeligt vederlag for leverede tjenesteydelser eller for anvendelse af aktiver eller kapital eller 3) som betaling, der repræsenterer den rimelige markedsværdi af aktiver 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 til-

fældet, 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 almenvælgørende formål inden ophør, likvidation eller opløsning, vil litra e være opfyldt.

Endelig er det et krav efter litra f, at enheden alene udøver erhvervmæssig virksomhed, som 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 almenvælgørende 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 undtagen 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 almenvælgørende 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 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 der ikke er tale om aktive investeringer, hvor nonprofitorganisationen f.eks. deltager i ledelsesbeslutninger eller den løbende drift af den transparente enhed, men at organisationens rolle

og afkast i enheden er at sammenligne med investeringer i porteføljeaktier eller obligationer.

Der foreslås i § 4, nr. 12 en definition af, hvad der forstås ved en gennemløbsenhed.

Det foreslås i § 4, 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 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 § 21 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 foreslås i § 4, 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 vil indebære, 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 skat-

temæssigt 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 koncerneenhed, vil skulle behandles som besiddet gennem en skattemæssigt transparent struktur, hvis ejerandelen besiddes indirekte gennem en kæde af skattemæssigt transparente enheder.

Det foreslås i § 4, nr. 12, 4. pkt., at en koncerneenhed, der ikke er skattemæssigt hjemmehørende i noget land, og som ikke er underlagt en omfattende skat eller en kvalificeret indenlandsk ekstraskat, der er baseret på enhedens ledelsens 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 selskabsskatte regler 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 § 4, 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 jævnligt. 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, er 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 stater kompetente myndigheder om nødvendigt rådføre sig med hinanden.

Det foreslås i § 4, nr. 13, litra b, at findes der ikke en gældende dobbeltbeskatningsoverenskomst, defineres et fast driftssted 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 § 4, nr. 13, litra c, at har en jurisdiktion ikke et selskabsbeskatningssystem, defineres et fast driftssted 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, vil i sådan et tilfælde skulle ske i overensstemmelse med artikel 7 i OECD's modeloverenskomst og vil således være baseret på en hypotetisk analyse af det faste driftssted, såfremt det havde været omfattet af sådanne regler om faste driftssteder.

Det foreslås i § 4, nr. 13, litra d, at definitionen af et fast driftssted omfatter et forretningssted eller antaget forretningssted, som ikke er nævnt i litra a-c, hvor igennem 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 lovforslaget, men hvor ingen af de i litra a-c nævnte definitioner er tilstrækkelige. Det foreslåede litra d vil derfor indebære en særlig definition af et fast driftssted, der kun vil skulle gælde efter reglerne om en global minimumsbeskatning.

Det foreslås i § 4, 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 vil skulle forstås som bestemmende indflydelse, følger af definitionen i § 4, nr. 21. Efter bestemmelsen i forslaget til § 4, nr. 21, vil der foreligge bestemmende indflydelse, når indehaveren af en ejerandel i en enhed

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 skulle være et krav, for at en enhed kan anses for et ultimativt moderselskab, at enheden ikke direkte eller indirekte ejes af en anden enhed med bestemmende indflydelse over den. En enhed vil således ikke skulle anses for at 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 § 4, nr. 14, litra b, at et ultimativt moderselskab tillige defineres som hovedenheden i en koncern, jf. nr. 3, litra b.

Den foreslåede bestemmelse vedrører de tilfælde, hvor koncernenheden kun består af én juridisk person med faste driftssteder. I et sådan tilfælde vil det ultimative moderselskab skulle 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, jf. nr. 3, litra a.

Det foreslås i § 4, nr. 15, at minimumsskattesatsen defineres som 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 § 4, nr. 16, at ekstraskat defineres som den ekstraskat, der beregnes på jurisdiktionsniveau eller for en koncernenhed efter § 29.

Efter lovforslagets § 29 vil der skulle 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 § 28.

Det bemærkes, at den ekstraskat, der beregnes på jurisdiktionsniveau eller for en koncernenhed efter lovforslagets § 29, generelt vil skulle udgøre grundlaget for fastlæggelsen af de beløb, der vil skulle betales som ekstraskat efter reglerne i lovforslaget. Som der er redegjort for i bemærkningerne til lovforslagets § 29, indeholder lovforslaget dog en række undtagelser, der vil kunne indebære, at den ekstraskat, der

isoleret set kan beregnes for en jurisdiktion eller en enhed efter reglen i lovforslagets § 29, ikke nødvendigvis vil være et beløb, der faktisk vil skulle betales som ekstraskat efter lovforslagets regler.

De foreslås i § 4, nr. 17, at en skatteordning for kontrollerede udenlandske selskaber defineres som 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 den udenlandske koncernenhed, uanset om denne indkomst udloddes til aktionæren.

Den foreslåede bestemmelse vedrører 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. i de almindelige bemærkninger, idet de danske CFC-regler dog også omfatter danske datterselskaber, der kontrolleres af moderselskabet.

En kvalificeret regel om indkomstmedregning efter OECD's modelregler vil efter den foreslåede definition ikke skulle anses for en skatteordning for kontrollerede udenlandske selskaber. Det bemærkes, at skatten under en CFC-beskatning pålægges ejere af koncernenheder i andre jurisdiktioner, men at en CFC-beskatning ikke – som det er tilfældet for ekstraskatten under reglen om indkomstmedregning – fra start er beregnet på jurisdiktionsbasis for at bringe skatten på overskydende overskud i den pågældende jurisdiktion op til en minimumsskattesats.

Det foreslås i § 4, nr. 18, at en kvalificeret regel om indkomstmedregning defineres som 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 tredjelandsjurisdiktioner med OECD's modelregler.

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

Der vil skulle 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 (tredjelandsjurisdiktioner). Hvorvidt en jurisdiktions regelsæt om indkomstmedregning vil kunne anses for kvalificeret vil således skulle bero på, hvorvidt regelsættet opfylder de internationale standarder i form af EU-direktivet og OECD's modelregler.

En anden jurisdiktions regelsæt om indkomstmedregning vil skulle anerkendes som værende kvalificeret (hvis kriterierne herfor i øvrigt er opfyldt), selv om regelsættet kun finder anvendelse for udenlandske koncernenheder.

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

Udtrykket »fordele« vil skulle forstås bredt og vil f.eks. omfatte skattemæssige incitament, bevillinger og tilskud. En regel om indkomstmedregning vil efter forslaget 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, og det ikke i sig selv bør være afgørende, hvorvidt en fordel indgår som et integreret led i den indførte regel om indkomstmedregning, eller om den er indrømmet ved en særskilt regel.

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 således ikke kunne anses for at have gennemført en kvalificeret regel om indkomstmedregning. En generel skattefordel, som også gælder for selskaber, der ikke er omfattet af reglen om indkomstmedregning, vil derimod ikke kunne anses for tildelt i forbindelse med en regel om indkomstmedregning.

Det vil skulle 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.

Det foreslås i § 4, 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 skulle 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 § 4, nr. 35, og refererer til jurisdiktioner, hvor den opgjorte effektive skattesats for en koncern er under 15 pct.

Lovforslagets § 5 indeholder de nærmere kriterier for vurderingen af, hvor en koncernenhed og dermed også en koncern vil skulle anses for hjemmehørende.

Det foreslås i § 4, 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 skulle 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 5. Den kvalificerede indkomst vil skulle beregnes som den regnskabsmæssige nettoindkomst med visse nærmere angivne justeringer, jf. lovforslagets § 12, mens den effektive skattesats vil skulle beregnes som forholdet mellem de omfattede skatter og den kvalificerede nettoindkomst, jf. lovforslagets § 28, idet minimumsskattesatsen er 15 pct., jf. lovforslagets § 4, nr. 15.

Det foreslås i § 4, 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.

Den foreslåede definition vil have betydning i forhold til den foreslåede regel om indkomstmedregning. Det vil således følge af lovforslagets §§ 7 og 8, at pligten til at betale og betale ekstraskat under visse betingelser vil påhvile et mellemliggende moderselskab i stedet for det ultimative moderselskab, sådan som det ellers vil være udgangspunktet.

Det foreslås i § 4, 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 aner-

kendt regnskabsstandard. En hovedenhed anses for at have bestemmende indflydelse over sine faste driftssteder.

Den foreslåede definition vil 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 vil skulle forstås som en almindeligt anerkendt regnskabsstandard fremgår af definitionen i lovforslagets § 4, nr. 25.

Det foreslås i § 4, 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 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 indkomstmåling. Det følger således af lovforslagets § 9, at pligten til at beregne og betale ekstraskat under visse betingelser vil skulle påhvile et delvist ejet moderselskab i stedet for det ultimative moderselskab, sådan som det ellers vil være udgangspunktet.

Det foreslås i § 4, 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 ejerandel vil efter lovforslaget f.eks. skulle 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 efter den foreslåede definition dække alle ejerandele, herunder ejerandele i en gennemløbsenhed.

Det vil i henhold til den foreslåede definition kun være et krav, at der indehaves en rettighed til enten en enheds (eller et fast driftssted) overskud, kapital eller reserver. Dermed tager den foreslåede definitionsbestemmelse 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 vurderingen af en ejerandels størrelse, 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 § 4, nr. 24, at et moderselskab defineres som et ultimativt moderselskab, som ikke er en undtagen enhed, et mellemliggende moderselskab eller et delvist ejet moderselskab.

Den foreslåede bestemmelse vil indebære, at et moderselskab, der er et ultimativt moderselskab, ikke vil kunne være en undtagen enhed, et mellemliggende moderselskab eller et delvist ejet moderselskab.

Det foreslås i § 4, nr. 25, at en almindeligt anerkendt regnskabsstandard defineres som internationale regnskabsstandarder (IFRS eller IFRS som vedtaget af EU i henhold til Europa-Parlamentets og Rådets forordning (EF) nr. 1606/2002 om anvendelse af internationale regnskabsstandarder) 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 regnskabsstandarder, 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 regnskabsstandarder i IFRS (International Financial Reporting Standards) udgør en almindeligt anerkendt regnskabsstandard. IFRS er nogle internationale regnskabsstandarder 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 § 4, nr. 26, at en godkendt regnskabsstandard defineres som almindeligt anerkendte regnskabsprincipper, som er tilladt af et godkendt regnskabsorgan i den jurisdiktion, hvor den pågældende enhed er hjemmehørende. Ved godkendt regnskabsorgan i 1. pkt. forstås det organ, der i en jurisdiktion har beføjelse til at foreskrive, fastlægge eller acceptere regnskabsstandarder med henblik på regnskabsafklæggelse.

Den foreslåede bestemmelse omhandler den situation, hvor en regnskabsstandard ikke er omfattet af lovforslagets § 4, nr. 25, men hvor et regnskab alligevel er udarbejdet efter nogle almindeligt anerkendte regnskabsprincipper, der følger af lokal lovgivning om regnskabsafklæggelse. Hvorvidt et regnskab udarbejdet på grundlag af en regnskabsstandard, der følger almindeligt anerkendte regnskabsprincipper som defineret efter forslaget til nr. 26, vil kunne danne grundlag for

de opgørelser, der skal foretages efter lovforslagets regler, vil generelt skulle vurderes ud fra en sammenligning med et regnskab udarbejdet i overensstemmelse med IFRS og af, om et eventuelt misforhold udgør en væsentlig konkurrencefordrejning, jf. herom nedenfor om lovforslagets § 4, nr. 27. Udtrykket godkendt regnskabsstandard benyttes bl.a. i lovforslagets § 13, stk. 1, om opgørelsen af en koncernheds kvalificerede indkomst eller tab.

Det foreslås i § 4, nr. 27, at væsentlig konkurrencefordrejning defineres som en anvendelse af et specifikt princip eller en bestemt procedure i henhold til almindeligt anerkendte regnskabsprincipper, 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 Europa-Parlamentets og Rådets forordning (EF) nr. 1606/2002 om anvendelse af internationale regnskabsstandarder).

Den foreslåede bestemmelse vedrører tilfælde, hvor et regnskab ikke er udarbejdet på grundlag af en almindeligt anerkendt regnskabsstandard, jf. forslaget til § 4, nr. 25, men derimod f.eks. på grundlag af en godkendt regnskabsstandard, jf. forslaget til § 4, nr. 26. Når et regnskab ikke er udarbejdet efter en almindeligt anerkendt regnskabsstandard vil der efter lovforslagets bestemmelser normalt skulle ske en korrektion for »væsentlige konkurrencefordrejninger«, hvilket har til formål at undgå, at anvendelse af en regnskabsstandard, der ikke er almindeligt anerkendt, i væsentligt omfang ændrer på den skat, der vil skulle betales efter regelsættet.

Den foreslåede bestemmelse vil skulle sikre en ensartet global fortolkning af, hvad der skal forstås ved en væsentlig konkurrencefordrejning.

Efter den foreslåede definition vil det skulle være afgørende, om anvendelsen af et bestemt princip eller en bestemt metode har medført et udsving på mere end 75 mio. euro i forhold til, hvad der ville have været konsekvensen af anvendelsen af de internationale regnskabsstandarder. Det samlede udsving i indkomst eller udgifter på mere end 75 mio. euro vil skulle opgøres samlet for hele koncernen, og der vil derfor blive taget 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 § 4, 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 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.

Den foreslåede bestemmelse angiver, hvilke kriterier der vil skulle være opfyldt for, at en regel om indenlandsk ekstraskat vil kunne 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, om der foreligger en fordel, og hvorvidt denne i givet fald 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 § 4, nr. 18.

Det foreslås i § 4, 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 § 45. 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 § 4, 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 § 4, nr. 31 og 32.

Det foreslås i § 4, nr. 30, litra b, at begrebet investeringsenhed tillige omfatter en enhed, der som minimum er 95 pct. direkte ejet gennem en af de enheder, der er nævnt i litra a, 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 skulle 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 skulle 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 § 4, nr. 30, litra c, at begrebet investeringsenhed tillige omfatter en enhed, hvor mindst 85 pct. af enhedens værdi er ejet af en af de omhandlede enheder, der er nævnt i litra a, forudsat at næsten 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 ejendomsinvesteringsselskab.

Endvidere vil det skulle være en betingelse, at næsten 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 § 15, jf. § 15, stk. 1, nr. 2 og 3.

Det foreslås i § 4, 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.

Efter den første betingelse, jf. litra a, vil enheden/ordningen skulle samle finansielle eller ikkefinansielle aktiver fra en række investorer. En investor vil således kunne have indskudt kontanter og andre former for likvide midler, 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 § 4, nr. 32.

Det vil efter forslaget være et krav, at nogle af investorerne er ikkeforbundne. Det vil skulle bero på en vurdering af de konkrete kendsgerninger og omstændigheder, hvorvidt dette krav vil kunne anses for opfyldt, idet investorer dog altid vil skulle anses for at være forbundet, hvis de opfylder den definition af nært forbundne, som indgår i artikel 5, stk. 8, i OECD's modeloverenskomst. Dette er f.eks. tilfældet, hvis 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. Familiemedlemmer, f.eks. ægtefæller, søskende, forældre/børn eller bedsteforældre/børnebørn, vil skulle anses for forbundne.

Det forhold, at en fond i f.eks. en opstartsfasen kun har én investor, vil ikke i sig selv forhindre, at fonden vil kunne anses for en investeringsfond, 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, vil f.eks. kunne være eksistensen af et dokument med fondens investeringspolitik, som indgår i vedtægterne, eller som der henvises til i vedtægterne.

Efter den tredje betingelse, jf. litra c, vil enheden 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 begivenhed 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 skulle være en betingelse, at investorerne 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 be-

talingen for forvaltningsydelse er afhængigt af resultatet i fonden.

Det foreslås i § 4, nr. 32, at et ejendomsinvesteringselskab 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 bestemmelse definerer, hvad der skal forstås ved et ejendomsinvesteringselskab. Et ejendomsinvesteringselskab vil kunne være en del af en omfattet koncern, men er ejendomsinvesteringselskabet det ultimative moderselskab i koncernen, vil ejendomsinvesteringselskabet dog skulle anses for en undtagen enhed, jf. § 2, stk. 1, nr. 6. Det vil betyde, at ejendomsinvesteringselskabet 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 § 4, nr. 30, litra a, vil et ejendomsinvesteringselskab skulle anses for en investeringsenhed. Investeringsenheder vil skulle behandles efter særreglerne i lovforslagets kapitel 11.

Det vil være et krav, at ejendomsinvesteringselskabet har en bred ejerkreds. Et ejendomsinvesteringselskab, 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 undtagen enhed efter lovforslagets § 2, stk. 1, nr. 7, litra a eller b, som følge af, at det er ejet af en undtagen enhed som f.eks. en pensionskasse eller en undtagen pensionserviceenhed efter § 4, nr. 34.

Det bemærkes, at det følger af selskabsskattelovens § 3 A, at ejendomsselskaber, der er ejet 100 pct. af et livsforsikringselskab, 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 § 4, 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 pen-

sionsforpligtelser 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 livsforsikringsselskaber omfattet af selskabsskattelovens § 3, stk. 1, nr. 18.

Danske livsforsikringsselskaber vil også kunne være omfattet af undtagelsen, hvis livsforsikringsselskabet 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. Livsforsikringsselskaber vil som led i pensionsproduktet kunne tilbyde accessoriske ydelser så som livsforsikringer eller andre lignende forsikringsprodukter.

Det vil være en forudsætning, at livsforsikringsselskabet udelukkende eller næsten udelukkende udbyder pensionsydelser. Hvis selskabet også udbyder livsforsikring eller andre lignende forsikringsprodukter i et omfang, der ikke er ubetydeligt, vil selskabet ikke kunne være omfattet af undtagelsen, medmindre forsikringsydelserne er accessoriske ydelser til pensionsproduktet. Selskabet kan i givet fald ikke anses for næsten udelukkende at udbyde pensionsydelser.

Det foreslås i § 4, nr. 33, litra b, at definitionen af et pensionsinstitut tillige omfatter en pensionsserviceenhed.

Begrebet pensionsserviceenhed er nærmere defineret i lovforslagets § 4, nr. 34.

Det foreslås i § 4, 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 enheder, der er nævnt i nr. 33, litra a, eller

b) at udføre aktiviteter, som er accessoriske i forhold til de regulerede aktiviteter, der er nævnt i nr. 33, litra a, forudsat

at pensionsserviceenheden indgår i samme koncern som de enheder, der udøver disse regulerede aktiviteter.

Den foreslåede definition vil omfatte to typer af pensionsserviceenheder. For det første vil definitionen omfatte enheder, der investerer midler til fordel for et pensionsinstitut, og for det andet enheder, der udfører aktiviteter, som er accessoriske i forhold til de regulerede aktiviteter, der er omhandlet i lovforslagets § 4, nr. 33, litra a, forudsat at pensionsserviceenheden indgår i samme koncern som de enheder, der udøver disse regulerede aktiviteter.

Det vil skulle 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 af den foreslåede definition 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. skulle anses for at være opfyldt, hvis enheden markedsfører sine ydelser, selv om en sådan markedsføring ikke er omfattet af de aktiviteter, som enheden »udelukkende« og »næsten udelukkende« skal udøve.

En enhed, der investerer i fast ejendom, vindmøller eller lignende, vil kunne være en undtagen pensionsserviceenhed, når der er tale om passiv investering af midler, hvor driften er udliciteret til en ekstern administrator.

Dette gælder også for ejendomsselskaber, der som følge af selskabsskattelovens § 3 A skattemæssigt behandles som en transparent enhed ved den danske indkomstskatteopgørelse. Ejendomsselskaber omfattet af selskabsskattelovens § 3 A er selskaber, der fuldt ud ejes af pensionsinstitutter, der er skattepligtige efter pensionsafkastbeskatningslovens § 1, stk. 2, og hvis aktiver for mindst 90 pct.'s vedkommende består af fast ejendom.

I den forbindelse bemærkes, at ejendomsselskabets investeringer i f.eks. kommanditselskaber, der ejer fast ejendom, vindmøller eller lignende, anses for at være en investering i selve enheden (kommanditselskabet) og ikke i de underliggende aktiver. Dette er i modsætning til behandlingen i den almindelige indkomstbeskatning i Danmark, hvor det anses for at være en investering i en ideel andel af de underliggende aktiver.

Hvis investeringen i kommanditselskabet medfører, at kommanditselskabet bliver en del af pensionsinstitutts koncern, vil kommanditselskabet selv kunne være en pensionsserviceenhed, hvis det opfylder betingelserne.

For den type af pensionsserviceenhed, der udøver accessori-

ske 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 skulle anses for en pensionsserviceenhed, selv om enheden ikke yder service direkte til pensionsinstituttet, idet enhed B's aktiviteter er accessoriske i forhold til pensionsinstituttets aktiviteter.

Ved vurderingen, af om der er tale om accessorisk aktivitet, vil der kunne søges inspiration i den finansielle lovgivning, hvor accessorisk servicevirksomhed er reguleret i § 29, stk. 4, nr. 2, i lov om finansiel virksomhed (§ 46 i Lov om Forsikringsvirksomhed). Det følger heraf, at et pensionsinstitut må drive accessorisk servicevirksomhed gennem dattervirksomhed med begrænset hæftelse.

Definitionen af en accessorisk servicevirksomhed fremgår af artikel 1, nr. 53, i Kommissionens delegerede forordning 2015/35/EU af 10. oktober 2014 om supplerende regler til Europa-Parlamentets og Rådets direktiv 2009/138/EF om adgang til og udøvelse af forsikrings- og genforsikringsvirksomhed (Solvens II), hvorefter accessorisk servicevirksomhed er et ikkereguleret selskab, hvis hovedaktivitet består i besiddelse og forvaltning af fast ejendom, administrering af databehandlingstjenester, sundheds- og plejeydelser eller enhver anden lignende aktivitet af accessorisk karakter i forhold til et eller flere forsikrings- eller genforsikringselskabers hovedaktivitet.

Det foreslås i § 4, nr. 35, at en lavskattejurisdiktion defineres som et EU-medlemsland eller en tredjelandsjurisdiktion, hvor den multinationale koncern eller den store nationale koncern i et givet regnskabsår har en kvalificeret indkomst og beskattes med en effektiv skattesats, der er lavere end minimumsskattesatsen.

Begrebet lavskattejurisdiktion vil efter den foreslåede definition således referere til jurisdiktioner, hvor den opgjorte effektive skattesats for en koncern er under 15 pct., jf. § 4, nr. 15, således at der vil skulle opkræves en ekstraskat.

Det foreslås i § 4, nr. 36, at kvalificeret indkomst eller tab defineres som en koncernenheds regnskabsmæssige nettoindkomst eller -tab, der er reguleret i overensstemmelse med reglerne i kapitel 5 og 8-11.

Bestemmelserne i lovforslagets kapitel 5 og 8-11 vedrører

reglerne for, hvordan den kvalificerede indkomst eller tab vil skulle opgøres og reguleres for koncernenheder i en koncern. Da de foreslåede regler baserer sig på de regnskabsmæssige resultater, foreslås det derfor også, at den kvalificerede indkomst eller tab vil skulle baseres på enhedens regnskabsmæssige nettoindkomst eller -tab.

Det foreslås i § 4, nr. 37, at udelukket udbytteskattegodtgørelse defineres som enhver anden skat end en kvalificeret udbytteskattegodtgørelse, der påhviler eller er betalt af en koncernenhed, 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 omfattende 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. Der foreligger kun en kvalificeret udbytteskattegodtgørelse, hvis mindst en af følgende betingelser er opfyldt:

a) Godtgørelsen eller skattefradraget ydes af en anden jurisdiktion end den jurisdiktion, der har pålignet de omfattede skatter.

b) Godtgørelsen eller skattefradraget ydes til 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.

c) Godtgørelsen eller skattefradraget ydes 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 nominel sats, der svarer til eller overstiger standardskattesatsen for almindelig indkomst.

d) Godtgørelsen eller skattefradraget ydes til en offentlig enhed, en international organisation, en hjemmehørende non-profitorganisation, 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 non-profitorganisation 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 vil være 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 vil det således være nødvendigt at opgøre de omfattede skatter.

De foreslåede regler om, hvilke skatter der vil skulle anses for omfattede skatter, er indeholdt i lovforslagets § 21. Det følger heraf, at en udelukket udbytteskattegodtgørelse ikke vil udgøre en omfattet skat, jf. lovforslagets § 21, 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 vil således være, 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 § 4, nr. 38, at en kvalificeret 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 et af 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 skattegodtgørelsen i henhold til lovgivningen i den jurisdiktion, der yder godtgørelsen.

b) Er skattegodtgørelsen delvis refunderbar, den del af skattegodtgørelsen, der skal betales kontant eller med tilsvarende likvide midler til en koncernenhed senest fire år efter den dato, hvor koncernenheden er berettiget til skattegodtgørelsen.

c) En skattegodtgørelse, der i det indkomstår, hvor retten til skattegodtgørelsen erhverves, eller senest 15 måneder efter indkomstårets udløb kan overdrages til en uafhængig tredjemand, og skattegodtgørelsen enten af den berettigede er overdraget til en uafhængig tredjemand til en pris, der mindst udgør 80 pct. af godtgørelsens netto nutidsværdi, eller tilsvarende skattegodtgørelser er overdraget til uafhængige tredjemænd i samme periode til en pris, der mindst udgør 80 pct. af godtgørelsernes netto nutidsværdi. For erhververe af en omsættelig skattegodtgørelse anses skattegodtgørelsen kun for en kvalificeret skattegodtgørelse, hvis hververeren kan overdrage godtgørelsen på samme vilkår som den berettigede.

Beregningen af en eventuel ekstraskat vil helt overordnet skulle foretages på grundlag af to komponenter – en opgjort kvalificeret indkomst og en særligt opgjort procentsats.

Reglerne for opgørelse af den kvalificerede indkomst følger af lovforslagets kapitel 5. Den kvalificerede indkomst vil skulle beregnes som den regnskabsmæssige nettoindkomst med visse nærmere angivne justeringer, jf. lovforslagets § 12. De reguleringer, der vil skulle foretages, følger bl.a. af lovforslagets § 15. Der vil bl.a. skulle foretages regulering for såkaldte kvalificerede skattegodtgørelser, når de ikke regnskabsmæssigt medregnes til indkomsten, men i stedet regnskabsmæssigt nedbringer de aktuelle skatteforpligtelser. Kvalificerede skattegodtgørelser vil således skulle behandles som en indkomst og dermed medregnes ved opgørelsen af den kvalificerede indkomst, jf. lovforslagets § 15, stk. 1, nr. 11.

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 opgørelse af de omfattede skatter følger af lovforslagets kapitel 6. Hvilke skatter, der er at anse for omfattede skatter, fremgår af lovforslagets § 21, mens lovforslagets § 22 indeholder reglerne for opgørelse af de regulerede omfattede skatter og dermed reglerne for de reguleringer, der vil skulle foretages i forhold til de regnskabsmæssigt opgjorte omfattede skatter.

Det følger af den foreslåede bestemmelse i lovforslagets § 22, stk. 2, nr. 4, at der til en koncernenheds omfattede skatter vil skulle tillægges ethvert credit- eller refusionsbeløb, der vedrører en kvalificeret skattegodtgørelse, som regnskabsmæssigt er behandlet som en nedsættelse af skatten af årets indkomst. Bestemmelsen vil skulle sikre, at der er symmetri mellem de beløb, der medregnes til den kvalificerede indkomst, og de beløb, der medregnes til de omfattede skatter.

De kvalificerede skattegodtgørelser, der defineres i den foreslåede bestemmelse, er særlige skattemæssige fordele, der

indrømmes f.eks. med henblik på at udgøre et incitament til en bestemt aktivitet eller afholdelse af bestemte udgifter, og som indrømmes på sådanne vilkår, at beløbene (fordelene) for både modtageren og den stat, der indrømmer fordelene, i alt væsentligt har samme virkninger som udbetaling af direkte støtte til de pågældende aktiviteter m.v.

Direkte støtte skal regnskabsmæssigt medregnes til indkomsten, og de ovenfor nævnte bestemmelser om korrektion af den kvalificerede indkomst og de omfattede skatter har således til formål at sikre, at kvalificerede skattegodtgørelser i relation til minimumsskatte reglerne så vidt muligt behandles på samme måde, som hvis de i stedet var ydet i form af direkte støtte. Der henvises i øvrigt herom til bemærkningerne til lovforslagets § 15, nr. 11.

For at være kvalificeret vil en skattegodtgørelse efter den foreslåede bestemmelse enten skulle være refunderbar eller omsættelig.

En skattegodtgørelse vil skulle anses for refunderbar, hvis den senest fire år efter den dato, hvor koncernenheden er berettiget til at modtage godtgørelsen, kan kræves udbetalt kontant eller med tilsvarende likvide midler, i det omfang den ikke anvendes til at nedsætte omfattede skatter. 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.

Opfylder en skattegodtgørelse kun delvist betingelserne for at være refunderbar, vil den efter forslaget til nr. 38, litra b, skulle behandles som en kvalificeret skattegodtgørelse for så vidt angår den pågældende andel af godtgørelsen.

I forslaget til nr. 38, litra c, reguleres det, hvornår en omsættelig skattegodtgørelse vil skulle anses for en kvalificeret skattegodtgørelse. En omsættelig skattegodtgørelse vil efter bestemmelsen kun skulle anses for en kvalificeret skattegodtgørelse, hvis den kan overdrages til en uafhængig tredjemand i det indkomstår, hvor der erhverves ret til godtgørelsen, eller senest 15 måneder efter indkomstårets udløb.

Det vil dog ikke være tilstrækkeligt, at godtgørelsen principielt kan overdrages. En omsættelig skattegodtgørelse vil således som udgangspunkt kun kunne anses for en kvalificeret skattegodtgørelse, hvis den inden for den ovenfor nævnte periode – dvs. senest 15 måneder efter udløbet af det indkomstår, hvor der er erhvervet ret til godtgørelsen – er overdraget til en uafhængig tredjemand til en pris, der mindst udgør 80 pct. af godtgørelsens netto nutidsværdi. Selv om den konkrete godtgørelse ikke er blevet overdraget, vil den også skulle anses for en kvalificeret skattegodtgørelse, hvis tilsvarende godtgørelser er overdraget til uafhængige tredjemænd i samme periode til en tilsvarende pris.

Der kan i øvrigt om omsættelige skattegodtgørelser og betingelserne for, at sådanne godtgørelser kan anses for kvalificerede skattegodtgørelser, henvises til punkt 112.1-112.6 i kommentarerne til artikel 3, stk. 2, nr. 4, i OECD's model-

regler. Kommentarerne indeholder bl.a. nærmere retningslinjer for fastlæggelsen af, om en overdragelse er sket til en pris, der mindst svarer til 80 pct. af godtgørelsens netto nutidsværdi.

For erhververe af en omsættelig godtgørelse vil godtgørelsen efter forslaget kun skulle anses for en kvalificeret skattegodtgørelse, hvis erhververen også selv kan overdrage godtgørelsen på samme vilkår som den berettigede.

Det foreslås i § 4, nr. 39, at en ikkekvalificeret skattegodtgørelse defineres som en skattegodtgørelse, der ikke er en kvalificeret skattegodtgørelse.

Begrebet ikkekvalificeret skattegodtgørelse er efter forslaget afgrænset negativt, idet det vil skulle omfatte alle andre skattegodtgørelser end de kvalificerede skattegodtgørelser, der opfylder definitionen af dette begreb i forslaget til § 4, nr. 38.

Begrebet er anvendt i lovforslagets § 22, 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 vil følge af den foreslåede bestemmelse i lovforslagets § 22, stk. 3, nr. 2, at en koncernenheds omfattede skatter vil skulle nedsættes med ethvert kredit eller refusionsbeløb, der vedrører en ikkekvalificeret skattegodtgørelse, når beløbet ikke indgår i regnskabet som en nedsættelse af de aktuelle skatteforpligtelser.

Det foreslås i § 4, nr. 40, at en hovedenhed defineres som en enhed, der inkluderer et fast driftssted regnskabsmæssige nettoindkomst eller -tab i sine regnskaber.

Ved den regnskabsmæssige nettoindkomst eller det regnskabsmæssige nettotab, som enheden inkluderer i sine regnskaber, vil skulle forstås den nettoindkomst eller det nettotab, som vil skulle henføres til det faste driftssted i medfør af den foreslåede bestemmelse i lovforslagets § 17.

Begrebet hovedenhed vil svare 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 § 4, 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 vil følge af den foreslåede bestemmelse, at ejerskab i forhold til en koncernenhed både vil kunne 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 § 4, nr. 23. Begrebet koncernenhed er defineret i lovforslagets § 4, nr. 2.

Det foreslås i § 4, nr. 42, at et anerkendt beskatningssystem baseret på overskudsudlodning defineres som et selskabsbeskatningssystem, der var trådt i kraft senest den 1. juli 2021, og som

- a) kun påligner indkomstskat på overskud, når sådant overskud udloddes eller anses for at være udloddet til aktionærer, eller når selskabet afholder visse ikke-erhvervsmæssige udgifter,
- b) påligner skat med en sats svarende til eller over minimumsskattesatsen.

Et beskatningssystem baseret på overskudsudlodning er kendetegnet ved, at hovedparten af den pålagte skat først udløses, når selskabets overskud udloddes eller anses for udloddet. Et sådant beskatningssystem anvendes bl.a. i Estland. 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 § 27. Efter denne bestemmelse i forslaget vil det kunne vælges, at en skønnet udbytteskat vil skulle medregnes i enhedens omfattede skatter for det regnskabsår, hvor indkomsten, som danner grundlag for den senere udlodning, medregnes ved beregning 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 § 27.

Det foreslås i § 4, nr. 43, at en kvalificeret regel om underbeskattet overskud defineres som skatteregler 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 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 (tredjelandjurisdiktioner). Sammenligningsgrundlaget vil således ikke skulle 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 § 4, nr. 44, at en udpeget indberettende enhed defineres som en anden koncernenhed end det ultimative moderselskab, der er udpeget af den multinationale koncern til at opfylde de oplysningsforpligtelser, der er nævnt i § 53, på vegne af den multinationale koncern.

Om der af det ultimative moderselskab i en multinational koncern er udpeget en indberettende enhed vil kunne have betydning for danske koncernenheders indberetningsforpligtelse, jf. bl.a. lovforslagets § 53, stk. 2, nr. 2. Efter denne bestemmelse vil danske koncernenheder ikke skulle være forpligtet til at indgive et skema med oplysninger til Skatteforvaltningen om ekstraskat, hvis et sådant skema allerede er indgivet af den udpegede indberettende enhed, og denne enhed er hjemmehørende i en jurisdiktion, som har en aftale med Danmark om udveksling af de indberettede oplysninger. Det bemærkes, at danske koncernenheder heller ikke vil skulle være forpligtet til at indlevere et skema, når oplysningerne allerede fremgår af et skema, som er indleveret af et ultimativt moderselskab i en multinational koncern, og moderselskabet er hjemmehørende i et land, som har en aftale med Danmark om udveksling af de indberettede oplysninger, jf. lovforslagets § 53, stk. 2, nr. 1.

Den foreslåede definition omfatter kun multinationale koncerner. Er der tale om en stor national koncern, vil det følge af forslaget til § 53, stk. 1, at de danske koncernenheder vil skulle indsende et skema til Skatteforvaltningen med oplysninger om ekstraskat, idet der dog vil være adgang til at udpege en lokal enhed til at indgive skemaet på vegne af den eller de oplysningspligtige koncernenheder.

Det foreslås i § 4, 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 udtrykelig 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.

Det foreslås i § 4, nr. 46, at en tredjelandsjurisdiktion defineres som et land, der ikke er medlem af den Europæiske Union.

Det foreslås, at der indsættes en udtrykelig definition af, hvad der skal forstås ved en tredjelandsjurisdiktion, da dette udtryk anvendes i den foreslåede lovtæst.

Det foreslås i § 4, nr. 47, 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 er blevet indgivet i en udenlandsk jurisdiktion af enten det ultimative moderselskab eller af en udpeget indberettende enhed som defineret i lovforslagets § 4, nr. 44.

Udtrykket »aftale eller ordning« vil skulle forstås bredt, således at det vil omfatte ethvert grundlag for udvekslingen af oplysninger. Det vil f.eks. kunne være en indgået aftale, der indeholder en regulering af udveksling af skemaer med oplysninger om ekstraskat. Det vil også kunne være et direktiv, der fastsætter regler og regulerer udveksling af disse skemaer.

Den foreslåede definition svarer med visse sproglige tilpasninger til definitionen af »Qualifying Competent Authority Agreement« i kapitel 10 i OECD's modelregler.

Det foreslås i § 4, nr. 48, at OECD's modelregler defineres som de regler, der fremgår af Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar II), der blev godkendt den 14. december 2021 af OECD/G20's Inclusive Framework.

Der henvises i en række bestemmelser i lovforslaget til OECD's modelregler, og den foreslåede bestemmelse indeholder derfor en definition af, hvad der vil skulle forstås herved. Det bemærkes, at OECD's modelregler ikke er oversat til dansk.

Det foreslås i § 4, nr. 49, at en anerkendt kvalificeret indenlandsk ekstraskat defineres som en kvalificeret indenlandsk

ekstraskat, der er gennemført i national ret i en jurisdiktion, og som opfylder følgende betingelser:

- a) Den baseres på regnskaber, der er udarbejdet efter den regnskabsstandard, der følger af § 13, stk. 1, eller efter en lokal regnskabsstandard, der dog kun kan anvendes, hvis
 - i) samtlige koncernenheder i jurisdiktionen anvender den lokale regnskabsstandard og er forpligtet hertil efter jurisdiktionens regler,
 - ii) koncernenhedernes regnskaber er undergivet eksternt revision,
 - iii) koncernenhederne i jurisdiktionen har samme regnskabsår som det ultimative moderselskab, og
 - iv) den lokale regnskabsstandard er en almindeligt anerkendt regnskabsstandard eller en godkendt regnskabsstandard, idet regnskaber udarbejdet efter en godkendt regnskabsstandard skal justeres for at hindre væsentlige konkurrencefordrejninger, jf. nr. 27.
- b) Den er konsistent med OECD's modelregler. En kvalificeret indenlandsk ekstraskat anses for konsistent med OECD's modelregler, hvis den har en skattesats svarende til eller over minimumsskattesatsen og kun fraviger OECD's modelregler, hvor en sådan fravigelse er en betingelse for, at den kan anses for en kvalificeret indenlandsk ekstraskat. Desuden kan den dog fravige OECD's modelregler på et eller flere af følgende punkter:
 - i) Den indeholder ikke en substansbaseret indkomstudelukkelse svarende til § 30.
 - ii) Den indeholder ikke en de minimis regel svarende til § 32.
 - iii) Den pålægges ikke gennemløbsenheder, der er oprettet i jurisdiktionen.
 - iv) Den pålægges ikke investeringsenheder.
 - v) Den indeholder en undtagelse for multinationale koncerner i de første fem år af den multinationale koncerns internationale aktivitet, jf. § 52.
 - vi) Den pålægges joint ventures og disses tilknyttede joint ventures, jf. § 38, men opkræves kun af koncernenheder hjemmehørende i jurisdiktionen.
- c) Administrationen af den kvalificerede indenlandske ekstraskat er undergivet løbende overvågning svarende til, hvad der gælder for regler fastsat i overensstemmelse med OECD's modelregler.

Den foreslåede bestemmelse angiver, hvilke kriterier der vil skulle være opfyldt for, at en regel om kvalificeret indenlandsk ekstraskat vil kunne anses for at være anerkendt. Når en kvalificeret indenlandsk ekstraskat er anerkendt, vil den multinationale koncern normalt kunne ansætte ekstraskatten for de koncernenheder, der er hjemmehørende i den pågældende jurisdiktion, til nul, jf. den såkaldte safe harbour-bestemmelse i lovforslagets § 34, stk. 3. Det vil således ikke være nødvendigt at gennemføre særskilte beregninger med henblik på at opgøre, hvad ekstraskatten ville være ved en direkte anvendelse af OECD's modelregel på disse koncernenheder.

Kriterierne for, hvornår der vil foreligge en anerkendt kvalificeret indenlandsk ekstraskat er fastlagt i afsnit 5.1 i de administrative retningslinjer («Agreed Administrative Guidance») vedrørende OECD's modelregler, der blev offentliggjort den 13. juli 2023.

Det fremgår heraf, at der for det første vil skulle være tale om et regelsæt, som er udformet og anvendes på en sådan måde, at beskatningen som udgangspunkt sker på grundlag af regnskabsstandarder, der er i overensstemmelse med de regnskabsstandarder, der følger af en anvendelse af OECD's modelregler, jf. herved bestemmelserne i lovforslagets § 13, stk. 1 og 2.

Der vil dog kunne gives adgang til at basere skatten på regnskaber udarbejdet efter en lokal regnskabsstandard, men dette vil dog kun være tilfældet, såfremt de i litra a nævnte betingelser er opfyldt.

For det andet vil den kvalificerede indenlandske ekstraskat skulle være konsistent med OECD's modelregler, jf. forslagens litra b. Den vil således skulle have en skatterate svarende til eller over minimumsskatteraten, ligesom den kun må indebære en fravigelse fra OECD's modelregler, hvor en sådan fravigelse enten er en betingelse for, at den kan anses for en kvalificeret indenlandsk ekstraskat, eller er omfattet af de udtrykkeligt opregnede tilladte fravigelser. Det bemærkes, at visse af de tilladte fravigelser dog vil kunne have indflydelse på, i hvilket omfang den anerkendte kvalificerede indenlandske ekstraskat vil kunne danne grundlag for en anvendelse af safe harbour-reglen, jf. herom nærmere bemærkningerne til lovforslagets § 34, stk. 3.

Endelig, for det tredje, vil administrationen af den kvalificerede indenlandske ekstraskat skulle være undergivet løbende overvågning svarende til, hvad der gælder for regler fastsat i overensstemmelse med OECD's modelregler, jf. forslagens litra c.

Det foreslås i § 4, nr. 50, at der ved rapporteringsår forstås det regnskabsår, der skal indgives oplysninger om efter kapitel 15.

Kapitel 15 indeholder bl.a. forslaget til § 53 om indgivelse af et standardskema med oplysninger om ekstraskat, herunder frister for indgivelsen.

Forslaget til § 4 implementerer direktivets artikel 3, som er baseret på OECD's modelregler artikel 1.2, 1.3.1, 1.4, 3.1.1, 10.1 og 10.2.

Til § 5

Det foreslås i *stk. 1*, at en enhed, som ikke er en gennemløbsenhed eller et fast driftssted, 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.

Den foreslåede regel vil kun skulle omfatte koncernenheder, der ikke er gennemløbsenheder eller faste driftssteder. For sådanne enheder vil reglerne i henholdsvis *stk. 2* og *3* skulle gælde i stedet. Reglen i forslaget til *stk. 1* er udformet således, at fastlæggelsen af, hvor en enhed skal anses for hjemmehørende, så vidt muligt vil skulle følge de samme kriterier, som følges i landenes nationale skattelovgivning og indgåede dobbeltbeskatningsoverenskomster. Fastlæggelsen vil bl.a. have 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 §§ 6-9, 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 § 4, nr. 12. Begrebet vil skulle omfatte dels skattemæssigt transparente enheder, dvs. enheder hvor indkomst m.v. anses for oppebåret af ejerne, dels omvendt hybride enheder, dvs. enheder der anses for transparente i den jurisdiktion, hvor de er hjemmehørende, men for et selvstændigt skattesubjekt i det land, hvor ejeren er hjemmehørende.

Udgangspunktet vil være, at en gennemløbsenhed vil skulle anses for statsløs. Virkningen heraf vil være, at enhedens indkomst og tab allokeres ud på ejerne efter reglerne i lovforslagets § 18, mens skatter allokeres ud på ejerne efter reglerne i lovforslagets § 25.

Hvor en gennemløbsenhed er det ultimative moderselskab i en multinational koncern eller en stor national koncern, vil gennemløbsenheden dog skulle anses for hjemmehørende i den jurisdiktion, hvor enheden blev oprettet. Oprettelsesstedet vil f.eks. kunne anses for det sted, hvor enheden er indregistreret.

Udgangspunktet vil tillige skulle fraviges, hvor der er tale om en gennemløbsenhed, der er omfattet af et regelsæt om indkomstmedregning. Sådanne gennemløbsenheder vil ligeledes skulle anses for hjemmehørende i den jurisdiktion, hvor enheden blev oprettet.

Det foreslås i *stk. 3*, at et fast driftssted som defineret i § 4, nr. 13, litra a, anses for hjemmehørende i den jurisdiktion, hvor det behandles som et fast driftssted og er skatteplig-

tigt i henhold til den gældende dobbeltbeskatningsoverenskomst. Et fast driftssted som defineret i § 4, 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 § 4, nr. 13, litra c, anses som hjemmehørende i den jurisdiktion, hvor det er beliggende. Et fast driftssted som defineret i § 4, nr. 13, litra d, betragtes som statsløst.

Definitionen af en koncernenhed, jf. lovforslagets § 4, nr. 2, vil betyde, 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 § 4, nr. 40, dels hovedenhedens faste driftssted.

Der vil skulle 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 vil der skulle anvendes det resultat, som følger af dobbeltbeskatningsoverenskomsten, og det faste driftssted vil skulle 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 vil i et sådant tilfælde skulle 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 vil der i et sådant tilfælde skulle anses for at bestå et fast driftssted, hvis kildelandet – hvis det havde haft et selskabsskattesystem – 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 vil skulle anses for hjemmehørende i den jurisdiktion, som ikke har et selskabsskattesystem.

Den fjerde og 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

vil der i sådanne tilfælde skulle anses for at bestå et fast driftssted, hvis hovedenhedens jurisdiktion (bopælslandet) efter dets lovgivning undtager indkomst, der kan henføres til hovedenhedens aktiviteter udført uden for jurisdiktionen, fra beskatning. Sådanne faste driftssteder vil skulle anses for statsløse.

Det foreslås i *stk. 4*, at skifter en koncernenhed hjemsted i løbet af et regnskabsår, anses enheden som hjemmehørende i den jurisdiktion, hvor den blev anset for at være hjemmehørende efter denne bestemmelse i starten af det pågældende regnskabsår.

Den foreslåede bestemmelse vil indebære, at ved skift af hjemsted i løbet af et regnskabsår vil den pågældende koncernenhed i det pågældende regnskabsår skulle anses for hjemmehørende i den fraflyttede jurisdiktion, mens den vil skulle anses for hjemmehørende i den tilflyttede jurisdiktion fra og med det efterfølgende regnskabsår.

Det foreslås i *stk. 5*, at er en koncernenhed hjemmehørende i to jurisdiktioner, og har disse jurisdiktioner en gældende dobbeltbeskatningsoverenskomst, anses koncernenheden som hjemmehørende i den jurisdiktion, hvor den betragtes som skattemæssigt hjemmehørende i henhold til dobbeltbeskatningsoverenskomsten. Kræver den gældende dobbeltbeskatningsoverenskomst, 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. Giver der ikke 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.

Den foreslåede regel vil skulle regulere 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 vil en omfattet skat imidlertid kun kunne tages i betragtning i én jurisdiktion, og en koncernenhed vil kun kunne pålægges at anvende reglerne om indkomstmedregning, jf. afsnit II, og reglerne om underbeskattet overskud, jf. afsnit III, i én jurisdiktion, idet der i modsat fald ville være en risiko for dobbeltbeskatning.

For at undgå at en koncernenhed samtidigt anses for hjemmehørende i to jurisdiktioner, foreslås det, at koncernenheden i forhold til reglerne om en ekstraskat vil skulle anses for hjemmehørende i den jurisdiktion, hvor enheden anses for hjemmehørende efter den indgåede dobbeltbeskatningsoverenskomst. Hvis dobbeltbeskatningsoverenskomsten ikke fører til et resultat, vil reglerne i det foreslåede *stk. 6* skulle finde anvendelse. Det vil sige, at situationen vil skul-

le behandles, som om der ikke foreligger en dobbeltbeskatningsoverenskomst mellem de to jurisdiktioner.

Reglerne i den foreslåede bestemmelse vil ikke omfatte koncernenheder, der er faste driftssteder. For sådanne koncernenheder vil reglerne i det foreslåede stk. 3 skulle finde anvendelse. Den vil heller ikke omfatte gennemløbsenheder, hvor reglen i stk. 2 vil skulle finde anvendelse.

Reglerne i den foreslåede bestemmelse vil skulle finde 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 er en koncernenhed hjemmehørende i to jurisdiktioner, og har disse jurisdiktioner ikke 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. Er beløbet for de forfaldne omfattede skatter i de to jurisdiktioner det samme eller nul, anses koncernenheden som hjemmehørende i den jurisdiktion, hvor den har den højeste substansbaserede indkomstudelukkelse opgjort på enhedsbasis i overensstemmelse med § 30. 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.

Den foreslåede regel vil skulle regulere den situation, hvor en koncernenhed anses for hjemmehørende i to jurisdiktioner, uden at der foreligger en dobbeltbeskatningsoverenskomst mellem de pågældende jurisdiktioner.

Udgangspunktet vil skulle være, at koncernenheden vil skulle anses for hjemmehørende i den jurisdiktion, som har opkrævet de højeste omfattede skatter for det relevante regnskabsår. Sammenligningsgrundlaget vil udelukkende skulle være de omfattede skatter, som er opkrævet i de to respektive jurisdiktioner. Der vil således ikke skulle tages hensyn til skatter, herunder kildeskatter, der er opkrævet i andre jurisdiktioner.

Ved opgørelsen af opkrævede omfattede skatter vil der efter den foreslåede bestemmelse heller ikke skulle medregnes skatter, som opkræves i overensstemmelse med en skatteordning for kontrollerede selskaber. Som det fremgår af definitionen i lovforslagets § 4, nr. 17, sigtes der herved til skatter, der opkræves efter regelsæt om såkaldt CFC-beskatning, og den foreslåede undtagelse vil således f.eks. skulle omfatte skatter, der opkræves af et dansk moderselskab efter reglerne om CFC-beskatning 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, vil koncernenheden skulle anses for hjemmehørende i den jurisdiktion, hvor enheden har det største substansbaserede indkomstudelukkelsesbeløb opgjort på enhedsbasis efter lovforslagets § 30.

Normalt vil den substansbaserede indkomstudelukkelse efter lovforslagets § 30 skulle opgøres på jurisdiktionsniveau. Da opgørelsen ved anvendelsen af den foreslåede regel vil skulle 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, vil koncernenheden efter forslaget skulle anses for statsløs, således at den i relation til reglerne om ekstraskat vil skulle behandles som en enkeltstående enhed (og ikke på jurisdiktionsniveau). Hvis koncernenheden er et ultimativt moderselskab, vil det dog følge af forslaget, at den ikke vil skulle anses for statsløs, men i stedet vil skulle anses for hjemmehørende i den jurisdiktion, hvor enheden er oprettet.

Det foreslås i *stk. 7*, at er et moderselskab som følge af anvendelsen af stk. 5 og 6 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.

Den foreslåede bestemmelse skal ses i lyset af, at anvendelsen af de foreslåede regler i stk. 5 og 6 vil kunne medføre, at et moderselskab vil skulle anses for hjemmehørende i en jurisdiktion, som ikke har en kvalificeret regel om indkomstmedregning. Hvor det er tilfældet, vil det pågældende moderselskab skulle anses for at være underlagt den kvalificerede regel om indkomstmedregning, som den anden af de involverede jurisdiktioner har, medmindre en dobbeltbeskatningsoverenskomst er til hinder herfor.

Bestemmelsen vil kun give den anden af de involverede jurisdiktioner ret til at anvende jurisdiktionens kvalificerede regel om indkomstmedregning, og den vil således ikke ændre på, hvilken jurisdiktion det pågældende moderselskab vil skulle anses for hjemmehørende i med hensyn til beregning af den effektive skattesats og ekstraskatten.

Det bemærkes, at der ved et moderselskab vil skulle forstås et ultimativt moderselskab, der hverken er en undtagen enhed, et mellemliggende moderselskab eller et delvist ejet moderselskab, jf. lovforslagets § 4, nr. 24.

Forslaget til § 5 implementerer direktivets artikel 4, som er baseret på OECD's modelregler artikel 10.3.

Til § 6

Det foreslås i § 6, 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. § 29, vedrørende de pågældende udenlandske og statsløse koncernenheder, der kan henføres til selskabet.

Den foreslåede regel omfatter danske ultimative moderselskaber, som enten direkte eller indirekte har en ejerandel i en eller flere udenlandske eller statsløse koncernenheder, der har status som lavt beskattede. Af forslaget følger det, at hvor betingelserne i øvrigt er opfyldt, vil pligten til at beregne og betale ekstraskatten påhvile det danske koncernselskab med status som ultimativt moderselskab.

Ved et ultimativt moderselskab skal 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 § 4, nr. 14, litra a.

Ved en lavt beskattet koncernenhed vil for det første skulle forstås en koncernenhed, som er hjemmehørende i en lavskattejurisdiktion, jf. lovforslagets § 4, 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 § 4, nr. 35. Definitionen omfatter desuden en lavt beskattet statsløs koncernenhed, hvorved vil skulle forstås en statsløs koncernenhed, der for et regnskabsår har en kvalificeret indkomst og en effektiv skattesats, der er lavere end 15 pct., jf. lovforslagets § 4, nr. 19, litra b.

Det vil efter bestemmelsen være et krav, at det danske ultimative moderselskab direkte eller indirekte har besiddet en ejerandel i den lavt beskattede enhed i løbet af det relevante regnskabsår, jf. henvisningen til lovforslagets § 29. Det bemærkes, at det ikke vil have betydning, om ejerandelen har været ejet i hele regnskabsåret. Det har sammenhæng med, at ekstraskatten beregnes på grundlag af de oplysninger om bl.a. den lavt beskattede enheds indkomst eller tab, der indgår i det ultimative moderselskabs konsoliderede regnskaber, hvorved der allerede vil være taget hensyn til ejertidens længde.

Forslaget til § 6 implementerer direktivets artikel 5, stk. 1, som er baseret på OECD's modelregler artikel 2.1.1.

Til § 7

Det foreslås i *stk. 1*, at besidder et mellemliggende moderselskab, der er ejet af et ultimativt moderselskab, som er hjemmehørende i en tredjelandjurisdiktion, direkte eller indirekte 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. § 29, vedrørende de pågældende udenlandske og statsløse koncernenheder, der kan henføres til selskabet.

Den foreslåede bestemmelse omhandler mellemliggende danske moderselskaber, som enten direkte eller indirekte har en ejerandel i udenlandske eller statsløse koncernenheder, der har status som lavt beskattet. Bestemmelsen vil dog kun finde anvendelse på danske mellemliggende moderselskaber, som er ejet af et ultimativt moderselskab hjemmehørende i en tredjelandjurisdiktion. Den foreslåede bestemmelse vil indebære, at pligten til at beregne og betale ekstraskatten for de udenlandske eller statsløse koncernenheder – hvor betingelserne i øvrigt er opfyldt – vil påhvile det danske koncernselskab med status som mellemliggende moderselskab.

Ved et mellemliggende moderselskab skal 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 § 4, nr. 20.

Ved et ultimativt moderselskab skal 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 § 4, nr. 14, litra a.

Ved tredjelandjurisdiktion forstås et land, som ikke er medlem af den Europæiske Union, jf. lovforslagets § 4, nr. 46.

Ved en lavt beskattet koncernenhed vil for det første skulle forstås en koncernenhed, som er hjemmehørende i en lavskattejurisdiktion, jf. lovforslagets § 4, 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 § 4, nr. 35. Definitionen omfatter desuden en lavt beskattet statsløs koncernenhed, hvorved vil skulle forstås en statsløs koncernenhed, der for et regnskabsår har en kvalificeret indkomst og en effektiv skattesats, der er lavere end 15 pct., jf. lovforslagets § 4, nr. 19, litra b.

Det vil efter bestemmelsen være et krav, at det danske mellemliggende moderselskab direkte eller indirekte har besiddet en ejerandel i den lavt beskattede enhed i løbet af det relevante regnskabsår, jf. henvisningen til lovforslagets § 29. Det bemærkes, at det ikke vil have betydning, om ejerandelen har været ejet i hele regnskabsåret. Det har sammenhæng med, at ekstraskatten beregnes på grundlag af de oplysninger om bl.a. den lavt beskattede enheds indkomst eller tab, der indgår i det ultimative moderselskabs konsoliderede regnskaber, hvorved der allerede vil være taget hensyn til ejertidens længde.

Ligeledes vil ejerandelens størrelse være uden betydning, og det vil således ikke være et krav, at det mellemliggende moderselskab har bestemmende indflydelse i de omhandlede lavt beskattede koncernenheder. Det skal ses i lyset af, at der vil blive taget hensyn til ejerandelens størrelse i medfør af

den i lovforslagets § 10 foreslåede bestemmelse om allokering af ekstraskatten.

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

De foreslåede regler om indkomstmedregning bygger på en top til bund-tilgang, således at indkomstmedregningen så vidt muligt vil skulle ske hos det moderselskab, der ligger øverst i kæden.

Den foreslåede bestemmelse er udtryk for denne tilgang. Formålet med *stk. 2* 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.

Den foreslåede bestemmelse i 1. pkt. vil indebære, at reglen om indkomstmedregning ikke vil skulle komme 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.

Den foreslåede bestemmelse i 2. pkt. omhandler den situation, hvor der er to mellemliggende moderselskaber i kon-

cernen – et dansk og et udenlandsk – som for det pågældende regnskabsår vil skulle anvende en kvalificeret regel om indkomstmedregning i forhold til samme lavt beskattede koncernenhed. Bestemmelsen vil indebære, at reglen om indkomstmedregning ikke vil komme 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 vil skulle anvende en kvalificeret regel om indkomstmedregning som følge af lovgivningen i den jurisdiktion, hvor det pågældende mellemliggende moderselskab er hjemmehørende.

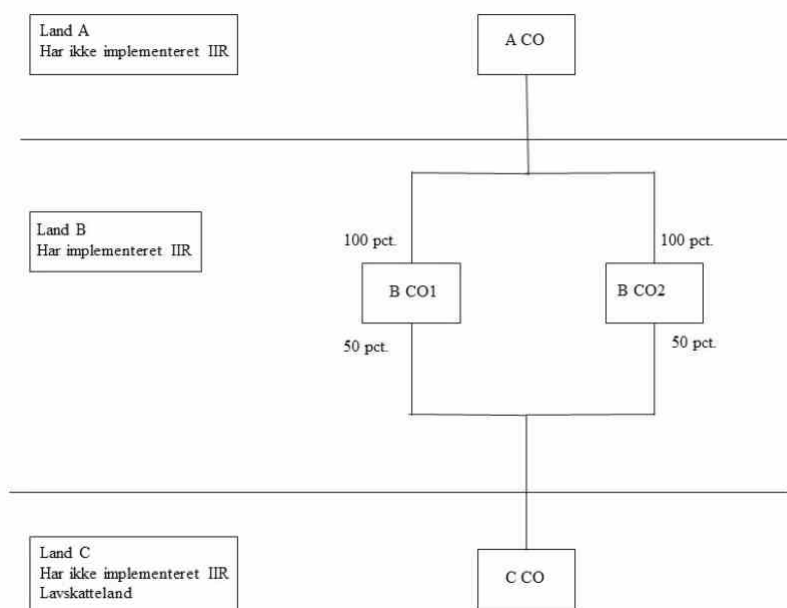
Hvis det udenlandske mellemliggende moderselskab ikke – hverken direkte eller indirekte – har bestemmende indflydelse over det danske mellemliggende moderselskab, vil den foreslåede bestemmelse ikke skulle finde anvendelse. I denne situation vil det danske mellemliggende moderselskab skulle anvende reglen om indkomstmedregning.

Eksempel til illustration af den foreslåede 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 lavskattelands.

Selskab A, der er hjemmehørende i land A, er koncernens ultimative 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. Hvert moderselskab vil skulle betale 50 pct., idet betalingen skal ske på grundlag af deres respektive ejerandel i selskab C.

Forslaget til § 7 implementerer direktivets artikel 6, som er baseret på OECD's modelregler artikel 2.1.2 og 2.1.3.

Til § 8

Det foreslås i *stk. 1*, at besidder et mellemliggende moderselskab, der er ejet af et ultimativt moderselskab, som er en undtagen enhed, direkte eller indirekte 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. § 29, vedrørende de pågældende udenlandske og statsløse koncernenheder, der kan henføres til selskabet.

Den foreslåede bestemmelse omhandler mellemliggende danske moderselskaber, som enten direkte eller indirekte har en ejerandel i udenlandske eller statsløse koncernenheder, der har status som lavt beskattet. Bestemmelsen vil dog kun finde anvendelse på danske mellemliggende moderselskaber, som er ejet af et ultimativt moderselskab, der er en undtagen enhed. Den foreslåede bestemmelse vil indebære, at pligten til at beregne og betale ekstraskatten for de udenlandske eller statsløse koncernenheder – hvor betingelserne i øvrigt er opfyldt – vil påhvile det danske koncernselskab med status som mellemliggende moderselskab.

Ved et mellemliggende moderselskab vil skulle 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 § 4, nr. 20.

Ved et ultimativt moderselskab vil skulle 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 § 4, nr. 14, litra a.

Ved undtagne enheder vil skulle forstås de enheder, som er opregnet i lovforslagets § 2. Undtagne enheder vil således f.eks. være offentlige enheder, internationale organisationer og nonprofitorganisationer.

Ved en lavt beskattet koncernenhed vil for det første skulle forstås en koncernenhed, som er hjemmehørende i en lavskattejurisdiktion, jf. lovforslagets § 4, 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 § 4, nr. 35. Definitionen omfatter desuden en lavt beskattet statsløs koncernenhed, hvorved vil skulle forstås

en statsløs koncernenhed, der for et regnskabsår har en kvalificeret indkomst og en effektiv skattesats, der er lavere end 15 pct., jf. lovforslagets § 4, nr. 19, litra b.

Det vil efter bestemmelsen være et krav, at det danske mellemliggende moderselskab direkte eller indirekte har besiddet en ejerandel i den lavt beskattede enhed i løbet af det relevante regnskabsår, jf. henvisningen til lovforslagets § 29. Det bemærkes, at det ikke vil have betydning, om ejerandelen har været ejet i hele regnskabsåret. Det har sammenhæng med, at ekstraskatten beregnes på grundlag af de oplysninger om bl.a. den lavt beskattede enheds indkomst eller tab, der indgår i det ultimative moderselskabs konsoliderede regnskaber, hvorved der allerede vil være taget hensyn til ejertidens længde.

Ligeledes vil ejerandelens størrelse være uden betydning, og det vil således ikke være et krav, at det mellemliggende moderselskab har bestemmende indflydelse i de omhandlede lavt beskattede koncernenheder. Det skal ses i lyset af, at der vil blive taget hensyn til ejerandelens størrelse i medfør af den i lovforslagets § 10 foreslåede bestemmelse om allokering af ekstraskatten.

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

Den foreslåede bestemmelse omhandler den situation, hvor der er to mellemliggende moderselskaber i koncernen – et dansk og et udenlandsk – som for det pågældende regnskabsår vil skulle anvende en kvalificeret regel om indkomstmedregning i forhold til samme lavt beskattede koncernenhed. Bestemmelsen vil indebære, at reglen om indkomstmedregning ikke vil komme 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 vil skulle 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, vil den foreslåede bestemmelse ikke skulle finde anvendelse. I denne situation vil det danske mellemliggende moderselskab skulle anvende reglen om indkomstmedregning.

Forslaget til § 8 implementerer direktivets artikel 7, *stk. 1* og *3*.

Til § 9

Det foreslås i *stk. 1*, at det påhviler et delvist ejet moder-

selskab, 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. § 29, vedrørende de pågældende udenlandske og statsløse koncernenheder, der kan henføres til selskabet.

Den foreslåede bestemmelse omhandler danske delvist ejede moderselskaber, som enten direkte eller indirekte har en ejerandel i udenlandske eller statsløse koncernenheder, der har status som lavt beskattede koncernenheder. Den foreslåede bestemmelse vil indebære, at pligten til at beregne og betale ekstraskatten for de udenlandske eller statsløse koncernenheder – hvor betingelserne i øvrigt er opfyldt – vil påhvile det danske koncernselskab med status som delvist ejet moderselskab.

Ved et delvist ejet moderselskab vil skulle 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 § 4, nr. 22.

Ved en lavt beskattet koncernenhed vil for det første skulle forstås en koncernenhed, som er hjemmehørende i en lavskattejurisdiktion, jf. lovforslagets § 4, nr. 19, litra a, idet en lavskattejurisdiktion er defineret som et EU-medlemsland 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 § 4, nr. 35. Definitionen omfatter desuden en lavt beskattet statsløs koncernenhed, hvorved vil skulle forstås

en statsløs koncernenhed, der for et regnskabsår har en kvalificeret indkomst og en effektiv skattesats, der er lavere end 15 pct., jf. lovforslagets § 4, nr. 19, litra b.

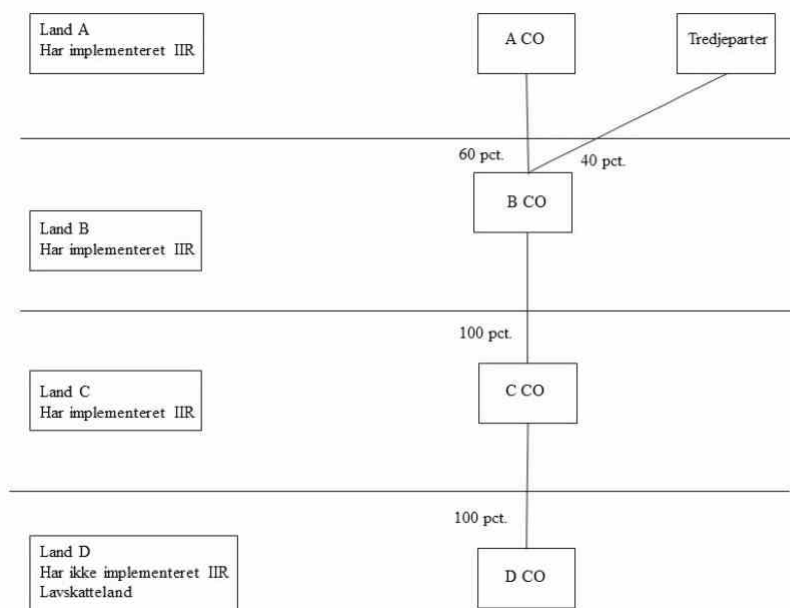
Det vil efter bestemmelsen være et krav, at det danske delvist ejede moderselskab direkte eller indirekte har besiddet en ejerandel i den lavt beskattede enhed i løbet af det relevante regnskabsår, jf. henvisningen til lovforslagets § 29. Det bemærkes, at det ikke vil have betydning, om ejerandelen har været ejet i hele regnskabsåret. Det har sammenhæng med, at ekstraskatten beregnes på grundlag af de oplysninger om bl.a. den lavt beskattede enheds indkomst eller tab, der indgår i det ultimative moderselskabs konsoliderede regnskaber, hvorved der allerede vil være taget hensyn til ejertidens længde.

Det foreslås i *stk. 2*, at *stk. 1* ikke finder ikke anvendelse, hvis et andet delvist ejet moderselskab i koncernen, der direkte eller indirekte besidder alle ejerandelene i det i *stk. 1* nævnte delvist ejede moderselskab, for det pågældende regnskabsår er omfattet af en kvalificeret regel om indkomstmedregning.

Den foreslåede regel vil skulle omhandle 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. skulle 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.

Det vil følge af den foreslåede regel, at reglen om indkomstmedregning i det foreslåede stk. 1 ikke vil skulle komme 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 mellemliggende moderselskab er hjemmehørende.

Hvis det danske delvist ejede moderselskab i ovennævnte eksempel er selskab C, vil det danske delvist ejede moderselskab således ikke skulle beregne og betale ekstraskat for den lavt beskattede koncernenhed i land D. Det vil derimod skulle være det delvist ejede moderselskab i land B, som vil skulle anvende reglen om indkomstmedregning.

Den foreslåede regel vil skulle sikre, at flere delvist ejede moderselskaber ikke vil skulle anvende reglen om indkomstmedregning for samme ejerandel i en lavt beskattet koncernenhed. Reglen vil således skulle hindre dobbeltbeskatning.

Forslaget til § 9 implementerer direktivets artikel 8, stk. 1 og 3, som er baseret på OECD's modelregler artikel 2.1.4 og 2.1.5.

Til § 10

Det foreslås i *stk. 1*, at den ekstraskat, som et moderselskab skal betale efter § 6, § 7, stk. 1, § 8, stk. 1, og § 9, stk. 1, for en lavt beskattet koncernenhed, udgør den ekstraskat, som er beregnet for den lavt beskattede koncernenhed efter § 29, multipliceret med den andel af denne ekstraskat, som for regnskabsåret skal allokere til moderselskabet.

Den foreslåede bestemmelse angiver den overordnede allokeringssøgle, der vil skulle anvendes ved fastlæggelsen af den ekstraskat, der efter bestemmelserne i lovforslagets § 6, § 7, stk. 1, § 8, stk. 1, og § 9, stk. 1, vil skulle betales af et dansk moderselskab for en lavt beskattet koncernenhed.

Efter forslaget vil det danske moderselskab skulle betale den andel af den ekstraskat, der er beregnet for koncernenheden efter lovforslagets § 29, som svarer til den ekstraskat, der skal allokere til moderselskabet. Det fremgår af de følgende stykker i forslaget til § 10, hvordan denne andel vil skulle opgøres.

Det foreslås i *stk. 2*, at 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.

Den foreslåede regel indeholder de nærmere principper for fastlæggelsen af den andel af ekstraskatten, som skulle allokere til moderselskabet og dermed betales af moderselskabet. Grundlaget for denne opgørelse vil være dels den lavt beskattede koncernenheds kvalificerede indkomst for regnskabsåret, dels en opgørelse af, hvor stor en andel af denne kvalificerede indkomst, der vil skulle henføres til eventuelle andre ejere end moderselskabet. De foreslåede regler for opgørelse af den kvalificerede indkomst er indeholdt i lovforslagets §§ 12-20, dvs. lovens kapitel 5.

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 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.

Den foreslåede bestemmelse indeholder de nærmere retningslinjer for, hvor stor en del af den lavt beskattede koncernenheds kvalificerede indkomst, der vil skulle henføres til eventuelle andre ejere af den lavt beskattede koncernenhed end det moderselskab, der er omfattet af stk. 1.

Eksempel på anvendelse af reglen i *stk. 3*

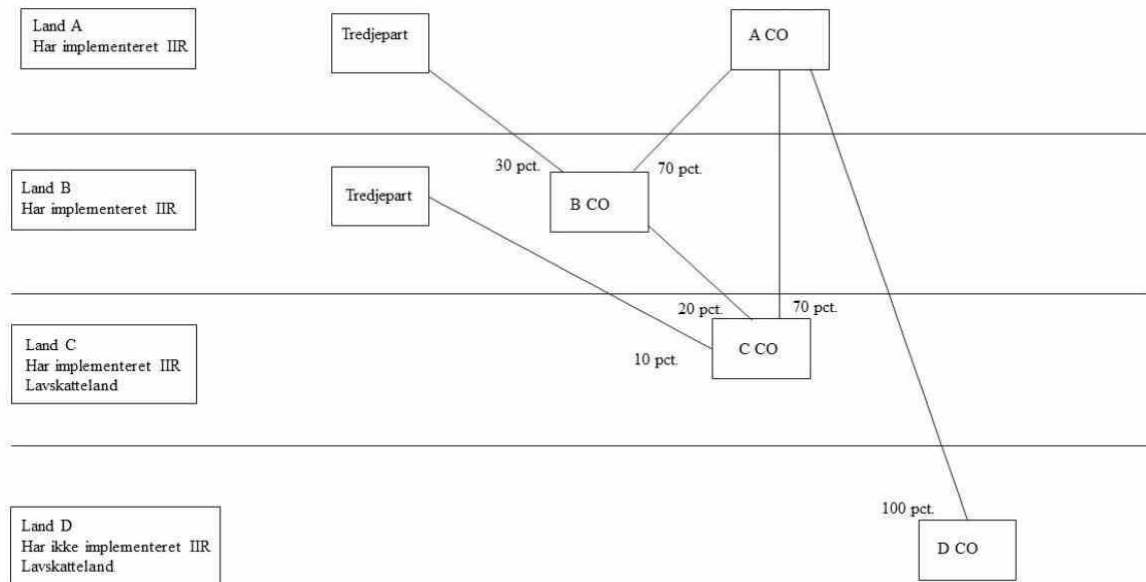
En multinational koncern består af enheder, der er hjemmehørende i henholdsvis land A, B, C og D. Land A, B og C har indført reglerne om indkomstmedregning (IIR). Land C og Land D er lavskattelande.

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 pct.	84 pct.	100 pct.
Tredjepart land A	30 pct.	6 pct.	0 pct.
Tredjepart land B	0 pct.	10 pct.	0 pct.

Selskab C: Der er beregnet en ekstraskat for land C på 1.000, som er allokeret til selskabet. Selskabet har en finansiell 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 finansiell 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

- 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.).
- Selskab B's inklusionsandel i selskab C udgør 20 pct.

$$20 \text{ pct.} = \frac{20.000 \text{ kvalificeret indkomst} - 16.000 \text{ andre ejere}}{20.000 \text{ kvalificeret indkomst}}$$

3. Selskab B's andel af selskab C's ekstraskat udgør 200 = 1.000 i ekstraskat x 20 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 (2.000 er de 10 pct., som direkte ejes af tredjeparter i land A og 1.200 er de 6 pct., som indirekte ejes af tredjeparter gennem selskab B).
2. Selskab A's inklusionsandel i selskab C udgør 84 pct.

$$84 \text{ pct.} = \frac{20.000 \text{ kvalificeret indkomst} - 3.200 \text{ andre ejere}}{20.000 \text{ kvalificeret indkomst}}$$

3. Selskab A's andel af selskab C's ekstraskat udgør som udgangspunkt 840 (1.000 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.

$$100 \text{ pct.} = \frac{35.000 \text{ kvalificeret indkomst} - 0 \text{ andre ejere}}{35.000 \text{ kvalificeret indkomst}}$$

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	1.140
Nedsættelse	(140)	-	-	(140)
Allokerbar andel af D's ekstraskat	500	-	-	500
Samlet allokeret ekstraskat	1.200	200	100	1.500

Forslaget til § 10 implementerer direktivets artikel 9, som er baseret på OECD's modelregler artikel 2.2.1, 2.2.2 og 2.2.3.

Til § 11

Det foreslås i § 11, at har et 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 førstnævnte moderselskab skal betale efter §§ 6-9, med et beløb svarende til den del af ekstraskatten, som er allokeret til det førstnævnte moderselskab, men som betales af det mellemliggende moderselskab eller det delvist ejede moderselskab.

Ved et mellemliggende moderselskab vil skulle 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 ejet moderselskab, et fast driftssted eller en investeringsenhed, jf. lovforslagets § 4, nr. 20.

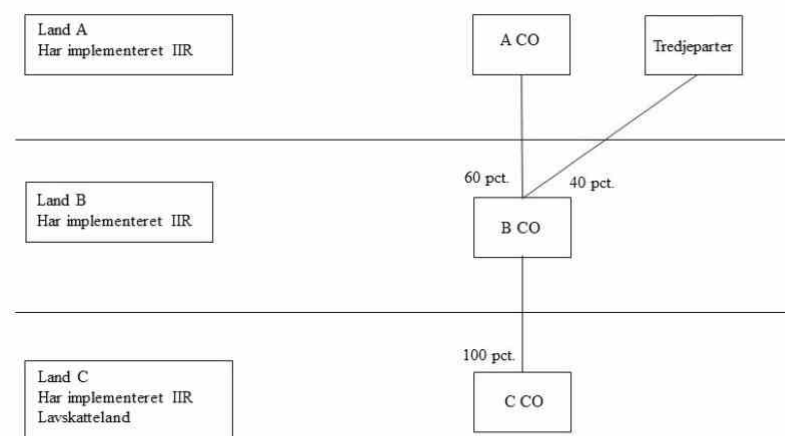
Ved et delvist ejet moderselskab vil skulle forstås en koncernenhed, der ikke betragtes som et ultimativt moderselskab, et fast driftssted eller en investeringsenhed, og som direkte eller indirekte besidder en ejerandel i en anden koncernenhed i den samme koncern, og hvor en eller flere personer, der ikke er koncernenheder i koncernen, direkte eller indirekte besidder mere end 20 pct. af ejerandelen i den pågældende koncernenheds overskud, jf. lovforslagets § 4, nr. 22.

Ved en lavt beskattet koncernenhed vil for det første skulle forstås en koncernenhed, som er hjemmehørende i en lavskattejurisdiktion, jf. lovforslagets § 4, 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 § 4, 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 § 4, 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 lavskattelands.

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 4 – 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:

	Direkte ejerandel i selskab C	Indirekte ejerandel i selskab C	Allokeringsrate	Allokerbar andel af C's ekstraskat	IIR nedsættelse	Samlet allokeret ekstraskat
Selskab A		60 pct. (60 pct. x 100 pct.)	0,6	6 mio. euro	6 mio. euro	0 euro
Selskab B	100 pct.		1	10 mio. euro		10 mio. euro

Forslaget til § 11 implementerer direktivets artikel 10, som er baseret på OECD's modelregler artikel 2.3.1 og 2.3.2.

Til § 12

Det foreslås i *stk. 1*, at en koncernenheds kvalificerede indkomst eller tab er enhedens regnskabsmæssige nettoindkomst eller -tab, med de reguleringer som følger af §§ 14-20.

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 til eliminering af koncerninterne transaktioner, således som dette nettoresultat er opgjort ved udarbejdelsen af det ultimative moderselskabs konsoliderede regnskab, jf. dog § 13.

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 kvalificerede indkomst eller det kvalificerede tab. En koncernenheds regnskabsmæssige nettoindkomst eller -tab er defineret i lovforslagets § 13.

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. Kravet efter 1. pkt. gælder dog ikke, hvis der kun er foretaget en armslængdekorrektion efter de lokale regler i den ene af de relevante jurisdiktioner, og denne jurisdiktion har en nominal selskabsskattesats, der er mindre end minimumsskattesatsen, eller har været en lavskattejurisdiktion for koncernen i begge de to forudgående regnskabsår.

Armslængdeprincippet findes i dansk ret i ligningslovens § 2. Armslængdeprincippet medfører, at der ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst for kontrollerede transaktioner, dvs. transaktioner mellem interesseforbundne parter, skal anvendes de priser og vilkår, som ville kunne være opnået, hvis transaktionerne var afsluttet mellem uafhængige parter. Armslængdeprincippet fortolkes i overensstemmelse

med de til enhver tid gældende »OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises«.

Bestemmelsen medfører, at armslængdeprincippet også skal følges ved opgørelsen af en koncernenheds kvalificerede indkomst. Dette medfører, at der som udgangspunkt vil være overensstemmelse mellem de priser og vilkår, der ligger til grund for opgørelsen af den skattepligtige indkomst efter den øvrige skattelovgivning, og dem, der ligger til grund for opgørelsen af den kvalificerede indkomst.

Anvendelse af armslængdeprincippet efter lokale skatteregler kan indebære, at skattemyndighederne i et land foretager ændringer i forhold til de anvendte priser og vilkår vedrørende koncerninterne transaktioner i den multinationale koncern.

Foretager en anden skattemyndighed på baggrund af korrektionen en korresponderende regulering af den anden part i transaktionen, skal der i forhold til opgørelsen af den kvalificerede indkomst efter minimumsbeskatningsloven foretages justeringer til koncernenhedernes opgjorte kvalificerede indkomst eller tab. Justeringerne af indkomsterne vil medføre, at der også skal ske reguleringer af omfattede skatter i overensstemmelse med lovforslagets § 26.

I visse tilfælde sker der ikke en korresponderende regulering af den anden part i transaktionen. Det kan f.eks. være en følge af, at der er indgået en såkaldt unilateral prisfastsættelsesforhåndsaf tale (unilateral advance pricing agreement) mellem den ene part i transaktionen og skattemyndigheden i det land, hvor den pågældende part er hjemmehørende, at koncernenheden har selvangivet en anden pris end den bogførte med henblik på at overholde de lokale skatteregler eller at skattemyndigheden i den ene jurisdiktion foretager en korrektion af prisen som led i ligningen af koncernenheden.

I sådanne tilfælde, hvor der alene sker en unilateral korrektion af den ene part i den kontrollerede transaktion, er udgangspunktet, at korrektionen også skal foretages i forhold til den opgjorte kvalificerede indkomst og tab for alle parter i transaktionen. Det antages således, at korrektionen er i overensstemmelse med armslængdeprincippet.

Udgangspunktet hindrer endvidere, at korrektionen kan give anledning til dobbeltbeskatning, hvor der sker en unilateral forhøjende korrektion i et højskattelands uden korresponderende regulering (nedsættelse) i en lavskattejurisdiktion. I givet fald ville der ske beskatning af ændringen i indkomsten både i højskattelands efter lokale regler og i lavskattelands som ekstraskat efter minimumsbeskatningsreglerne. En nedsættelse af indkomsten i højskattelands ville tilsvarende kunne give anledning til dobbelt-ikke-beskatning.

Udgangspunktet fraviges imidlertid, hvis der er risiko for dobbeltbeskatning eller dobbelt-ikke-beskatning som følge af korrektionen. Denne risiko eksisterer, hvis den jurisdiktion, der foretager korrektionen, er en lavskattejurisdiktion.

Hvis lavskattejurisdiktionen nedsætter indkomsten for koncernenheden i lavskattejurisdiktionen uden en korrespondende regulering (forhøjelse) i det andet land, vil det medføre dobbelt-ikke-beskatning, når den anden jurisdiktion er en højskattejurisdiktion. Indkomsten beskattes ikke efter de lokale regler i nogle af lande og pålægges ikke ekstraskat efter minimumsbeskatningsreglerne.

Hvis lavskattejurisdiktionen forhøjer indkomsten for koncernenheden i lavskattejurisdiktionen uden en korrespondende regulering (nedsættelse) i det andet land, vil det derimod medføre dobbeltbeskatning af indkomsten. Forhøjelsen udsættes for ekstraskat i lavskattejurisdiktionen og indkomsten beskattes allerede i den anden jurisdiktion, da denne jurisdiktion ikke nedsætter indkomsten.

I 2. pkt. foreslås det derfor, at koncernenhedens koncerninterne transaktioner med andre koncernenheder ikke korrigeres i overensstemmelse med armslængdeprincippet, hvor der kun er foretaget en armslængdekorrektur efter de lokale regler i den ene af de relevante jurisdiktioner, og denne jurisdiktion har en nominal selskabsskattesats, der er mindre end minimumsskattesatsen, eller har været en lavskattejurisdiktion for koncernen i begge de to forudgående regnskabsår.

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 indgår 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.

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 § 12 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.

Det foreslås i *stk. 1, 1. pkt.*, at en koncernenheds regnskabsmæssige nettoindkomst eller -tab efter § 12 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 § 4, nr. 6, og dækker som udgangspunkt over det regnskab, som udarbejdes af det ultimative moderselskab i overensstemmelse med en almindeligt anerkendt regnskabsstandard. I § 4, 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 regnskabsstandarder 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 er det ikke med rimelighed praktisk muligt at ansætte den regnskabsmæssige nettoindkomst eller det regnskabsmæssige nettotab for en koncernenhed på grundlag af den almindeligt anerkendte eller 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 § 4, nr. 26, hvorefter det er almindeligt anerkendte regnskabsprincipper, som er tilladt af et godkendt regnskabsorgan i den juris-

diktion, hvor koncernenheden 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.

Er det således ikke med rimelighed praktisk muligt at ansætte den regnskabsmæssige nettoindkomst eller det regnskabsmæssige nettotab på baggrund af den 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 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. Der skal kun reguleres for permanente afvigelser. Det kan eksempelvis være et finansielt instrument, der anses for at være gæld efter det ultimative moderselskabs regnskabsstandard og egenkapital under den anden regnskabsstandard. I et sådant tilfælde vil der være permanente forskelle på, hvordan betalinger på det finansielle instrument afspejles i regnskabsresultatet.

Det foreslås i *stk. 2, 1. pkt.*, at har det ultimative moderselskab ikke udarbejdet sine konsoliderede regnskaber i overensstemmelse med en almindeligt anerkendt regnskabsstandard, jf. § 4, 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 § 4, nr. 27. Lokalt anerkendte regnskabsstandarder, der er konforme med IFRS (International Financial Reporting Standards), vil ikke medføre væsentlige konkurrencefordrejninger. Denne regel er ikke relevant for koncerner, hvor det ultimative moderselskab udarbejder sine konsoliderede regnskaber efter årsregnskabsloven, da den anses for at være en anerkendt regnskabsstandard.

Det foreslås i *stk. 2, 2. pkt.*, at udarbejder det ultimative moderselskab ikke konsoliderede regnskaber, jf. § 4, nr. 6, litra a-c, er de konsoliderede regnskaber i det ultimative moderselskab, jf. § 4, 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 vil f.eks. kunne 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 resulterer anvendelsen af et specifikt princip eller en specifik procedure i henhold til almindeligt anerkendte regnskabsprincipper 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 Europa-Parlamentets og Rådets forordning (EF) nr. 1606/2002 om anvendelse af internationale regnskabsstandarder).

Reguleringer for væsentlige konkurrencefordrejninger dækker over det, der fremgår af definitionsbestemmelsen i lovforslagets § 4, nr. 27. Som det fremgår af bemærkningerne til denne definitionsbestemmelse vedrører det tilfælde, hvor et regnskab ikke er udarbejdet på grundlag af en almindeligt anerkendt regnskabsstandard, jf. forslaget til § 4, nr. 25, men derimod f.eks. på grundlag af en godkendt regnskabsstandard, jf. forslaget til § 4, nr. 26. Bestemmelsen har således til formål at sikre, at almindeligt anerkendte regnskabsprincipper i en godkendt regnskabsstandard ikke i væsentligt omfang ændrer på den skat, der vil skulle betales efter regelsættet.

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 poster eller transaktioner, som har været underlagt det konkurrencefordrejende princip eller den konkurrencefordrejende procedure, så posterne/transaktionerne kommer i overensstemmelse med, hvordan de burde have været behandlet regnskabsmæssigt efter IFRS.

Forslaget til § 13 implementerer direktivets artikel 15, stk. 2-4 og 6, som er baseret på OECD's modelregler artikel 3.1.3 og 10.1.

Til § 14

Det foreslås i *stk. 1, 1. pkt.*, at en koncernenheds positive indkomst fra international skibsfart og anerkendt accessorisk indkomst fra international skibsfart ikke medtages ved beregningen af enhedens kvalificerede indkomst eller tab efter § 12, jf. dog stk. 4.

Har en koncernenhed således indkomst, der ikke hidrører fra international skibsfart og anerkendt accessorisk indkomst fra

international skibsfart, vil denne indkomst skulle opgøres efter reglerne i lovforslagets § 12. Er indkomsten fra international skibsfart og anerkendt accessorisk indkomst fra international skibsfart positiv, vil denne indkomst skulle 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 minimumsbeskatningsloven foreslås at skulle 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 den positive indkomst, der er relateret hertil, vil kunne fragå ved opgørelsen af en koncernenheds kvalificerede indkomst eller tab.

Kommentarerne til OECD's modelregler artikel 3.3.6 indeholder i pkt. 180-185 en beskrivelse af, hvordan dette substanskrav vil skulle vurderes.

Det foreslås i *stk. 1, 3. pkt.*, at medfører beregningen af koncernenhedens indkomst fra international skibsfart og anerkendt accessorisk indkomst fra international skibsfart et underskud, medtages et sådant underskud ikke ved beregningen af koncernenhedens kvalificerede indkomst eller tab efter § 12.

Det vil sige, at ved opgørelsen af en koncernenheds kvalificerede indkomst eller tab vil det underskud, som relaterer sig til international skibsfart og anerkendt accessorisk international skibsfart, ikke skulle indgå ved opgørelsen af enhedens kvalificerede indkomst eller tab, og dermed vil koncernenhedens regnskabsmæssige nettoindkomst eller -tab blive reguleret med et positivt beløb svarende til underskuddet.

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 charteraftaler.

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 bemanded.

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 af koncernenheden til en sådan anvendelse 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 vil dog medføre, at international skibsfart også vil omfatte 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 vil være 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 vil heller ikke skulle gælde 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 er der i pkt. 151-160 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 inge-

nierer, 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 vil skulle 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 vil være 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 er der i pkt. 161-171 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 aner-

kendte 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 vil således kræve, 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., vil skulle medtages i opgørelsen af den kvalificerede indkomst eller det kvalificerede tab for koncernenhederne i jurisdiktionen. Det overstigende beløb vil skulle allokere 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 § 14, stk. 4, kan illustreres med følgende eksempel:

Mio. euro	Koncernenhed 1	Koncernenhed 2	Koncernenhed 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 pct.
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, jf. stk. 2 og 3, allokere til sådanne aktiviteter med henblik på at beregne koncernenhedens nettoindkomst fra international skibsfart og dens anerkendte accessoriske nettoindkomst fra international skibsfart.

Det vil afhænge af de konkrete omstændigheder, hvilke omkostninger der direkte vil kunne 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 vil således skulle allokere mellem en koncernenheds anden indkomst og indkomst fra international skibsfart efter en allokering snøgle baseret på omsætningen fra international skibsfart og totalomsætningen i koncernenheden. Det bemærkes, at en allokering, der baseres på armslængdeprincippet, således ikke nødvendigvis vil være 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 vil skulle medregnes ved opgørelsen af en koncernenheds kvalificerede indkomst eller -tab, hvorfor der – når man læser hele bestemmelsen samlet – blot vil skulle 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 § 14 implementerer direktivets artikel 17, som er baseret på OECD's modelregler artikel 3.3.

Til § 15

Det foreslås i *stk. 1*, at ved beregningen af en koncernenheds kvalificerede indkomst eller tab efter § 12 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* og *5*.
- 4) Forsikringsselskabers hensættelser, jf. *stk. 6*.
- 5) Medregnede gevinster eller tab i henhold til omvurderingsmetode, jf. *stk. 7*.
- 6) Gevinster eller tab ved afhændelse af aktiver og passiver, der er udelukket i henhold til § 37.

7) Asymmetriske valutagevinster eller -tab, jf. *stk. 8*.

8) Principielt ikketilladte udgifter, jf. *stk. 9*.

9) Fejl i tidligere regnskabsår og ændringer i regnskabsprincipper, jf. *stk. 10*.

10) Påløbne pensionsomkostninger, jf. *stk. 11*.

11) Ikkemedregnede kvalificerede skattegodtgørelser, jf. § 4, nr. 38, og medregnede ikkekvalificerede skattegodtgørelser, jf. § 4, nr. 39, idet der dog ikke reguleres for en ikkemedregnet kvalificeret skattegodtgørelse, der er erhvervet i tilknytning til erhvervelse eller konstruktion af aktiver, og hvis værdi regnskabsmæssigt medregnes som indkomst hen over aktivets levetid.

12) Omkostninger i forbindelse med en koncernintern finansieringsordning, hvor betingelserne i *stk. 12* er opfyldt.

13) Forøgelse eller fald i koncernenhedens egenkapital som et resultat af modtagne, udbetalte eller forfaldne udlodninger i forbindelse med hybrid kernekapital, jf. *stk. 13*.

14) Forsikringsselskabers reguleringer efter *stk. 14*.

15) Udelukkede gevinster ved gældsafgivelse og modsvarende tab på fordringerne, jf. *stk. 15* og *16*.

Den foreslåede bestemmelse indeholder en opstilling af de reguleringer, der skal foretages i en koncernenheds regnskabsmæssige nettoindkomst eller -tab for at beregne den kvalificerede indkomst eller det kvalificerede tab. Der er tale om ofte forekommende reguleringer i de jurisdiktioner, der er omfattet af OECD-aftalen, som følge af permanente forskelle mellem regnskabsreglerne og skattereglerne. Hver post er nærmere defineret og beskrevet i de efterfølgende forslag til *stk. 2-16*, og der henvises derfor til bemærkningerne til disse stykker nedenfor.

Forslagene til *stk. 1*, nr. 6 og 11, er dog ikke defineret og beskrevet nærmere i de efterfølgende stykker i den foreslåede bestemmelse, og der bemærkes derfor følgende om disse bestemmelser:

For så vidt angår *stk. 1*, nr. 6, som vedrører gevinst og tab på aktiver og passiver, der handles koncerninternt som følge af en omstrukturering, kan der henvises til bemærkningerne til lovforslagets § 37, der nærmere redegør for, hvornår sådan gevinst eller tab er undtaget fra beskatning.

Efter forslaget til *stk. 1*, nr. 11, vil der skulle ske en regulering af koncernenhedens regnskabsmæssige nettoindkomst eller -tab, hvis kvalificerede skattegodtgørelser ikke er medregnet ved beregningen af den kvalificerede indkomst eller det kvalificerede tab efter § 12, eller hvis ikkekvalificerede skattegodtgørelser omvendt er medregnet ved denne beregning, idet der dog ikke skal reguleres for en ikke-medregnet kvalificeret skattegodtgørelse, der er erhvervet i tilknytning til erhvervelse eller konstruktion af aktiver, og

hvis værdi regnskabsmæssigt medregnes som indkomst hen over aktivets levetid.

Hvad der vil skulle forstås som henholdsvis kvalificerede og ikkekvalificerede skattegodtgørelser fremgår af lovforslagets § 4, nr. 38 og 39. Som der nærmere er redegjort for i bemærkningerne til lovforslagets § 4, nr. 38, har kvalificerede skattegodtgørelser normalt samme virkninger i økonomisk henseende som udbetaling af direkte støtte til erhververen af godtgørelsen. Det gælder derimod ikke de ikkekvalificerede skattegodtgørelser.

Den foreslåede bestemmelse vil skulle sikre, at kvalificerede skattegodtgørelser ved opgørelsen af den kvalificerede indkomst eller det kvalificerede tab som udgangspunkt medregnes, mens det modsatte er tilfældet for ikkekvalificerede skattegodtgørelses vedkommende.

Det kan forekomme, at erhververen af en kvalificeret skattegodtgørelse, erhvervet i tilknytning til erhvervelse eller konstruktion af aktiver, regnskabsmæssigt tager højde for godtgørelsen ved en nedsættelse af den bogførte værdi af aktivet, samtidig med at skattegodtgørelsens værdi indtægtsføres hen over aktivets levetid. Der vil efter forslaget skulle gælde en undtagelse for kvalificerede skattegodtgørelses vedkommende, så der i sådanne tilfælde ikke vil skulle ske en korrektion af den regnskabsmæssige indkomst, selv om skattegodtgørelsens værdi ikke er medregnet som indkomst i det regnskabsår, hvor den blev erhvervet.

Der kan i øvrigt henvises til pkt. 110-114 i kommentarerne til artikel 3.2.4 i OECD's modelregler, hvor der bl.a. gives eksempler på behandlingen af tilfælde, hvor en omsættelig kvalificeret skattegodtgørelse overdrages, jf. også pkt. 112.4-112.6 i de administrative retningslinjer («Agreed Administrative Guidance») vedrørende OECD's modelregler, der blev offentliggjort den 13. juli 2023.

Det foreslås i *stk. 2*, at der ved nettoskatteudgifter efter *stk. 1*, forstås nettobeløbet af følgende poster:

- 1) Omfattede skatter efter kapitel 6 påløbet som en udgift og eventuelle aktuelle 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. § 4, nr. 37, der er påløbet som en udgift.

Stk. 2, nr. 1 og 2, vil generelt dække 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 7.

Stk. 2, nr. 3 og 4, vil omhandle de skatter, som er betalt som følge af minimumsbeskatningsloven eller en anden jurisdiktions tilsvarende regler herom.

Stk. 2, nr. 5, vil dække over en udelukket udbytteskattegodtgørelse, som defineret i § 4, nr. 37, der er påløbet som en udgift. En udelukket udbytteskattegodtgørelse er i forslaget til i § 4, 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 § 4, 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.

Omfattede skatter vil også omfatte skatter på indkomst, som er udelukket fra beregningen af den kvalificerede indkomst eller det kvalificerede tab. Dette kan illustreres med følgende eksempel: Hvis en koncernenhed har en samlet indkomst på 120, hvor der betales 12 i omfattede skatter (skattesats på 10 pct.), har koncernenheden en regnskabsmæssig indkomst på (120-12) 108. Hvis 20 af den samlede indkomst er indkomst, som er udelukket fra beregningen af den kvalificerede indkomst, og skatten herpå er 2, vil den kvalificerede indkomst være 100, og de regulerede omfattede skatter skal være 10. Dette opnås ved at lægge de omfattede skatter på 12 til det regnskabsmæssige resultat på 108 og fratække den udelukkede indkomst på 20.

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 underskudsfremførsel 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 underskudsfremførsel. 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 det dog ikke medregnes under nr. 2 også.

Det foreslås i *stk. 3*, at udelukkede udbytter vil omfatte 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 § 42.

Generelt medfører bestemmelsen, at en koncernenhed skal regulere den regnskabsmæssige nettoindkomst eller det regnskabsmæssige nettotab ved at reducere nettoindkomsten eller øge tabet med det beløb, der er modtaget i udelukkede udbytter. Selv om nettoindkomsten således reduceres med de udelukkede udbytter, skal der af hensyn til kompleksiteten som udgangspunkt ikke ske korrektion for udgifter, der afholdes med henblik på at erhverve de udelukkede udbytter, se dog nedenfor under *stk. 6* om forsikringssekskabers hensættelser.

Udbytter og andre former for udlodning i tilknytning til en ejerandel, som regnskabsmæssigt rapporteres efter den indre værdis metode, vil generelt være ekskluderet fra beregningen af en koncerns konsoliderede indkomst. Den underliggende indkomst eller underliggende 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 imidlertid 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, inklusive udbytter, som er modtaget i forbindelse med en ejerandel i en gen-

nemløbsenhed, et ejerskab i et joint venture eller ejerandele i andre enheder.

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 skatteded-sættelse 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 i overensstemmelse med OECD's modelregler, 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.

Det vil derfor alene være udbytter på kortsigtede investeringer i porteføljeandele, som er inkluderet i den kvalificerede indkomst. Udbytter skal udelukkes fra den kvalificerede indkomst, hvis der ejes mindst 10 pct. af den underliggende enhed, eller hvis ejerandelen har været ejet i mindst et år.

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 for at inkludere udbyttet i den kvalificerede indkomst, 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 § 15 således ikke nødvendigvis være unoterede. 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 til artikel 3.2.1.

Det bemærkes, at en ejerandel er bredere end aktier, anparter og lignende i kapitalsselskaber som f.eks. aktieselskaber, anpartsselskaber og lignende udenlandske former for kapitalsselskaber. Det dækker over ejerandel i en anden enhed, der anses for at være en selvstændig enhed i minimumsbeskatningslovens forstand, dvs. også ejerandele i gennemløbsenheder som f.eks. partnerselskaber og kommanditselskaber, der efter dansk skatteret normalt anses for at være transparente enheder.

Det vil være en forudsætning for at kunne anses som ejer af ejerandelen, at koncernenheden anses for at besidde alle (eller næsten alle) rettigheder og forpligtelser i henhold til ejerandelen, dvs. ret til overskud, kapital, reserver og stemmerettigheder, og ikke har frasagt sig eller overdraget rettighederne og forpligtelserne i perioden. Det vil bero på en konkret vurdering, om dette er tilfældet.

Det vil også være en forudsætning, at de beløb, der modtages, anses for at være udbytter og ikke renter på fordringer.

Beløb, som modtages på et sammensat finansielt instrument, der indeholder både egenkapitals- og fremmedkapitalelementer under regnskabsreglerne, vil alene skulle anses for at være udbytte og dermed potentielt udelukkede udbytter, hvis beløbet modtages eller tilskrives på egenkapitalelementer.

Et finansielt instrument udstedt af en koncernenhed og ejet af en anden koncernenhed i den samme koncern vil skulle klassificeres ens, dvs. som enten gæld eller egenkapital, af både udstederen og ejeren, og behandles på denne måde ved opgørelsen af den kvalificerede indkomst. I det tilfælde, hvor de to koncernenheder har klassificeret det finansielle instrument forskelligt i deres respektive regnskaber, skal den klassifikation, der er anvendt regnskabsmæssigt af udstederen, anvendes af begge enheder i forhold til minimumsbeskatningsloven. Herved sikres det, at der ikke opstår et mismatch mellem to koncernenheder i den samme koncern, hvor udstederen anser betalingerne for at være udgifter på gæld, som nedbringer indkomsten, mens ejeren anser betalingerne for at være udelukkede udbytter.

Det bemærkes, at i det omfang udstederen regnskabsmæssigt klassificerer det finansielle instrument som gæld, vil stk. 12 kunne finde anvendelse.

Det foreslås herudover i *stk. 3, nr. 2*, at udelukket udbytte heller ikke vil omfatte 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 § 42.

Bestemmelsen i § 42 vil indeholde 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, vil udbyttet derfor skulle medregnes i den kvalificerede indkomst for den koncernenhed, der ejer investeringsenheden.

Den foreslåede bestemmelse vil sikre, 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.

Det foreslås i *stk. 4, 1. pkt.*, at som udelukkede egenkapitalgevinster eller -tab efter stk. 1, nr. 1, anses 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 vil således være en gevinst 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. 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 regnskabsresultatopgørelse eller som anden totalindkomst på balancen. Sådanne justeringer som følge af ændringer i dagsværdien af en koncernenheds ejerandele, andre 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, som efter stk. 3 udelukkes fra opgørelsen af den kvalificerede indkomst. 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 vil være en gevinst eller et tab, som opstår som følge af, at en ejerandel opgøres efter den indre værdis metode. De fleste regnskabsstandarder 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 i regnskabsreglerne. Sådanne enheder er ikke defineret som en koncernenhed efter lovforslagets § 4, 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 vil derfor være 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 værdis metode medfører et egenkapitaltab, er justeringen til den regnskabsmæssige nettoindkomst eller -tab positiv.

Udelukkelsen af gevinster og tab på en ejerandel opgjort efter indre værdis metode vil finde anvendelse, uanset om den pågældende enheds indkomst (delvist) medregnes hos ejeren efter skattereglerne i ejerens hjemland som følge af, at enheden anses for at være transparent.

Den påkrævede regulering vil også omfatte ejerandele i joint ventures, der omfattes af de særlige regler i kapitel 9.

Den tredje type af udelukket egenkapitalgevinst eller -tab vil være gevinster og tab, der opstår i forbindelse med afhændelse af en ejerandel, bortset fra afhændelse af en porteføljeandel. Behandlingen af disse gevinster og tab vil således følge samme princip, som gør sig gældende for udbytter på andele, der ikke er porteføljeandele, som beskrevet ovenfor.

Denne del af bestemmelsen vil omfatte både gevinster og tab ved afståelse af koncernenheder og gevinster og tab ved afståelse af enheder, der ikke er koncernenheder, men heller ikke porteføljeenheder (herunder joint ventures).

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 vil der for så vidt angår kapitalgevinster, og tab ikke være et ejertidskrav på et år, hvorfor egenkapitalgevinster og -tab på porteføljeandele ejet i mindst et år ikke vil være udelukkede gevinster og tab, men derimod inkluderes.

Det foreslås i *stk. 4, 2. pkt.*, at den indberettende koncernenhed i overensstemmelse med § 54, stk. 1, derudover kan vælge at behandle de valutagevinster og -tab, der fremgår af koncernenhedens regnskabsmæssige nettoindkomst eller -tab, som en udelukket egenkapital gevinst eller -tab, hvis:

- 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 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.

Koncerner vil ofte sikre sig mod den valutarisiko, der er ved investeringer. Det gælder også ved investeringer, der ikke er porteføljeandele, hvor egenkapitalgevinsterne og -tabene er udelukket fra den kvalificerede indkomstopgørelse. Med henblik på at opnå symmetri i reglerne, kan koncernen vælge også at udelukke valutagevinster og -tab, der kan henføres til finansielle instrumenter, anvendt til at afdække valutarisiko i en ejerandel, hvor gevinsten eller tabet vil være udelukket indkomst. Reglen er udformet som et valg for koncernen, da valutagevinsterne og -tab kan være skattepligtige efter de lokale skatteregler.

I og med at beslutningen vil skulle 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, vil det være et krav, at det finansielle instrument er anvendt til at afdække valutarisiko i en ejerandel, der ikke er en porteføljeandel. En porteføljeandel defineres på samme måde som i stk. 3, nr. 1, litra a, 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.

Dernæst vil det efter stk. 4, nr. 2, være et krav, at sådanne gevinster og tab fremgår som anden totalindkomst i det konsoliderede regnskab. Det bemærkes, at her er tale om det konsoliderede regnskab og ikke regnskabet for den enkelte koncernenhed. Der skelnes således mellem finansielle instrumenter, der indgår i resultatopgørelsen i det konsoliderede regnskab, hvor gevinster eller tabet skal medgå ved beregningen af den kvalificerede indkomst eller det kvalificerede tab, og gevinster og tab, der indgår på totalindkomst på balancen, som kan være udelukket indkomst. Efter IFRS-regnskabsstandard vil finansielle instrumenter, der vurderes til at være en effektiv afdækning af nettoinvestering indgå på totalindkomsten i det konsoliderede regnskab. Med kravet i nr. 2 opnås således, at afdækningen anses for at være effektiv i forhold til IFRS-regnskabsstandard.

Det sidste krav i stk. 4, nr. 3, medfører, at det finansielle instrument skal anses som et effektivt afdækningsinstrument efter den almindeligt anerkendte regnskabsstandard, som er anvendt ved udarbejdelsen af det konsoliderede regnskab.

OECD's modelregler er blevet udbygget i bl.a. de såkaldte »Administrative Guidance on the Global Anti-Base Erosion Model Rules (pillar II)«, hvorfor disse også udgør et fortolkningsbidrag til reglen. Den foreslåede bestemmelse i § 15, stk. 4, om valutaafdækning er baseret på disse guidelines of-

fentliggjort i februar 2023, hvorfor der henvises til bemærkningerne heri til bestemmelsen.

Det foreslås i *stk. 5*, at uanset *stk. 4* kan den indberettende koncernenhed i overensstemmelse med § 54, *stk. 1*, vælge at inkludere alle regnskabsmæssige egenkapitalgevinster og -tab på ejerandele som nævnt i 4. pkt., nr. 1-3, bortset fra porteføljeandele, som er ejet af koncernenheder i en jurisdiktion, medmindre der er tale om en kvalificeret ejerandel. Ved en kvalificeret ejerandel forstås en ejerandel i en skattemæssigt transparent enhed, hvor der regnskabsmæssigt ikke sker konsolidering post for post, og hvor det samlede afkast på ejerandelen forventes at blive negativt før medregning af skattegodtgørelser. Der kan efter udløbet af den i § 54, *stk. 1*, omhandlede periode ikke ske ændring af valget for en ejerandel, hvis et samlet tab er medregnet i den kvalificerede indkomst i tilvalgsperioden. 1.-3. pkt. finder anvendelse på følgende kapitalgevinster og -tab:

1) Gevinster og tab, der hidrører fra ændringer i dagsværdien samt værdiforringelser på ejerandelen, hvor ejeren beskattes efter et lagerprincip eller af værdiforringelser på ejerandelen (og skattekonsekvenserne anses for at være indkomstskatteudgifter), eller der anvendes et realisationsprincip, og indkomstskatteudgiften omfatter udskudte skatteudgifter opgjort efter et lagerprincip eller inkluderer værdiforringelser på ejerandelen.

2) Gevinster og tab, der hidrører fra ejerandelen i en transparent enhed, og ejerens andel regnskabsmæssigt opgøres efter den indre værdis metode.

3) Gevinster og tab ved afståelse af ejerandelen medregnes i ejerens skattepligtige indkomst efter reglerne i ejerens hjemland. Det gælder dog ikke, i det omfang gevinsten skattefritages.

Hensigten med *stk. 5* er at give koncernen en mulighed for at vælge at medregne ejerkapitalgevinster og ejerkapitaltab, da udelukkelse af gevinsterne og tabene efter *stk. 4* kan give anledning til u hensigtsmæssige resultater. Dette kan illustreres med følgende eksempel:

En koncernenhed har en andel på 30 pct. af en enhed, der anses for transparent efter lokale skatteregler (f.eks. et dansk K/S), hvor indre værdis metode skal anvendes ved udarbejdelse af regnskabet. Skattemæssigt medregner koncernenheden sin ideelle andel af virksomheden i K/S'et ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst. Hvis den transparente enhed i et indkomstår har et underskud, vil koncernenheden medregne sin ideelle andel af underskuddet ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst. Dette nedbringer koncernenhedens skattebetaling efter lokale regler. Derimod medregnes underskuddet ikke i den kvalificerede indkomst efter minimumsbeskatningsloven. Uden en korrektion vil den effektive skattesats for koncernenheden blive lavere end den nominelle skattesats efter lokale regler, da underskuddet har nedbragt skattebetalingen men ikke indkomsten efter minimumsbeskatningsloven.

Med henblik på at kunne opnå symmetri vil koncernen derfor kunne vælge at medregne egenkapitalgevinster og -tab ved opgørelsen af den kvalificerede indkomst. Vælges dette, vil koncernen også skulle medregne de korresponderende aktuelle og udskudte skatteudgifter/-aktiver ved opgørelsen af omfattede skatter.

Valget vil skulle træffes for fem år for alle ejerandele omfattet af *stk. 5*, 4. pkt., nr. 1-3, bortset fra porteføljeandele, ejet af koncernenheder i samme jurisdiktion. Ved udløbet af de fem år vil valget dog ikke kunne tilbagekaldes på den enkelte ejerandel, hvis der samlet set er medregnet et tab på den ejerandel i tilvalgsperioden.

Tilvalget vil bl.a. medføre, at regnskabsmæssige egenkapitalgevinster og -tab ikke vil skulle udelukkes, når der er tale om en ejerandel, hvor gevinster og tab, der hidrører fra ændringer i dagsværdien, medregnes regnskabsmæssigt, og hvor ejeren beskattes efter et lagerprincip. Dette vil f.eks. kunne omfatte investeringer i danske investeringsselskaber omfattet af selskabsskattelovens § 3, *stk. 1*, nr. 19, hvis gevinsterne og tabene medregnes regnskabsmæssigt til dagsværdien.

Tilvalget vil desuden medføre, at investeringer i skattetransparente enheder ikke vil skulle udelukkes, hvor koncernenheden medregner investeringen efter indre værdis metode (dvs. typisk ejerandele mellem 20 og 50 pct.). I dansk sammenhæng kan der eksempelvis være tale om investeringer i transparente enheder så som kommanditselskaber.

Endelig vil tilvalget medføre, at regnskabsmæssige afståelsesgevinster og -tab skal medregnes, når afståelsen medfører, at gevinster og tab medregnes i den skattepligtige indkomst. Hvis afståelsen ikke beskattes fuldt ud, vil det inkluderede beløb skulle nedsættes tilsvarende. Nr. 3 vil kunne omfatte andre investeringer i danske investeringsselskaber omfattet af selskabsskattelovens § 3, *stk. 1*, nr. 19, hvor gevinsterne og tabene ikke medregnes regnskabsmæssigt til dagsværdien, hvorfor de ikke omfattes af nr. 1.

Tilvalget vil dog ikke omfatte investeringer, hvor der er tale om en ejerandel i en transparent enhed, hvor der regnskabsmæssigt ikke sker konsolidering post for post og hvor det samlede afkast på ejerandelen forventes at blive negativt uden skattegodtgørelser.

Den foreslåede bestemmelse i *stk. 5*, er også baseret de såkaldte »Administrative Guidance on the Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar II)« offentliggjort i februar 2023, hvorfor der for en mere detaljeret beskrivelse henvises til bemærkningerne heri til bestemmelsen.

Det foreslås i *stk. 6*, 1. pkt., at vedrører et forsikrings selskabs hensættelser i regnskabsåret udelukkede udbytter eller udelukkede kapitalgevinster og -tab, jf. *stk. 3* og 4, fra en ejerandel ejet på vegne af en policeindehaver, indgår hensættelserne ikke i opgørelsen af den kvalificerede indkomst.

Der vil være tale om en undtagelse til udgangspunktet om,

at der af hensyn til kompleksiteten i regelsættet ikke vil skulle ske korrektion for udgifter, der afholdes med henblik på at erhverve de udelukkede udbytter, jf. stk. 3.

Forsikringselskaber (særligt livsforsikringselskaber) investerer imidlertid meget ofte i ejerandele på vegne af deres policeindehavere, herunder porteføljeejerandele, der ejes i mindst et år, og forsikringselskaberne er forpligtet til at hensætte hele afkastet til fordel for policeindehaverne (bortset fra et administrationshonorar). Forsikringselskabets indkomst reduceres således med forøgelsen af forpligtelserne over for policeindehaverne. Forsikringselskabet har – bortset fra administrationshonoraret – ingen indkomst fra ejerandelene. Hvis det alene er udbytterne (og egenkapitalgevinsterne), der udelukkes fra opgørelsen og ikke hensættelserne, vil der opstå et forvridende mismatch, som vil gøre den beregnede effektive skattesats meget højere end den reelle sats. Ved også at udelukke hensættelser, der relaterer sig til de udelukkede udbytter, opnås der symmetri.

Samtidigt kan det være administrativt byrdefuldt for forsikringselskaberne at opdele deres porteføljeandele i dem, der er ejet i mindre end et år, og dem, der er ejet i mindst et år.

Det foreslås i *stk. 6, 2. pkt.*, at uanset 1. pkt. kan den indberettende koncernenhed i overensstemmelse med § 54, stk. 1, for hver enkelt koncernenhed i stedet vælge ikke at udelukke udbytter omfattet af stk. 3, nr. 1, litra b.

Udbytter omfattet af stk. 3, nr. 1, litra b, er udbytter af porteføljeejerandele ejet i mindst et år. Med bestemmelsen opnås der også symmetri i opgørelserne – blot ved at både indkomsten og hensættelserne inkluderes i den kvalificerede indkomst.

Det foreslås i *stk. 7*, at medregnede gevinster eller tab i henhold til omvurderingsmetoden er en nettogevinst eller et nettotab, som øges eller nedsættes med eventuelle omfattede skatter i regnskabsåret i forbindelse med omvurderingen, og som opstår som følge af, at materielle anlægsaktiver reguleres fra bogførte værdier til dagsværdi, som indregnes i anden totalindkomst, og hvor gevinst eller tab, der er medregnet i anden totalindkomst, ikke efterfølgende rapporteres 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 så som fast 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. 7* indført, således at eventuelle gevinster eller tab som følge af omvurderingsmetoden skal medgå i opgørelsen af den kvalificerede indkomst eller tab. Bestemmelsen vil ikke finde anvendelse, hvis der er valgt realisationsprincip efter lovforslagets § 16, stk. 1, nr. 1.

Det foreslås i *stk. 8*, 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 på eller et sådant tab på 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 ved ansættelsen af 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. 9*, 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 vil skulle foretages en korrektion herfor i koncernen-

hedens regnskabsmæssige nettoindkomst eller -tab, hvis sådanne udgifter er medregnet. Udgifter, der vedrører bøder eller sanktioner vil dog skulle have et betydeligt omfang svarende til 50.000 euro eller derover.

Det foreslås i *stk. 10, 1. pkt.*, at som fejl i tidligere regnskabsår efter stk. 1, nr. 9, anses en ændring i en koncernenheds primoegenkapital 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. § 26.

Bestemmelsen medfører, at der vil skulle foretages reguleringer for fejl i tidligere regnskabsår dog ikke såfremt sådan en fejlkorrektion har ført til et væsentligt fald i en skattepligt vedrørende omfattede skatter efter forslaget til § 26, hvilket vil sige en korresponderende justering af de omfattede skatter for et regnskabsår for 1 mio. 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 koncernenheds kvalificerede indkomst eller tab, når fejlen korrigeres.

Er fejlen sket i et regnskabsår, der ligger før, en koncernenhed blev omfattet af reglerne i minimumsbeskatningsloven, vil der ikke skulle 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 § 26, vil justeringen heller ikke skulle foretages efter nærværende bestemmelse, men derimod ske efter § 26.

Det foreslås i *stk. 10, 2. pkt.*, at som en ændring i regnskabsprincipper efter stk. 1, nr. 9, anses en ændring i en koncernenheds primoegenkapital i begyndelsen af et regnskabsår, der kan tilskrives en ændring i regnskabsprincipper eller -praksis, som 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 nødt til at genfastsætte sin åbningsbalance, og dermed primoegenkapitalen, som hvis koncernen havde anvendt det nye regnskabsprincip i de forudgående regnskabsår. Dette vil være 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 vil således enten kunne medføre en forøgelse eller en nedsættelse af primoegenkapitalen. Reguleringen af den regnskabsmæssige nettoindkomst eller -tab efter denne bestemmelse vil således skulle 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, vil reguleringen ikke skulle medregnes.

Det foreslås i *stk. 11*, at påløbne 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 vil således være tilladt at medregne som en omkostning ved opgørelsen af en koncernenheds kvalificerede indkomst eller tab, når beløbet er indbetalt til et pensionsinstitut i regnskabsåret. Justeringen vil være lig med differencen mellem det udgiftsbeløb for pensionsforpligtelser, der er medregnet i den regnskabsmæssige nettoindkomst, og 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.

Bestemmelsen vil alene vedrøre ydelsesbaserede pensionsordninger, dvs. ordninger, hvor selskabet som arbejdsgiver vil være retligt forpligtet til at yde pensionsudbetalingerne og bærer den aktuariemæssige risiko og investeringsrisikoen ved pensionsordningen.

Selskabet kan i en sådan situation helt eller delvis afdække forpligtelsen ved at indbetale til en pensionsfond til sikkerhed for, at der vil være midler til rådighed til at dække forpligtelsen. Efter de fleste landes skatteregler opnås fradragsretten på tidspunktet for indbetalingerne til fonden.

Forpligtelsen til at yde pensionen skal indregnes i regnskabet (f.eks. som en omkostning i resultatopgørelsen).

Formålet med bestemmelsen i lovforslagets § 15, stk. 11, er at fjerne denne permanente forskel mellem regnskabet

og skattereglerne, således at der opnås fradrag i takt med pensionsindbetalingerne til fonden.

Det vurderes, at bestemmelsen ikke har betydning ved bidragsbaserede pensionsordninger, hvor selskabets forpligtelse alene består i at indbetale til pensionsinstituttet.

Det foreslås i *stk. 12*, 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 dennes 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 vil omfatte aftaler, planer eller en fælles forståelse og inkluderer alle de skridt og transaktioner, som effektuerer ordningen. Om der findes en finansieringsordning, vil være 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 vil skulle 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 vil være 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 vil vedrøre de tilfælde, hvor en sådan koncernintern 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 vil skulle 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 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 rentekomkostninger 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 lavt beskattede enhed som følge af låneaftalen ikke skulle anses for at øge den skattepligtige indkomst i den højt beskattede part, såfremt denne part umiddelbart kan modregne denne renteindkomst i en fremførbar rentekapacitet.

Bestemmelsen vil kun finde 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. 13*, 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. 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 bliver imidlertid behandlet som gæld skattemæssigt i visse jurisdiktioner, hvorved udbetalte eller forfaldne udlodninger i relation til hybrid ker-

nekapital vil være fradragsberettigede, som det er tilfældet for renteomkostninger. På samme måde bliver den udbetalte udlodning eller forfaldne udlodning i givet fald også skattemæssigt behandlet som renteindkomst hos modtageren. Dermed vil der være en forskel på den regnskabsmæssige og den skattemæssige behandling af hybrid kernekapital.

Bestemmelsen i stk. 13 vil således medføre, at stigninger eller fald i en koncernenheds egenkapital som følge af udlodninger skal medregnes som en indkomst eller en udgift ved opgørelsen af koncernenhedens kvalificerede indkomst. Egenkapitaljusteringer, der kan tilskrives udstedelse eller indløsning af hybrid kernekapital, er ikke inkluderet i opgørelsen af koncernenhedens kvalificerede indkomst.

Det foreslås i *stk. 14*, at forsikringselskaber skal udelukke beløb, som opkræves hos forsikringstagere til dækning af skatter betalt af forsikringselskabet vedrørende afkast til forsikringstagerne. Et forsikringselskab skal medtage eventuelle afkast til forsikringstagerne, som ikke afspejles i forsikringselskabets regnskabsmæssige nettoindkomst eller -tab, i det omfang den tilsvarende ændring i forpligtelsen over for forsikringstagerne afspejles i forsikringselskabets regnskabsmæssige nettoindkomst eller -tab.

Forslaget vil kun skulle gælde for forsikringselskaber. Det følger af den foreslåede bestemmelse, at et forsikringselskab ved beregningen af selskabets kvalificerede indkomst eller tab vil skulle udelade ethvert beløb, som opkræves hos forsikringstagere til dækning af skatter betalt af forsikringselskabet vedrørende afkast til forsikringstagerne. Endvidere vil et forsikringselskab ved beregning af selskabets kvalificerede indkomst eller tab skulle medtage eventuelle afkast til forsikringstagerne, som ikke afspejles i selskabets regnskabsmæssige nettoindkomst eller -tab, i det omfang den tilsvarende ændring i forpligtelsen over for forsikringstagerne er afspejlet i selskabets regnskabsmæssige nettoindkomst eller -tab.

Efter de fleste regnskabsstandarder bliver afkast til forsikringstagerne behandlet som indkomst i forsikringselskabet, og den korresponderende forpligtelse til at betale afkastet til forsikringstageren bliver behandlet som en udgift, hvorved forsikringselskabets indkomst før skat ikke påvirkes. Den skat, der opkræves på vegne af forsikringstagerne, reducerer policeforpligtelserne, hvilket medfører et overskud før skat for forsikringselskabet. Hvis skatten, der skal betales af forsikringstagerens afkast, regnskabsmæssigt behandles som en omkostning medregnet i bruttoavancen hos forsikringselskabet, vil forsikringselskabets overskud før skat være upåvirket, ligesom det ikke vil have en effekt på opgørelsen af den effektive skattesats efter lovforslagets kapitel 7.

Hvis dette ikke er tilfældet, således at skat af forsikringstagerens afkast anses som en indkomstskat for forsikringselskabet efter den anvendte regnskabsstandard, vil skattebeløbet som udgangspunkt medgå som en omfattet skat efter lovforslagets kapitel 6. Skatten vil i sådanne tilfælde reducere forsikringselskabets forpligtelser over for forsikrings-

tagerne med et beløb, som modsvarer skatten, hvorved den regnskabsmæssige indkomst vil blive reduceret. I relation til minimumsskatte reglerne vil en sådan regnskabspraksis imidlertid kunne medføre en utilsigtet påvirkning af den effektive skattesats efter lovforslagets kapitel 7.

Den foreslåede bestemmelse vil sikre, at den kvalificerede indkomst vil skulle korrigeres, når der regnskabsmæssigt er indregnet skat af forsikringstagerens afkast og samtidig er sket en reduktion af hensættelserne til dækning af selskabets forpligtelser over for de forsikrede svarende til skattebeløbet. Det bemærkes, at det beløb, der korrigeres for, heller ikke vil skulle udgøre en omfattet skat efter lovforslagets § 21, stk. 2, nr. 5.

Det foreslås i *stk. 15*, at den indberettende koncernenhed kan beslutte at udelukke gevinster ved gældseftergivelser og modsvarende tab på fordringerne, når gældseftergivelsen opfylder en af følgende betingelser:

- 1) Sker som led i konkursbehandling, rekonstruktionsbehandling eller anden lignende insolvensbehandling efter lovgivningen, når den er undergivet kontrol ved en domstol eller anden retsinans i den relevante jurisdiktion, eller hvor en uafhængig bobestyrer er udnævnt. I givet fald udelukkes gevinster på alle gældseftergivelser, uanset om kreditor er nært forbundet til koncernenheden.
- 2) Er led i en samlet aftale, hvor en eller flere kreditorer ikke er nært forbundet med koncernenheden, og det er rimeligt at antage, at koncernenheden ville være insolvent inden for 12 måneder uden gældseftergivelsen fra de kreditorer i aftalen, der ikke er nært forbundet med koncernenheden. I givet fald udelukkes gevinster på alle gældseftergivelser, uanset om kreditor er nært forbundet til koncernenheden.

I mange lande, herunder Danmark, vil debitor ofte ikke være skattepligtig, når der sker gældseftergivelse i situationer, hvor debitor ikke er i stand til at betale gælden (f.eks. ved akkord). Ved at gøre gældseftergivelsen skattefri øges chancen for, at virksomheder, der er i økonomiske problemer, kan komme igennem problemerne. Skattefriheden modsvarer ofte af, at debitor mister visse skattefordele, f.eks. ved at debtors underskudsfræmførsel begrænses. Uden den foreslåede bestemmelse vil minimumsbeskatningen kunne blive udløst i gældseftergivelsessituationer, og dermed underminere hensigten med at hjælpe virksomheden, der er i økonomiske problemer.

Bestemmelsen, som skal ses i sammenhæng med forslaget til stk. 16, er balanceret i forhold til, at der ved koncernintern gæld vil kunne opstå skatteplanlægningsmuligheder. Udelukkelsen af gevinster ved gældseftergivelser er derfor begrænset til de tre tilfælde, der fremgår af stk. 15 og 16.

Der vil være tale om bestemmelser, hvor koncernen, dvs. den indberettende koncernenhed, kan beslutte at udelukke gevinsterne på gældseftergivelserne. Den kan tilsvarende beslutte ikke at udelukke gevinsterne. Hvis gevinsterne ude-

lukkes, vil der skulle ske regulering af långiverens indkomst (dvs. udelukkelse af tabet på fordringen) og af enhver relateret aktuel eller udskudt skatteudgift.

Efter stk. 15, nr. 1, vil gevinster på gældsreftergivelser kunne udelukkes, når gældsreftergivelsen sker som led i konkursbehandling, rekonstruktionsbehandling eller anden lignende insolvensbehandling efter lovgivningen i debtors jurisdiktion. Ved konkursbehandling, rekonstruktionsbehandling eller anden lignende insolvensbehandling vil skulle forstås enhver insolvensbehandling efter lovgivningen i debtors jurisdiktion, som skal støtte en virksomhed i økonomiske vanskeligheder med henblik på at sikre dens overlevelse, eller som skal sikre en velordnet afvikling af virksomheden. Det er en forudsætning, at insolvensbehandling enten er undergivet kontrol ved en domstol eller anden retsinstans i den relevante jurisdiktion eller der er udnævnt en uafhængig bobestyrer til at kontrollere koncernenheden.

Efter stk. 15, nr. 1, vil der kunne ske udelukkelse af gevinster på alle gældsreftergivelser, dvs. uanset om der er tale om gæld til uafhængige eller nært forbundne parter.

Efter stk. 15, nr. 2, vil det også være muligt at udelukke gevinst på en gældsreftergivelse, hvor gældsreftergivelsen er led i en samlet aftale, hvor en eller flere kreditorer ikke er nært forbundet med koncernenheden (debitor), og det er rimeligt at antage, at koncernenheden ville være insolvent inden for 12 måneder uden gældsreftergivelsen fra de kreditorer i aftalen, der ikke er nært forbundet med koncernenheden.

Om betingelsen er opfyldt, bør baseres på en vurdering fra en kvalificeret uafhængig part. Ved vurderingen af, om koncernenheden ville være insolvent uden gældsreftergivelsen fra de uafhængige kreditorer, vil den kvalificerede uafhængige part ved vurderingen skulle udelukke al gæld til nært forbundne parter.

Insolvent vil i den forbindelse skulle forstås i overensstemmelse med den almindelige forståelse, dvs. at koncernenheden ikke er i stand til at betale sin gæld, når den forfalder og skal betales, og ikke blot baseres på en vurdering af enhedens regnskabsbalance.

Gældsreftergivelsen i nr. 2 vil skulle ske som led i en samlet aftale. Der kan dog godt være tale om flere individuelle aftaler mellem debitor og kreditorerne, hvis det kan ses som et samlet arrangement eller en samlet rekonstruktionsplan med henblik på at sikre debtors fremtidige solvens. Hvis der sker udelukkelse, vil der kunne ske udelukkelse af gevinster på alle gældsreftergivelser omfattet af den samlede aftale, dvs. også gæld til nært forbundne parter.

Det foreslås i *stk. 16*, at opfylder en gældsreftergivelse ikke betingelserne i stk. 15, nr. 1 og 2, vil en beslutning som nævnt i stk. 15 udelukke gevinster på gældsreftergivelser og modsvarende tab på fordringer, når gældsreftergivelsen sker i tilfælde, hvor koncernenhedens forpligtelser overstiger dagsværdien af dens aktiver vurderet umiddelbart inden gældsreftergivelsen. I givet fald udelukkes alene gevinst på

gæld til kreditorer, der ikke er nært forbundet med koncernenheden, og alene med det beløb, hvormed forpligtelserne overstiger dagsværdien af aktiverne vurderet umiddelbart inden gældsreftergivelsen, dog højst med et beløb svarende til den reduktion af koncernenhedens skattefordele, som gældsreftergivelsen medfører i henhold til skattelovgivningen i koncernenhedens jurisdiktion.

Bestemmelsen vil kun finde anvendelse, når § 15, nr. 1 eller 2, ikke kan anvendes, da betingelserne ikke er opfyldte. Stk. 16 vil kunne finde anvendelse, hvis gældsreftergivelsen sker i tilfælde, hvor koncernenhedens forpligtelser overstiger dagsværdien af dens aktiver vurderet umiddelbart inden gældsreftergivelsen.

I modsætning til gældsreftergivelserne i stk. 15, vil der ved anvendelse af stk. 16 kun kunne ske udelukkelse af gevinst på gæld til kreditorer, der ikke er nært forbundet med koncernenheden. Der er endvidere indsat et loft over de gevinster, der udelukkes. Der vil således kun ske udelukkelse af gevinster svarende til det beløb, hvormed forpligtelserne oversteg dagsværdien af aktiverne vurderet umiddelbart inden gældsreftergivelsen, dog højst med et beløb svarende til den reduktion af koncernenhedens skattefordele (f.eks. begrænsning af fremførselsberettigede underskud), som gældsreftergivelsen medfører i henhold til skattelovgivningen i koncernenhedens jurisdiktion.

Nært forbundet i stk. 15 og 16 vil skulle forstås på samme måde som begrebet er defineret i artikel 5, stk. 8, i 2017-udgaven af OECD's modeloverenskomst. Det medfører, at en person eller et foretagende anses for at være nært forbundet med en koncernenhed (debitor), hvis, når alle relevante forhold og omstændigheder tages i betragtning, den ene kontrolleres af den anden, eller begge kontrolleres af de samme personer eller foretagender. Under alle omstændigheder anses en person eller et foretagende for at være nært forbundet med et foretagende, hvis den ene direkte eller indirekte besidder mere end 50 pct. af de retmæssige andele i den anden (eller, når der er tale om et selskab mere end 50 pct. af den samlede stemmeandel såvel som af værdien af selskabets aktier, eller af de retmæssige egenkapitalandele i selskabet), eller hvis en anden person eller et andet foretagende direkte eller indirekte besidder mere end 50 pct. af de retmæssige andele (eller, når der er tale om et selskab, mere end 50 pct. af den samlede stemmeandel såvel som af værdien af selskabets aktier, eller af de retmæssige egenkapitalandele i selskabet) i personen eller foretagendet eller i de to foretagender.

Forslaget til § 15 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 § 16

Det foreslås i *stk. 1*, at ved beregningen af koncernenhedens kvalificerede indkomst eller tab efter § 12, kan koncernenheden efter den indberettende koncernenheds beslutning fo-

retage følgende reguleringer af enhedens regnskabsmæssige nettoindkomst eller -tab:

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 multinational koncern eller en stor 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 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.

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 tilbagekaldes en beslutning, jf. § 54, stk. 1, om anvendelse af realisationsprincippet, jf. stk. 1, nr. 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, 1. pkt.*, at er en beslutning om fradrag for omkostning eller udgift i relation til en aktiebaseret kompensation, jf. stk. 1, nr. 2, truffet, men aktieoptionen ikke udnyttes af ihændehaveren, 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 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 i *stk. 4, 2. pkt.*, at indgår en del af udgiften til den aktiebaserede kompensation i enhedens 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 enhedens 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 enheden kvalificerede indkomst eller tab i nævnte forudgående regnskabsår, hvis beslutningen var blevet truffet i sådanne 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 den koncernenhed, 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 aktie-

baserede 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 7, 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 enhedens 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 enhedens 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 tilbagekaldes en beslutning, jf. § 54, stk. 1, om fradrag for omkostning eller udgift i relation til en aktiebaseret kompensation, jf. stk. 1, nr. 2, 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 træffes.

Den foreslåede bestemmelse fastsætter, hvordan der vil skulle forholdes, når en beslutning efter stk. 1, nr. 2, tilbagekaldes. Bestemmelsen indebærer, at det beløb, der som følge af beslutningen er blevet fratrukket ved opgørelsen af den kvalificerede indkomst, vil skulle tillægges ved beregningen

af koncernenhedens kvalificerede indkomst eller tab i det omfang, beløbet overstiger de påløbne regnskabsførte udgifter. Det overstigende beløb vil skulle medregnes ved beregningen af den kvalificerede indkomst i det regnskabsår, hvor beslutningen om tilbagekaldelse træffes, hvorved vil skulle forstås det første regnskabsår, for hvilket beslutningen ikke finder anvendelse.

Det foreslås i *stk. 6, 1.-3. pkt.*, 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). En eventuel resterende nettogevinst fremføres og modregnes i eventuelle nettotab, der er opstået i de efterfølgende regnskabsår i femårsperioden.

De foreslåede bestemmelser giver overordnet set en koncern mulighed for at sprede effekten af gevinster og tab ved salg af fast ejendom i en jurisdiktion ud over en femårsperiode, således at hele gevinsten ikke skal medregnes i ét år ved koncernens jurisdiktionsbaserede opgørelse af den effektive skattesats efter kapitel 7. Hensynet bag reglen er, at værdis-

en af en koncerns faste ejendomme i en jurisdiktion med stor sandsynlighed er akkumuleret over en årrække, hvorfor de samlede gevinster og tab fra lignende lokale materielle aktiver (faste ejendomme) efter forslaget spredes ud over femårsperioden, hvilket vil give et mere sandfærdigt billede af, om koncernen har været underlagt et beskatningsniveau, der lever op til minimumsskattesatsen.

En koncernenheds nettogevinst vil efter den foreslåede bestemmelse i *2. pkt.* først skulle modregnes i et eventuelt nettotab, der måtte være opstået i det første regnskabsår i femårsperioden.

Det følger af forslaget til *3. pkt.*, at hvis nettogevinsten ikke kan 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 foreslås i *stk. 6, 4.-6. pkt.*, at en eventuel resterende nettogevinst, der er tilbage efter *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 svare til forholdet mellem nettogevinsten for den pågældende koncernenhed og nettogevinsten for alle koncernenheder i det regnskabsår, hvor beslutningen træffes. Var ingen koncernenhed i en jurisdiktion, der har opnået en nettogevinst ved afhændelse af fast ejendom i det regnskabsår, hvor beslutningen træffes, hjemmehørende i jurisdiktionen i et givet regnskabsår i femårsperioden, allokeres den del af den resterende nettogevinst, der skal fordeles til dette regnskabsår, ligeligt til hver koncernenhed i den pågældende jurisdiktion.

Det følger af de foreslåede bestemmelser i *4. og 5. pkt.*, at en eventuel resterende nettogevinst, der er tilbage efter anvendelsen af *1.-3. pkt.*, vil skulle 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 del af den resterende nettogevinst, der vil skulle allokeres til en koncernenhed, vil skulle svare til forholdet mellem nettogevinsten for den pågældende koncernenhed og nettogevinsten for alle koncernenheder i det regnskabsår, hvor beslutningen træffes. Den samlede resterende nettogevinst vil således skulle fordeles mellem alle de koncernenheder, der har opnået en nettogevinst ved afhændelse af fast ejendom i det regnskabsår, hvor beslutningen træffes.

I forhold til fordelingen af en resterende nettogevinst for en enkelt koncernenhed vil det 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

Hvis det i ovenstående eksempel lægges til grund, at ejendom 1-3 var ejet af tre forskellige koncernenheder, skulle nettogevinsten kun allokere til den koncernenhed, der ejede ejendom 1. Det skyldes, at den resterende nettogevinst efter forslaget kun vil skulle allokere (forholdsmæssigt) til de koncernenheder, der har opnået en nettogevinst ved afhændelse af fast ejendom i det år, hvor beslutningen om at anvende bestemmelsen træffes.

Det vil kunne forekomme, at der i et tidligere regnskabsår i femårsperioden ikke var en koncernenhed, der var hjemmehørende i den pågældende jurisdiktion, og som har opnået en nettogevinst ved afhændelse af fast ejendom i det regnskabsår, hvor beslutningen efter stk. 1, nr. 3, træffes. I så fald vil det følge af den foreslåede bestemmelse i 6. pkt., at den del af den resterende nettogevinst, der skal fordeles til det pågældende regnskabsår, vil skulle allokere ligeligt til hver koncernenhed i den pågældende jurisdiktion.

Det foreslås i *stk. 6, 7. pkt.*, at enhver regulering i henhold til stk. 1, nr. 3, for de regnskabsår, der går forud for det regnskabsår, hvor beslutningen træffes, skal foretages i henhold til § 31, stk. 1.

Den foreslåede bestemmelse vil indebære, at den omallokering af nettogevinster fra afhændelse af fast ejendom til tidligere regnskabsår i femårsperioden, der vil være en følge af en beslutning efter stk. 1, nr. 3, vil indebære, at der vil skulle ske en omberegning af den effektive skattesats og ekstraskatten i det omfang, den kvalificerede indkomst eller det kvalificerede tab i regnskabsåret skal reguleres.

Selv om omberegningen sker for de enkelte regnskabsår i femårsperioden, vil anvendelsen af bestemmelsen i forslaget til § 31, stk. 1, medføre, at en eventuel yderligere ekstraskat, der er en følge af omberegningen, vil skulle anses for yderligere ekstraskat for det år, hvor omberegningen foretages. Der henvises herom i øvrigt til bemærkningerne til forslaget til § 31, stk. 1.

Forslaget til § 16 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 § 17

Det foreslås i *stk. 1*, at opfylder en koncernenhed definitionen af et fast driftssted, jf. § 4, 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. Aflægger et fast driftssted ikke 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 opfylder en koncernenhed definitionen på et fast driftssted, jf. § 4, 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.

Det foreslås i *stk. 3*, at opfylder en koncernenhed definitionen af et fast driftssted, jf. § 4, 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 opfylder en koncernenhed definitionen af et fast driftssted, jf. § 4, 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.

Et fast driftssted efter § 4, nr. 13, litra d, er et forretningssted eller antaget forretningssted, som ikke er beskrevet i litra a-c, og hvor igennem 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 § 4, 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 korresponderen-

de 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 optjenes 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.

Den foreslåede regel stiller således krav om, at der også skal foretages en korresponderende justering for kvalificeret indkomst som efterfølgende optjenes af det faste driftssted, og som derfor vil skulle medregnes hos hovedenheden.

Forslaget til § 17 implementerer direktivets artikel 18, som er baseret på OECD's modelregler artikel 3.4.

Til § 18

Det foreslås i *stk. 1*, at den regnskabsmæssige nettoindkomst eller det regnskabsmæssige 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 gennemløbsenhed 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 fratække 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 enhedens regnskabsmæssige nettoindkomst eller -tab, der er tilbage efter stk. 1, til det faste driftssted i overensstemmelse med § 17.

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 7.

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 allokert til en anden koncernenhed.

Den foreslåede bestemmelse vil indebære, at den del af gennemløbsenhedens regnskabsmæssige nettoindkomst eller -tab, der efter lovforslaget vil skulle allokere 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 7.

Det foreslås i *stk. 4*, at hvis en skattemæssigt transparent enhed ikke er det ultimative moderselskab, allokere 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.

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 er en gennemløbsenhed en skattemæssigt transparent enhed, der er det ultimative moderselskab, eller en omvendt hybrid enhed, allokere 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 omvendt 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 to 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 § 18 implementerer direktivets artikel 19, som er baseret på OECD's modelregler artikel 3.5 og 10.1.

Til § 19

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, hvis:

- 1) indehaveren pålægges skat af sådan indkomst for en beskatningsperiode, der udløber senest 12 måneder efter udgangen af dette regnskabsår, med en nominal 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 multipliseret 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 beskat-

ningsperiode, 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, hvis 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 non-profitorganisation 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 non-profitorganisation 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 er således de samme som i nr. 1, men de nævnte enheder er hjemmehørende der, hvor de er stiftet og ledet fra. En offentlig enhed er hjemmehørende i den pågældende regerings jurisdiktion. Hvorvidt en enhed er hjemmehørende i en jurisdiktion vil afhænge af en konkret vurdering af alle relevante fakta og omstændigheder. Kravet til ejerskabet vil være 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 forslaget til *stk. 1*, men vedrører 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 6 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*.

Den foreslåede bestemmelse vil indebære, at hvis en gennemløbsenhed, som er et ultimativt moderselskab, som følge af *stk. 1 og 2* f.eks. nedsætter den kvalificerede indkomst med 80 pct., vil de omfattede skatter, som skal opgøres efter kapitel 6, ligeledes skulle 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 delvis 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 § 17 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 gennemløbselskab, 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 regu-

lerede omfattede skatter er 10.000 euro (5 pct. af 200.000 euro). Beløbet på 10.000 euro opfylder definitionen i lovforslagets § 21 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 § 19, 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 § 19, 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 § 19, stk. 1, nr. 2	Ja

Forslaget til § 19 implementerer direktivets artikel 38, som er baseret på OECD's modelregler artikel 7.1.

Til § 20

Det foreslås i *stk. 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 udlodninger, nedsættes den kvalificerede indkomst indtil nul for regnskabsåret med det beløb, der er distribueret som fradragsberettigede udlodninger senest 12 måneder efter udgangen af regnskabsåret, hvis

1) udlodningen er medregnet i modtagerens skattepligtige indkomst i et indkomstår, der udløber senest 12 måneder efter udgangen af regnskabsåret, og beskattes 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 modtageren af denne udlodning, svarer til eller overstiger denne indkomst multipliceret med minimumsskattesatsen.

Den foreslåede bestemmelse vil skulle finde anvendelse på de ultimative moderselskaber, der er omfattet af en skattemæssig regulering, hvor beskatningen af enhedens resultat primært sker hos deltagerne. Den foreslåede bestemmelse

vil indebære, at et ultimativt moderselskab, som er omfattet af en ordning med fradrag for udlodninger, under nærmere fastsatte betingelser vil kunne nedsætte den kvalificerede indkomst med de udlodninger, der i det relevante regnskabsår er udlodnet under ordningen. Bestemmelsen omhandler alene regulering af en positiv kvalificeret indkomst, idet der derudover alene vil kunne ske en nedsættelse til nul. Når bestemmelsen alene vedrører indkomstsiden, beror dette på, at et sådant selskabs eventuelle tab, modsat hvad der gælder for skattemæssigt transparente enheder, ikke vil blive »udlodnet« til ejerne.

Bestemmelsen omhandler alene udlodninger, der er distribueret senest 12 måneder efter udgangen af det relevante regnskabsår. Der bør derfor foreligge optegnelser, der i et tilstrækkeligt omfang kan dokumentere de foretagne udlodninger.

Den foreslåede regel i nr. 1 indeholder den primære test, der vil skulle være opfyldt, for at et ultimativt moderselskab, der er omfattet af en ordning med fradrag for udlodninger, kan nedsætte dets kvalificerede indkomst indtil nul for regnskabsåret med det beløb, som er distribueret som fradragsberettigede udlodninger. Denne test indeholder både et periodekrav og et minimumsbeskatningskrav.

Det vil være et krav, at modtageren af udlodningen har medregnet det modtagne beløb og dermed sin andel af det

ultimative moderselskabs kvalificerede indkomst for det pågældende regnskabsår ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst for et indkomstår, der udløber senest 12 måneder efter udgangen af det ultimative moderselskabs regnskabsår. Modtageren er ikke forpligtet til at betale skatteforpligtelsen knyttet til udlodningen inden for de 12 måneder efter udgangen af regnskabsåret.

Det vil derudover være et krav, at modtageren beskattes med en nominel sats, der svarer til eller er over minimumsskattesatsen. Det vil således være et krav, at den nominelle skattesats for modtageren er mindst 15 pct. Dette krav vil være opfyldt for danske modtagere. For selskaber er den (nominelle) selskabsskattesats således 22 pct. og for personer er situationen den, at de nominelle skattesatser for oppebåret indkomst alle ligger over 15 pct.

Den foreslåede regel i nr. 2 indeholder en alternativ, uafhængig test, der vil finde anvendelse, hvis betingelserne i det foreslåede stk. 1, nr. 1, ikke er opfyldt. Det vil efter denne test være et krav, at det med rimelighed kan forventes, at det samlede beløb af regulerede omfattede skatter betalt af det ultimative moderselskab og de skatter, der er betalt af modtageren af denne udlodning, svarer til eller overstiger denne indkomst multipliceret med minimumsskattesatsen. Der indgår ikke i testen et krav om beregning af den effektive skattesats. Dette skal bl.a. ses i lyset af, at beregningen af de effektive skattesatser for sådanne ultimative moderselskaber vil kunne indebære en effektiv skattesats på nul eller meget tæt på nul, da beskatningen sker på ejerniveau.

Hvorvidt testen er opfyldt, vil skulle vurderes konkret ud fra de faktiske omstændigheder. Det er koncernen, der vil bære bevisbyrden for, at det med rimelighed kan forventes, at det samlede beløb af det ultimative moderselskabs regulerede omfattede skatter og de skatter, der betales af modtageren af udlodningen, svarer til eller overstiger denne indkomst multipliceret med minimumsskattesatsen.

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 udlodninger, nedsættes den kvalificerede indkomst indtil nul for regnskabsåret med det beløb, der distribueres som fradragsberettigede udlodninger senest 12 måneder efter udgangen af regnskabsåret, hvis modtageren er

- 1) en fysisk person, og den udlodning, der er modtaget, udgør medlemsdividende fra et indkøbskooperativ,
- 2) en fysisk person, der er skattemæssigt hjemmehørende i den samme jurisdiktion som den, 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 non-profitorganisation eller et pensionsinstitut, som ikke er en pensionserviceenhed, der er skattemæssigt hjemmehørende

i den samme jurisdiktion som den, hvor det ultimative moderselskab er hjemmehørende.

Første del af den foreslåede bestemmelse svarer til første del af det foreslåede stk. 1. Der kan derfor henvises til bemærkningerne hertil.

Den foreslåede regel i nr. 1 indeholder en særlig regel for medlemsdividende, der distribueres til fysiske personer, der er medlem af et indkøbskooperativ.

Ved et indkøbskooperativ forstås et kooperativ, der køber varer og tjenesteydelser og videresælger disse til kooperativets medlemmer. Indkøbskooperativets overskud distribueres til medlemmerne, typisk i forhold til deres indkøb fra kooperativet. De fleste kooperativer er organiseret med henblik på indkøb af varer for en gruppe af handlende. Imidlertid findes der også kooperativer, der er organiseret til fordel for forbrugere, der er fysiske personer.

Reglen har til formål at sikre, at minimumsbeskatningsreglerne også tager et berettiget hensyn til indkøbskooperativer med en medlemskreds af forbrugere. Reglen vil indebære, at medlemsdividende, der betales af et indkøbskooperativ til medlemmer, der er fysiske personer, vil blive behandlet på samme måde som udlodninger, der er omfattet af en skattepligt og undergivet en beskatning på eller over minimumsskattesatsen på 15 pct. Det vil sige, at sådanne medlemsdividender behandles som værende skattepligtige ved modtagelsen, uanset om de rent faktisk er skattepligtige eller ej.

Den foreslåede regel i nr. 2 vil indebære en umiddelbar adgang til nedsættelse af det ultimative moderselskabs kvalificerede indkomst med udlodninger, der distribueres til fysiske personer med en ejerandel på 5 pct. eller mindre, når den fysiske person er hjemmehørende i den samme jurisdiktion som det ultimative moderselskab.

En fysisk person kan kun være hjemmehørende i en jurisdiktion, hvis personen er indkomstskattepligtig i jurisdiktionen. Der vil derfor være en berettiget forventning om, at det ultimative moderselskabs indkomst vil være skattepligtig hos den person, der modtager en udlodning fra moderselskabet. Det vil tillige være berettiget at forvente, at den pågældende jurisdiktion vil beskatte fysiske personer af udlodningerne med en skattesats, der svarer til eller overstiger minimumsskattesatsen på 15 pct.

Kravet om en ejerandel på 5 pct. eller mindre vil betyde, at det ultimative moderselskab i relation til denne ejerkreds af fysiske personer med et begrænset ejerskab ikke vil blive pålagt at skulle fastlægge personens skattemæssige position. Ved ejerandel skal forstås ejerandelen ved udgangen af det ultimative moderselskabs regnskabsår. Endvidere omfattes alene direkte ejerskab.

Den foreslåede regel i nr. 3 vil indebære en umiddelbar adgang til nedsættelse af det ultimative moderselskabs kvalificerede indkomst med udlodninger, der distribueres til de

opregnede enheder, forudsat at den modtagne enhed er skattemæssigt hjemmehørende i den samme jurisdiktion som det ultimative moderselskab omfattet af en ordning med fradragsberettigede udlodninger.

Fælles for en offentlig enhed, en international organisation, en nonprofitorganisation og et pensionsinstitut er, at de er omfattet af lovforslagets § 2. Det vil sige, at de med lovforslaget foreslåede regler om minimumsbeskatning ikke vil finde anvendelse på disse enheder. Begrebet pensionsinstitut er defineret i lovforslagets § 4, nr. 33. Det følger heraf, at begrebet ud over enheder, der udbyder og forvalter pensionsydelse, vil omfatte pensionserviceenheder, dvs. enheder, der udelukkende eller næsten udelukkende er etableret med henblik på investering af midler til fordel for enheder, der udbyder og forvalter pensionsydelser.

Det følger af den foreslåede regel i nr. 3, at den kun vil omfatte de pensionsinstitutter, der ikke er pensionserviceinstitutter. Baggrunden herfor er, at der uden denne begrænsning ville kunne opstå en utilsigtet mulighed for, at alle pensionsinstitutter ville kunne drage fordel af en ordning med fradragsberettigede udlodninger ved at oppebære indkomst undtaget fra reglerne om minimumsbeskatning fra ultimative moderselskaber etableret ethvert sted i verden. Dette ved blot at placere en pensionserviceenhed i en jurisdiktion med et ultimativt moderselskab omfattet af en sådan fradragsordning.

Det foreslås i *stk. 3*, at et ultimativt moderselskabs omfattede skatter, bortset fra de skatter, som vedrører udlodninger, for hvilke der er givet fradrag, nedsættes forholdsmæssigt til det nedsatte beløb for den kvalificerede indkomst, jf. *stk. 1* og *2*.

Den foreslåede regel indebærer, at når den kvalificerede indkomst nedsættes med fradragsberettigede udlodninger, så vil skatten af disse udlodninger heller ikke komme til at indgå.

Det indgår således som en indbygget forudsætning for reglens anvendelse, at de omfattede skatter, som måtte blive opgjort for det ultimative moderselskab, tillige indeholder et skattebeløb for den del af det regnskabsmæssige nettoresultat, som udloddes. Hvor der ikke er beregnet skat af de beløb, som distribueres som en udlodning med fradrag, vil bestemmelsen dermed ikke være relevant.

Det foreslås i *stk. 4*, at har det ultimative moderselskab en ejerandel i en anden koncernenhed, der er omfattet af en ordning med fradrag for udlodninger, og besiddes denne ejerandel 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 udlodninger, 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 indebærer, at der ved opgørel-

sen af den kvalificerede indkomst vil skulle tages højde for ordninger med fradrag for udlodninger i alle de led i koncernen, som er omfattet af sådanne ordninger.

Det foreslås i *stk. 5*, at med henblik på *stk. 1* behandles medlemsdividende, der udloddes af et indkøbskooperativ, som en udlodning, der er skattepligtig for modtageren, for så vidt denne udlodning nedsætter en fradragsberettiget udgift eller omkostning ved opgørelsen af modtagerens skattepligtige indkomst.

Den foreslåede bestemmelse omhandler de situationer, hvor medlemsdividende fra et indkøbskooperativ udloddes til andre end fysiske personer. Udlodning af sådanne medlemsdividender til fysiske personer omfattes af den foreslåede regel i *stk. 2*, nr. 1, og vil dermed altid blive behandlet som en nedsættelse af det ultimative moderselskabs kvalificerede indkomst.

Hvor erhvervsdrivende modtager medlemsdividende fra et indkøbskooperativ, repræsenterer denne dividende reelt en rabat i forhold til udgiften ved erhvervelse af varer og tjenesteydelser gennem indkøbskooperativet.

Den foreslåede bestemmelse indebærer, at medlemsdividende vil skulle anses for at være undergivet skattepligt for modtageren, men dog kun i det omfang den modtagne dividende vil føre til nedsættelse af en udgift eller omkostning, som vil kunne fradrages ved opgørelsen af modtagerens skattepligtige indkomst.

Det foreslås i *stk. 6, nr. 1*, at der ved en ordning med fradrag for udlodninger, forstås en skatteordning, som anvender beskatning på ét enkelt niveau af indkomst, der oppebæres af enhedens ejere, ved fra enhedens indkomst at fratække eller udelade overskud, der er udloddet til ejerne, eller ved at fritage et kooperativ for beskatning.

Den foreslåede regel i nr. 1 betyder, at der ved en ordning med fradrag for udlodninger, vil skulle forstås en skatteordning, som tilstræber at skabe en form for skattnoneutralitet, på den måde at beskatningen fortrinsvist finder sted på ejerniveau i stedet for på selskabsniveau.

Det foreslås i *stk. 6, nr. 2*, at der ved fradragsberettiget udlodninger med hensyn til en koncernenhed, der er omfattet af en ordning med fradrag for udlodning, forstås:

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) medlemsdividende fra et kooperativ.

Den foreslåede regel i nr. 2 indeholder en todelt definition af fradragsberettigede udlodninger. Definitionen omfatter for det første udbetalinger til ejerne af den udloddende enhed,

som den udloddende enhed vil kunne fradrage ved opgørelsen af enhedens skattepligtige indkomst.

Definitionen omfatter for det andet udbetaling af dividende til medlemmer af et kooperativ. Denne del af definitionen beror på, at denne konstellation typisk er karakteriseret ved skattefri for eller lav beskatning af kooperativet og almindelig indkomstbeskatning af den udbetalte dividende hos medlemmet.

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 enheden er hjemmehørende, er omfattet af en skatteordning, der sikrer skattnoneutralitet i forbindelse med varer eller tjenesteydelser, der sælges eller erhverves af enhedens medlemmer gennem kooperativet.

Den foreslåede regel i nr. 3 indebærer en afgrænsning af begrebet kooperativ til medlemsbaserede enheder, der på vegne af medlemmerne køber eller sælger varer eller tjenesteydelser, idet det samtidig indgår, at den medlemsbaserede enhed vil skulle være omfattet af en skattnoneutralitetsordning i den jurisdiktion, hvor enheden er hjemmehørende.

De danske regler om andelsbeskatning er en kooperationsbeskatning, hvor den skattepligtige indkomst opgøres som en procentdel af andelsselskabets formue ved indkomstårets udgang. De selskaber, der kan anvende reglerne om andelsbeskatning er foreninger, der har til formål at fremme medlemmernes fælles interesser gennem deres deltagelse i foreningen som aftagere, leverandører eller på anden lignende måde. Andelsselskaber kan være indkøbsforeninger, produktions- og salgsforeninger og blandede foreninger. Medlemmerne betaler almindelig indkomstskat af alle udbetalinger fra andelsselskabet.

Den danske andelsbeskatning er således udformet på en sådan måde, at der, hvor der f.eks. er tale om en salgsforening, tages højde for, at medlemmet både er ejer og leverandør til andelsselskabet, og at den i andelsselskabet tilbageholdte indtjening (individualiseret/fælles) i sidste ende i sin helhed vil tilgå medlemmerne som betaling for forudgående leverancer.

Den foreslåede definition af et kooperativ svarer ikke fuldt ud til den definition af kooperationsbeskattede andelsselskaber, der er indeholdt i selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 3. Definitionen af kooperationsbeskattede andelsselskaber åbner således f.eks. op for, at medlemmerne vil kunne have en deltagelse, der går ud over positionen som værende udelukkende køber eller sælger.

Den foreslåede bestemmelse, herunder de foreslåede definitioner i *stk. 6*, må forventes at betyde, at der vil være danske kooperationsbeskattede andelsselskaber, som vil kunne omfattes af bestemmelsen. I og med minimumsbeskatningslovens regler og de heri fastsatte begreber fungerer selvstændigt og isoleret fra den resterende lovgivning, vil det dog ikke kunne konkluderes, at det forhold, at et ultimativt mo-

derselskab er undergivet dansk andelsbeskatning, vil være ensbetydende med at selskabet kan anvende den foreslåede bestemmelse. At et selskab er omfattet af selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 3, vil således ikke automatisk indebære, at det vil kunne anvende den foreslåede bestemmelse. Det vil i sidste ende skulle bero på en konkret vurdering.

Forslaget til § 20 implementerer direktivets artikel 39, som er baseret på OECD's modelregler artikel 7.2 og 10.1.

Til § 21

Der foreslås i *stk. 1* en opregning af de skatter, der anses for en koncernenheds omfattede skatter.

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 enheden 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 vil ikke kun omfatte 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 vil være skatter, som pålægges en koncernenheds andel af ikkeudloddet overskud, fra en skattemæssigt transparent enhed. Skatter, der er pålagt som følge af CFC-regler, samt skatter, der er pålagt udlodninger fra andre koncernenheder, vil også udgøre en omfattet skat efter den foreslåede bestemmelse. Der kan i øvrigt om afgrænsningen af, hvornår en skat er omfattet af *stk. 1, nr. 1*, henvises til OECD's kommentarer til artikel 4.2, pkt. 25-29.

Det foreslås i *stk. 1, nr. 2*, at en koncernenheds omfattede skatter omfatter skatter af udloddet overskud, af overskud, der anses for at være udloddet, og af ikkeerhvervsmæssige udgifter, når skatterne er pålagt i henhold til et anerkendt beskatningssystem baseret på overskudsudlodning.

Der kan i relation til denne regel henvises til bemærkningerne til lovforslagets § 27.

Det foreslås i *stk. 1, nr. 3*, at en koncernenheds omfattede

skatter omfatter skatter, der er pålagt i stedet for en generelt gældende selskabsskat.

Bestemmelsen indebærer, at skatter, der minder om en generel selskabsskat, også vil være en omfattet skat. Der vil f.eks. kunne være tale om kildeskatter på renter, leje, royalties og andre kategorier af skatter på bruttoniveau, såfremt disse skatter er pålagt i stedet for en generelt gældende indkomstskat.

Det foreslås i *stk. 1, nr. 4*, at en koncernenheds omfattede skatter er skatter, der opkræves under henvisning til ikke-udloddet 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.

Det bemærkes, at selv om definitionen af omfattede skatter er bredere end 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 skatter afholdt som følge af ansættelsesforhold. Ejendomsskatter vil heller ikke være omfattet. Skatter, der er baseret på indkomst, ikkeudloddet overskud eller egenkapital, og som derfor vil skulle anses for omfattede skatter, vil dog kunne ske på et grundlag, hvor en ejendomsværdi kan indgå.

Det foreslås i *stk. 2*, at en koncernenheds omfattede skatter ikke omfatter følgende:

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

Det vil følge af de foreslåede regler i *stk. 2, nr. 1-3*, at en skat, der er opstået som en konsekvens af reglerne i minimumsbeskatningsloven eller en anden jurisdiktions tilsvarende regler, ikke vil skulle anses for en omfattet skat. Hvis disse former for skatter kunne medregnes, ville det underminere hensigten med reglerne.

Derudover vil udelukkede udbytteskattegodtgørelser ifølge

forslaget til *stk. 2, nr. 4*, heller ikke skulle anses for omfattede skatter. Den foreslåede bestemmelse skal ses i lyset af, at timingen af tilbagebetalingen af disse skatter typisk kan kontrolleres af en multinational koncern, således at det ville kunne give mulighed for at forvrænge beregningen af den effektive skattesats, hvis disse skatter blev anset for omfattede skatter.

Den foreslåede bestemmelse i *stk. 2, nr. 5*, om skatter, der er afholdt af et forsikringsselskab vedrørende afkast til forsikringstagere, har nær sammenhæng med den foreslåede regel om korrektion af den kvalificerede indkomst i lovforslagets § 15, *stk. 1, nr. 14*.

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 7.

Den foreslåede regel har til hensigt at korrigere opgørelsen af de omfattede skatter, hvis skatten af forsikringstagerens afkast i stedet efter den anvendte regnskabsstandard er anset som en indkomstskat for forsikringsselskabet.

Det foreslås i *stk. 3*, at omfattede skatter for eventuelle nettogevinster eller -tab, der hidrører fra afhændelse af fast ejendom, jf. § 16, *stk. 1, nr. 3* og *stk. 6*, i det regnskabsår, hvor beslutningen træffes, jf. § 16, *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 § 21 implementerer direktivets artikel 20, som er baseret på OECD's modelregler artikel 3.2.6, (a) og 4.2.

Til § 22

Det foreslås i *stk. 1*, at en koncernenheds regulerede omfattede skatter i et regnskabsår opgøres ved at regulere summen af de aktuelle skatteforpligtelser, der er indregnet i enhedens regnskabsmæssige nettoindkomst eller -tab, for så vidt angår omfattede skatter i regnskabsåret, med følgende:

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. § 23.

3) Enhver forhøjelse eller nedsættelse af omfattede skatter, der er bogført som egenkapital eller anden totalindkomst, som vedrører beløb, der er medtaget ved beregningen af den kvalificerede indkomst eller det kvalificerede tab, og som er underlagt beskatning i henhold til lokale skatteregler.

Den foreslåede bestemmelse vedrører de reguleringer, der vil skulle foretages, efter at de omfattede skatter i et regnskabsår er opgjort efter bestemmelsen i lovforslagets § 21.

Efter den foreslåede bestemmelse i stk. 1, nr. 1, vil summen af de aktuelle skatteforpligtelser skulle justeres med nettobeløbet af de tillæg og fradrag i forbindelse med omfattede skatter, der er omfattet af forslaget til stk. 2 og 3. Der henvises derfor til bemærkningerne nedenfor til disse stykker om de enkelte tillæg og fradrag, der vil skulle indgå ved opgørelse af det nævnte nettobeløb.

Efter forslaget til stk. 1, nr. 2, vil der skulle ske en justering med det samlede reguleringsbeløb for udskudt skat, jf. § 23. Der henvises for en nærmere redegørelse for denne justering til bemærkningerne til lovforslagets § 23.

Forslaget til stk. 1, nr. 3, vil indebære, at der vil skulle ske en regulering af de omfattede skatter som opgjort efter lovforslagets § 21, når de vedrører beløb, der er bogført som egenkapital eller anden totalindkomst, men vedrører beløb, som er medtaget ved beregningen af den kvalificerede indkomst eller det kvalificerede tab. Denne bestemmelse skal sikre, at der vil ske en regulering af omfattede skatter, som inkluderes i opgørelsen af den kvalificerede indkomst eller tab, men som ikke indgår i den aktuelle eller udskudte skat i resultatopgørelsen.

Denne justering vil kun skulle foretages, hvis indkomsten eller tabet, som den omfattede skat relaterer sig til, er underlagt beskatning efter lokale skatteregler.

Det foreslås i *stk. 2*, at tillæggene til en koncernenheds omfattede skatter for regnskabsåret omfatter følgende:

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. § 24, 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 skattegodtgørelse, som er indregnet som en nedsættelse af de aktuelle skatteforpligtelser.

Efter stk. 2, nr. 1, vil ethvert beløb for omfattede skatter,

der er påløbet som en udgift i resultatet før skat i regnskabet, skulle tillægges de omfattede skatter. Dette skyldes, at definitionen af en omfattet skat efter lovforslagets § 21 generelt er bredere end de poster, der efter almindelige regnskabsstandarder vil kunne medregnes som indkomstskatte i regnskabet. Der vil derfor kunne være tilfælde, hvor omfattede skatter ikke vil være medregnet som en indkomstskat i regnskabet, men i stedet er medregnet som en omkostning ved opgørelsen af indkomst før skat.

Efter den foreslåede bestemmelse vil sådanne skatter skulle tilbageføres, således at de medregnes som en omfattet skat. En korresponderende justering for opgørelsen af den kvalificerede indkomst eller tab er foreslået i lovforslagets § 15, stk. 1, nr. 1, hvorefter sådanne skattebeløb vil skulle fradrages ved opgørelsen af den kvalificerede indkomst eller det kvalificerede tab.

Efter stk. 2, nr. 2, vil ethvert beløb for et kvalificeret tabsbetinget udskudt skatteaktiv, der er anvendt, jf. lovforslagets § 24, stk. 2, også skulle tillægges til de omfattede skatter.

Lovforslagets § 24, 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, dog højst det beløb for det kvalificerede tabsbetingede udskudte skatteaktiv, som indgår på saldoen efter forslaget til § 24, stk. 3. Det år, hvor det tabsbetingede udskudte skatteaktiv anvendes, skal det anvendte beløb således også tillægges som en omfattet skat.

Efter stk. 2, nr. 3, vil 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 skulle 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, vil ethvert credit- eller refusionsbeløb, der vedrører en kvalificeret skattegodtgørelse, som regnskabsmæssigt er indregnet som en nedsættelse af de aktuelle skatteforpligtelser, også skulle tillægges de omfattede skatter. Hvad der vil skulle forstås ved en kvalificeret skattegodtgørelse fremgår af lovforslagets § 4, nr. 38.

Det foreslås i *stk. 3*, at nedsættelserne af koncernenhedens omfattede skatter for regnskabsåret omfatter følgende:

1) Det beløb for de aktuelle skatteforpligtelser for indkomst, der ikke er medtaget ved beregningen af den kvalificerede indkomst eller det kvalificerede tab, jf. kapitel 5.

2) Ethvert credit- eller refusionsbeløb, der vedrører en ikke-kvalificeret skattegodtgørelse, som ikke regnskabsmæssigt er indregnet som en nedsættelse af de aktuelle skatteforpligtelser.

3) Ethvert beløb for omfattede skatter, der er refunderet til eller krediteret en koncernenhed, der ikke behandles som en regulering af de aktuelle skatteforpligtelser i regnskabet, medmindre det vedrører en kvalificeret skattegodtgørelse.

4) Det beløb for de aktuelle skatteforpligtelser, der vedrører en usikker skattemæssig position.

5) Ethvert beløb for de aktuelle skatteforpligtelser, 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, vil de omfattede skatter for regnskabsåret skulle nedsættes med det beløb for de aktuelle skatteforpligtelser for indkomst, der ikke er medtaget ved beregningen af den kvalificerede indkomst eller det kvalificerede tab, jf. kapitel 5. Reglen medfører, at skatter, der pålægges en indkomst, men som ikke medgår ved opgørelsen af enhedens kvalificerede indkomst eller tab, heller ikke vil skulle medregnes ved beregningen af den effektive skattesats for jurisdiktionen efter kapitel 7.

Mange af de former for indkomst, der ekskluderes fra en koncernenheds kvalificerede indkomst eller tab efter kapitel 5, 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, vil også ethvert credit- eller refusionsbeløb, der vedrører en ikkekvalificeret skattegodtgørelse, som ikke er bogført som en nedsættelse af de aktuelle skatteforpligtelser, skulle nedsætte beløbet for de omfattede skatter. Bestemmelsen, der skal ses i sammenhæng med lovforslagets § 15, stk. 1, nr. 11, skal sikre, at enhver ikkekvalificeret skattegodtgørelse vil blive behandlet som en reduktion af de aktuelle skatteforpligtelser i stedet for som et tillæg til indkomsten ved beregningen af den effektive skattesats efter kapitel 7.

Efter stk. 3, nr. 3, vil ethvert beløb for omfattede skatter, der er refunderet til eller krediteret en koncernenhed, og som ikke er behandlet som en regulering af de aktuelle skatteforpligtelser i regnskabet, også skulle nedsætte beløbet for de omfattede skatter. Bestemmelsen vil dog ikke skulle gælde for en kvalificeret skattegodtgørelse jf. forslaget til stk. 4.

Den foreslåede bestemmelse skal sikre, at såfremt en koncernenhed modtager en refusion eller kreditering af en opkrævet omfattet skat, så vil dette beløb skulle behandles som

en reduktion af de omfattede skatter i det regnskabsår, hvor der erhverves ret til refusionen eller kreditten.

Efter stk. 3, nr. 4, vil de omfattede skatter skulle nedsættes med det beløb for de aktuelle skatteforpligtelser, der vedrører en usikker skattemæssig 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 at skulle betale.

Efter stk. 3, nr. 5, vil ethvert beløb for de aktuelle skatteforpligtelser, der ikke forventes betalt senest tre år efter regnskabsårets afslutning, også skulle fragå de omfattede skatter.

Reglen skal ses i sammenhæng med lovforslagets § 26, stk. 4. Det fremgår af denne bestemmelse, at er et beløb på mere end 1 mio. euro af det beløb, som er medregnet som en aktuel skatteforpligtelse i de regulerede omfattede skatter for et regnskabsår, ikke betalt senest tre år efter udgangen af det pågældende regnskabsår, omberegnes den effektive skattesats og ekstraskatten for det regnskabsår, hvor beløbet blev medregnet som en omfattet skat, jf. § 31, 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, vil dette beløb ikke kunne 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 treårsperioden.

Det foreslås i *stk. 4*, at ved anvendelsen af stk. 1-3 kan et beløb for omfattet skat kun medtages én gang med henblik på beregning af de regulerede omfattede skatter.

Den foreslåede bestemmelse præciserer, at et og samme beløb for omfattede skatter ikke vil skulle medregnes mere end en gang ved anvendelsen af stk. 1-3.

Det foreslås i *stk. 5, 1. pkt.*, at er der i et regnskabsår ikke en kvalificeret nettoindkomst i en jurisdiktion, og er beløbet for regulerede omfattede skatter for den pågældende jurisdiktion 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 vil kun 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. En sådan situation vil f.eks. kunne opstå, hvis en jurisdiktion har regler, der medfører, at en koncernenhed kan få et fradrag i skattepligtige indkomst, der overstiger det beløb, der er opgjort i regnskabet, og hvor denne forskel mellem reglerne i minimumsbeskatningsloven (eller lignende regler) og de regnskabsmæssige opgørelser ikke vil blive udlignet over tid.

Det foreslås i *stk. 5, 2. pkt.*, at beløbet for den yderligere ekstraskat allokteres til hver koncernenhed i jurisdiktionen i overensstemmelse med § 31, stk. 4.

Forslaget betyder, at allokeringen vil skulle ske forholdsmæssigt til hver koncernenhed ved at multiplicere den kvalificerede indkomst eller det kvalificerede tab med minimumsskattesatsen fratrukket de 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.

Lokal skat		Omfattet skat under IIR	
Indkomst	100	Indkomst	100
Kapitalgevinst (skattefri)		Kapitalgevinst	20
Udgifter	(220)	Udgifter	(220)
Resultat (underskud)	(120)	Resultat (underskud)	(100)
Skatteværdi (15 pct. x 120)	(18)	Forventet reg. omfattet skat (15 pct. 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 § 23, stk. 4, af det samlede reguleringsbeløb for udskudte skatter og behandles efter lovforslagets § 22, 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 pct. 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's og selskab A2's forventede regulerede omfattede skatter for år 1 er det

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 efter de lokale regler, udgør underskuddet efter lokale regler 120, mens det endelige kvalificerede tab kun er 100.

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's og selskab A2's 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 § 22, stk. 5. Denne yderligere ekstraskat skal efter reglen i lovforslagets § 31, stk. 4, allokere 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 omfattede skatter			(7,5)
Regulerede omfattede skatter	(18)	7,5	(10,5)
Yderligere ekstraskat			3

Det foreslås i *stk. 5, 3. pkt.*, at den indberettende koncernen beslutter årligt i overensstemmelse med § 54, stk. 2, om differencen mellem beløbet for de regulerede omfattede skatter og beløbet for de forventede regulerede omfattede skatter i stedet fremføres til modregning i koncernens positive regulerede skatter i jurisdiktionen i senere regnskabsår, hvor der er positiv kvalificeret nettoindkomst i jurisdiktionen.

Herved vil koncernen kunne undgå at skulle betale ekstraskat i et regnskabsår, hvor indkomsten i jurisdiktionen er negativ. Ekstraskatten kan også blive mindre i efterfølgende regnskabsår afhængigt af størrelsen på den lokale skattesats og hvilken indkomst, der bliver beskattet.

Har koncernen valgt fremførsel for et regnskabsår, vil den fremførte yderligere negative ekstraskat blive fremført i koncernen indtil, at den er anvendt. Fremførslen sker i koncernen og ikke i den enkelte enhed.

Den yderligere negative ekstraskat modregnes i efterfølgende års positive regulerede omfattede skatter, hvis der er en positiv kvalificeret nettoindkomst i jurisdiktionen i samme regnskabsår. De regulerede omfattede skatter kan maksimalt nedbringes til nul.

Eksempel

En koncern i jurisdiktion X har et underskud efter minimumsbeskatningsreglerne på 100 i år 1. Efter lokale regler i jurisdiktionen er underskuddet imidlertid 300. De forventede regulerede omfattede skatter er derfor minus 15, men de reelle regulerede omfattede skatter er minus 45. Koncernen vælger fremførsel af yderligere negative ekstraskatter og betaler ikke ekstraskat i år 1. En fremført yderligere negativ ekstraskat på 30 er skabt.

I år 2 har koncernen et overskud efter minimumsbeskatningsreglerne på 300 i jurisdiktion X. Overskuddet er også på 300 efter lokale regler og koncernen anvender underskuddet på 300 fra år 1 til modregning i overskuddet.

Ved opgørelsen efter minimumsbeskatningsreglerne anvendes de regulerede omfattede skatter på 45 fra år 1, men fremførslen af den yderligere negativ ekstraskat fra år 1 på 30 nedbringer de regulerede omfattede skatter i år 2 til 15. Den effektive skattesats i jurisdiktionen er derfor $(15/300)$ 5 pct. og koncernen skal betale ekstraskat på $(10 \text{ pct. af } 300)$ 30.

Det foreslås i *stk. 6*, at der i et regnskabsår positiv kvalificeret nettoindkomst i en jurisdiktion, og er beløbet for regulerede omfattede skatter for den pågældende jurisdik-

tion negativt, skal beløbet for regulerede omfattede skatter for det pågældende regnskabsår sættes til nul. Det negative beløb for regulerede omfattede skatter for den pågældende jurisdiktion fremføres til modregning i koncernens positive regulerede skatter i jurisdiktionen i senere regnskabsår, hvor der er positiv kvalificeret nettoindkomst i jurisdiktionen.

Der vil dermed skulle ske fremførsel af yderligere negativ ekstraskat, hvis der i et regnskabsår er positiv kvalificeret nettoindkomst i en jurisdiktion, og beløbet for regulerede omfattede skatter for den pågældende jurisdiktion er negativt. Denne fremførselsbestemmelse er i modsætning til fremførselsmuligheden i *stk. 5, 3. pkt.*, obligatorisk.

Hvis beløbet for regulerede omfattede skatter for den pågældende jurisdiktion er negativt i et regnskabsår, hvor den kvalificerede nettoindkomst er positiv, vil den effektive skattesats for jurisdiktionen blive negativ. Dette medfører, at ekstraskatteprocenten efter § 29, stk. 2, 2. pkt., bliver større end minimumsskattesatsen. Dette vil medføre, at den substansbaserede indkomstudelukkelse vil eliminere ekstraskat, der kunne henføres til permanente afvigelser mellem den lokale skattemæssige behandling og behandlingen efter minimumsbeskatningsloven.

For at sikre reglerne effektivitet skal beløbet for regulerede omfattede skatter forhøjes til nul og det negative beløb i stedet fremføres til senere regnskabsår. Fremførslen sker på samme måde som fremførslen efter *stk. 5, 3. pkt.*

Eksempel

En koncern i jurisdiktion X har et overskud efter minimumsbeskatningsreglerne på 200 i år 1. Efter lokale regler i jurisdiktionen er der imidlertid et underskud på 100. De regulerede omfattede skatter er derfor (som følge af skatteaktivitet på 100) minus 15. Koncernen skal imidlertid fremføre yderligere negative ekstraskatter på 15 og de regulerede omfattede skatter forhøjes til nul. Dette medfører, at den effektive skattesats er nul og ekstraskatten er $(15 \text{ pct. af } 200)$ 30.

I år 2 har koncernen et overskud på 100 og betaler ingen lokale skatter som følge af fremførsel af underskuddet fra år 1. Når underskuddet anvendes, bliver skatteaktivitet tilsvarende mindsket, hvilket umiddelbart medfører regulerede omfattede skatter på 15. Men fremførslen af yderligere negative ekstraskatter på 15 fra år 1 eliminerer de regulerede omfattede skatter, som dermed bliver nul. Resultatet bliver herefter, at den effektive skattesats i år 2 er nul og ekstraskatten er $(15 \text{ pct. af } 100)$ 15.

Forslaget til § 22 implementerer direktivets artikel 21, som er baseret på OECD's modelregler artikel 4.1.

Til § 23

Det foreslås i *stk. 1*, at er den skattesats, der anvendes til beregning af den udskudte skatteudgift, lig med eller lavere end minimumsskattesatsen, er det samlede reguleringsbeløb for udskudt skat, der i et regnskabsår skal lægges til en koncernenheds regulerede omfattede skatter, jf. § 22, stk. 1, nr. 2, den udskudte påløbne skatteudgift i enhedens regnskab for så vidt angår omfattede skatter, jf. dog de reguleringer, der fremgår af stk. 2-5. Er den skattesats, der anvendes til beregning af den udskudte skatteudgift, højere end minimumsskattesatsen, er det samlede reguleringsbeløb for udskudt skat, der vil skulle lægges til en koncernenheds regulerede omfattede skatter, jf. § 22, 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 reguleringer, der fremgår af stk. 2-5.

Den foreslåede bestemmelse fastlægger, hvordan det samlede reguleringsbeløb for udskudt skat for en koncernenhed vil skulle opgøres med henblik på den regulering af en koncernenheds omfattede skatter, der vil skulle foretages efter forslaget til § 22, stk. 1, nr. 2. Det samlede reguleringsbeløb for udskudt skat vil skulle regulere de omfattede skatter for en koncernenhed, således at udskudte skatteaktiver og skatteforpligtelser tages i betragtning.

Eksempel

Selskab A er hjemmehørende i land Z, som har en selskabsskattesats på 15 pct. Selskab A anskaffer i år 1 et aktiv for 100, som kan straksafskrives efter skattereglerne i land Z, mens det regnskabsmæssigt afskrives over fem år.

Selskab A har en driftsindkomst på 100 i år 1. Den skattepligtige indkomst er derfor, som følge af straksafskrivningen, nul i år 1. Den regnskabsmæssige indkomst er derimod 80 (driftsindkomsten på 100 minus regnskabsmæssig afskrivning på 20). Selskabet har samtidigt en udskudt skatteforpligtelse på 80. Denne skatteforpligtelse giver en udskudt skatteudgift på (15 pct. af 80) 12 i år 1.

Udgangspunktet for det samlede reguleringsbeløb for udskudt skat vil være det beløb, der er opgjort i regnskabet for koncernenheden, hvis den anvendte skattesats er under eller lig minimumsskattesatsen, idet der ellers vil skulle ske en genberegning af den udskudte skatteudgift, således at den genberegnes til minimumsskattesatsen.

Den udskudte skatteudgift for et regnskabsår vil skulle bestå af nettobevægelsen på de udskudte skatteaktiver og skatteforpligtelser mellem regnskabsårets begyndelse og afslutning.

Der henvises i øvrigt til pkt. 69-71 i kommentarerne til artikel 4.4.1 i OECD's modelregler, hvor der nærmere er

redegjort for den beregning, der vil skulle foretages med henblik på at beregne den udskudte skatteudgift.

Det foreslås i *stk. 2*, at det samlede reguleringsbeløb for udskudt skat forhøjes med følgende:

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

Bestemmelsen i stk. 2, nr. 1, skal ses i sammenhæng med stk. 4, nr. 2, hvoraf det vil fremgå, at beløbet for den udskudte skatteudgift for ikketilladte periodiseringer og uudnyttede periodiseringer ikke medtages i det samlede reguleringsbeløb for udskudt skat, idet der kan være usikkerhed om de faktisk bliver betalt og i givet fald hvornår. På det tidspunkt, hvor sådanne beløb bliver betalt, medgår de til gengæld i beregningen, som en udskudt skat. 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 de regulerede omfattede skatter.

Hvad der, jf. stk. 2, nr. 1, vil skulle forstås ved en ikketilladt periodisering eller uudnyttet periodisering defineres i bestemmelsens stk. 8.

Bestemmelsen i stk. 2, nr. 2, vil medføre, at efterbeskatningen af udskudte skatteforpligtelser efter stk. 6 vil kunne medtages, når beløbet betales.

Det foreslås i *stk. 3*, at indregnes et tabsbetinget udskudt skatteaktiv i et regnskabsår ikke 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 vil således medføre, at på trods af, at et tabsbetinget udskudt skatteaktiv ikke kan indregnes i regnskabet efter de kriterier, der følger af regnskabsstandardens, så nedsættes det samlede reguleringsbeløb for udskudt skat alligevel. Der vil f.eks. kunne være tale om et skattemæssigt underskud, der ikke indregnes i regnskabet som følge af, at der ikke er forventninger om fremtidige overskud. Med bestemmelsen vil det udskudte skatteaktiv skulle medtages i underskudsåret, selv om det ikke indregnes i regnskabet.

Bestemmelsen skal ses i sammenhæng med stk. 4, nr. 3, som gennemgås nedenfor. Efter stk. 4, nr. 3, bortses der efterfølgende fra tilblivelsen af skatteaktivet i de efterfølgende år, hvor indregningskriterierne i regnskabsreglerne opfyldes, således at det udskudte skatteaktiv ikke indgår to gange.

Det foreslås i *stk. 4*, at det samlede reguleringsbeløb for udskudt skat ikke omfatter følgende:

- 1) Beløbet for den udskudte skatteudgift for poster, der

- ikke er medtaget ved beregningen af den kvalificerede indkomst eller det kvalificerede tab, jf. kapitel 5.
- 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. Uanset 1. pkt. omfattes et beløb for så vidt angår genereringen og anvendelsen af en fremførselsadgang til erstatning for underskud, jf. stk. 9, svarende til den fremførselsberettigede creditlempelse, dog højst skatteværdien af det indenlandske underskud, der er modregnet efter stk. 9, nr. 2.

Bestemmelsen i stk. 4, nr. 1, vil skabe symmetri, således at der ikke medtages udskudte skatteudgifter for poster, der ikke medtages ved opgørelsen af indkomsten. En udskudt skatteudgift, der f.eks. relaterer sig til poster vedrørende international skibsfart, som er undtaget fra opgørelsen af den kvalificerede indkomst eller tab efter § 14, 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. Disse skatteudgifter vil først skulle medtages, når de betales, jf. stk. 2, nr. 1. Hvad der vil skulle forstås ved en ikketilladt periodisering eller uudnyttet periodisering defineres i bestemmelsens stk. 8.

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, der som nævnt skal ses i sammenhæng med stk. 3. Når det ikke er sandsynligt, at en skattepligtig indkomst vil opstå i fremtiden, hvor et skattemæssigt tab eller underskud 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 eller underskud i en jurisdiktion, rapporteres i samme år som tabet/underskuddet medregnes efter reglerne i minimumsbeskatningsloven (eller andre landes tilsvarende regler). Dette sikrer stk. 4, nr. 3, sammenholdt med stk. 3. Da der bortses fra værdiansættelsesreguleringen eller regulering af regnskabsmæssig værdi af det udskudte skatte-

aktiv, 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/underskuddet.

Efter stk. 4, nr. 4, vil beløbet for den udskudte skatteudgift, der hidrører fra en omberegning som følge af en ændring i den gældende indenlandske skattesats, også skulle ekskluderes fra reguleringsbeløbet, da sådanne beløb allerede er medregnet og dermed ikke skal tages i betragtning som yderligere omfattede skatter for det aktuelle indkomstår. Der henvises til bemærkningerne til lovforslagets § 26, stk. 2 og 3, om omberegning af tidligere indkomstår.

Til sidst vil beløbet for den udskudte skatteudgift for så vidt angår generering og anvendelse af skattegodtgørelser efter stk. 4, nr. 5, 1. pkt. også skulle ekskluderes fra reguleringsbeløbet. Skattegodtgørelser er et beløb, som skattepligtige kan modregne i skyldige skatter i modsætning til fradrag i indkomsten. Skattegodtgørelser omfatter også udskudte skatteaktiver i form af fremførselsberettigede creditlempelser, der er opstået som følge af udenlandsk kildebeskatning. Efter stk. 4, nr. 5, 2. pkt. fraviges 1. pkt. i et særligt tilfælde, som er nærmere beskrevet nedenfor under stk. 9.

Det foreslås i *stk. 5*, at hvis det kan påvises, at et udskudt skatteaktiv kan henføres til en koncernenheds kvalificerede tab, er det udskudte skatteaktiv i et regnskabsår bogført til en lavere sats end minimumsskattesatsen, kan det i samme regnskabsår omberegnes til minimumsskattesatsen. Forhøjes et udskudt skatteaktiv efter 1. pkt., nedsættes det samlede reguleringsbeløb for udskudt skat tilsvarende.

Bestemmelsen vil skulle sikre det altovervejende udgangspunkt, hvorefter et kvalificeret tab udligener en tilsvarende 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 på den efterfølgende indkomst på 100, da der alene er et udskudt skatteaktiv med en værdi af 5.

Ved at tillade en genberegning med anvendelse af minimumsskattesatsen og derved øge værdien af det udskudte skatteaktiv fra 5 til 15 undgås sådanne tilfælde. Det sikres dermed, at et tab på 100 kan udligne en indkomst på 100.

Det foreslås i *stk. 6*, at en udskudt skatteforpligtelse, der er indregnet i koncernenhedens samlede reguleringsbeløb for udskudt skat, efterbeskattes i det omfang, den ikke tilbageføres eller betales inden for de fem efterfølgende regnskabsår. Beløbet for den efterbeskattede udskudte skatteforpligtelse behandles som en nedsættelse af de omfattede skatter i det regnskabsår, hvor den blev indregnet i reguleringsbelø-

bet for udskudt skat, og den effektive skattesats og ekstraskat for det nævnte regnskabsår omberegnes, jf. § 31, stk. 1.

Det følger af den foreslåede bestemmelse, at udskudte skatteforpligtelser vil skulle efterbeskattes, når de er indregnet i koncernenhedens samlede reguleringsbeløb for udskudt skat, men hverken tilbageføres eller betales inden for den følgende femårsperiode. Dette vil dog ikke skulle gælde for de kategorier af efterbeskattede undtagelser efter periodiseringsprincippet, som er omfattet af forslaget til stk. 7, jf. nærmere nedenfor.

Efter bestemmelsen vil en koncernenhed, der i år 0 har indregnet et beløb som en udskudt skatteforpligtelse og inkluderer denne i de regulerede omfattede skatter, og som ved udgangen af år 5 (dvs. de fem efterfølgende regnskabsår efter det regnskabsår, hvor beløbet blev indregnet) ikke fuldt ud har tilbageført eller betalt skatteforpligtelsen, skulle være genstand for en efterbeskatning. Efter forslaget vil efterbeskatningen skulle ske ved, at den beregning, der er foretaget for ekstraskat i år 0, vil skulle omberegnes efter bestemmelsen i forslaget til § 31, stk. 1, jf. nærmere herom i bemærkningerne til denne bestemmelse.

Eksempel

Selskab A erhverver i år 0 et immaterielt aktiv for 100, der kan straksafskrives efter reglerne i selskabets hjemland Z. Regnskabsmæssigt afskrives det immaterielle aktiv lineært over 20 år, dvs. 5 pct. af den oprindelige anskaffelses-sum om året.

Ved udgangen af år 0 er der en udskudt skatteforpligtelse på 95. Ved udgangen af år 5 er den udskudte skatteforpligtelse tilbageført med 25 som følge af de regnskabsmæssige afskrivninger, så den er 70. Denne skatteforpligtelse giver resterende en udskudt skatteudgift på (15 pct. af 70) 10,5 ved udgangen af år 5, som skal efterbeskattes.

De omfattede skatter i år 0 nedsættes med 10,5, og den effektive skattesats og ekstraskat omberegnes i år 0 efter reglerne i § 31, stk. 1. En eventuel tillægsekskraskat fra denne omberegning behandles som en yderligere ekstraskat for det regnskabsår, hvor omberegningen foretages, dvs. år 5.

For danske selskaber vil en udskudt skatteforpligtelse f.eks. også kunne opstå, hvis et dansk selskab, der indgår i en international sambeskatning efter selskabsskattelovens § 31 A, har fratrukket underskud konstateret i et udenlandsk selskab i sambeskatningen. En sådan udnyttelse af udenlandske underskud medfører, at der opstår en genbeskatningssaldo, der nedbringes i takt med, at det udenlandske selskab har positiv indkomst, der inddrages og beskattes under sambeskatningen. Genbeskatningssaldoen opgøres pr. jurisdiktion, og den opgøres således samlet for samtlige de koncernenheder, der er hjemmehørende i samme jurisdiktion, og som indgår i den internationale sambeskatning.

Ved ophør af den internationale sambeskatning udløses der

en genbeskatning efter reglerne i selskabsskattelovens § 31 A, stk. 10 eller 11. Genbeskatningen sker hos administratonselskabet i sambeskatningen, der vil skulle være skattemæssigt hjemmehørende her i landet, og som normalt er det ultimative danske moderselskab.

Den udskudte skatteforpligtelse, der er opstået i det år, hvor et dansk sambeskattet selskab har udnyttet et underskud konstateret i et udenlandsk sambeskattet selskab, vil efter den foreslåede bestemmelse skulle efterbeskattes efter fem år, i det omfang den ikke i den mellemliggende periode er betalt eller tilbageført som følge af, at der er medregnet positiv indkomst fra selskaber m.v. i den pågældende jurisdiktion under den internationale sambeskatning.

Det foreslås i *stk. 7*, at uanset *stk. 6* efterbeskattes en udskudt skatteforpligtelse ikke, selv om den ikke er tilbageført eller betalt inden for de efterfølgende fem år, når den påløbne skatteudgift skyldes ændringer i tilknyttede udskudte skatteforpligtelser, for så vidt angår følgende:

- 1) Skattemæssige afskrivninger på 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 beliggende eller befinder sig 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.

Bestemmelsen i *stk. 7*, nr. 1, vil medføre, at reglerne om efterbeskatning ikke finder anvendelse på materielle aktiver, f.eks. når skattereglerne giver mulighed for straksafskrivinger eller accelererede afskrivninger på materielle aktiver. Bestemmelsen vil også indebære en undtagelse fra efterbeskatning efter *stk. 6*, hvor leasede materielle aktiver regnskabsmæssigt behandles som en brugsret, hvorpå der afskrives, og en forpligtelse til at betale (fremtidige) leasingydelser, hvilket vil kunne medføre forskydninger i forhold til den skattemæssige behandling, når leasingydelserne skattemæssigt skal fratrækkes på betalingstidspunktet.

Bestemmelsen i *stk. 7*, nr. 2, vil omfatte 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. Retten til brug af fast ejendom vil bl.a. omfatte retten til at bruge en frekvens for telekommunikationstjenester.

Efter stk. 7, nr. 3 vil forsknings- og udviklingsomkostninger blive fritaget fra efterbeskatning. Der vil således ikke ske efterbeskatning som følge af, at der er tidsmæssige forskelle på den skattemæssige og den regnskabsmæssige behandling af forsknings- og udviklingsomkostninger. Skattemæssigt vil omkostningerne ofte være fradragsberettigede på afholdelsestidspunktet, mens udviklingsomkostningerne i visse tilfælde aktiveres regnskabsmæssigt.

Undtagelsen i stk. 7, nr. 4, vil omfatte udgifter til dekommissionering og sanering, hvilket f.eks. kan være omkostninger til nedtagning af olieplatforme eller lignende, når platformen er udtjent. Også i disse tilfælde kan der være tidsmæssig forskel på, hvornår der gives fradrag skattemæssigt og regnskabsmæssigt.

Efter stk. 7, nr. 5, vil forskelle som følge af, at der regnskabsmæssigt anvendes indregning til dagsværdi for visse aktiver, mens gevinster/tab skattemæssigt først realiseres ved afståelse, blive fritaget. Denne undtagelse vil alene finde anvendelse, hvis dagsværdier også anvendes ved beregningen af den kvalificerede indkomst. Undtagelsen vil derfor ikke finde anvendelse, hvis realisationsprincippet er valgt i medfør af § 16, stk. 1, nr. 1.

Tidsmæssige forskelle kan også opstå i forhold til valutagevinster, f.eks. hvis de skattemæssigt først beskattes ved realisation. Efter stk. 7, nr. 6, vil disse forskelle blive undtaget fra efterbeskatning.

Efter stk. 7, nr. 7, vil forskelle i behandlingen af forsikrings-selskabers reserver blive fritaget fra efterbeskatning. Særligt livsforsikringsselskaber foretager hensættelser til reserve på baggrund af forsikringspræmier og investeringsafkast med henblik på senere udbetaling til forsikringstagerne. Der kan opstå store forskelle på hensættelserne efter skatteregler og regnskabsreglerne, som kan eksistere i lang tid som følge af livsforsikringskontraktens langvarige natur.

Referencen til udskudte anskaffelsesomkostninger til forsikringer i stk. 7, nr. 7, vil kunne omfatte eksisterende forsikringskontrakter, der f.eks. overtages i forbindelse med en virksomhedsoverdragelse, hvor forsikringsselskabet vil skulle indregne forskellen mellem dagsværdien af forsikringskontrakten og den påtagne forsikringsforpligtelse ved anskaffelsen. Bestemmelsen vil skulle omfatte sådanne aktiver og passiver, som amortiseres over en bestemt periode, da behandlingen skattemæssigt kan være anderledes.

Undtagelsen fra efterbeskatning efter stk. 7, nr. 8, vil omfatte forskelle som følge af gevinster ved salg af materielle aktiver, der er beliggende eller i øvrigt befinder sig i samme jurisdiktion som koncernenheden, og som geninvesteres i materielle aktiver i samme jurisdiktion, og hvor beskatningen af gevinsten udskydes, da den i stedet nedbringer anskaffelssummen på det nye aktiv. I Danmark findes der sådanne regler vedrørende fast ejendom i ejendomsavance-lovens § 6 A.

Endelig vil stk. 7, nr. 9, medføre, at yderligere beløb, der

er påløbet som følge af ændringer af regnskabsprincipper vedrørende de poster, der er anført i stk. 7, nr. 1-8, også vil blive undtaget fra efterbeskatningsreglen.

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 oplyste udskudte skatteforpligtelser.

Det foreslås i *stk. 8, 1. pkt.*, at efter denne bestemmelse forstås ved ikketilladt periodisering enhver bevægelse i en udskudt påløben skatteudgift i en koncernenheds regnskab, som vedrører en usikker skattemæssig position eller enhver bevægelse i en udskudt påløben skatteudgift i en koncernenheds regnskab, som vedrører udlodninger fra en koncernenhed.

Begrebet ikketilladt periodisering anvendes i forslaget til bestemmelsens stk. 2, nr. 1, og bestemmelsens stk. 4, nr. 2, og det vil således være i relation til disse regler, at den foreslåede definition vil have betydning.

Den første del af definitionen vedrører usikre skattepositioner, som regnskabsmæssigt generelt opstår, når en skatteyder indtager en skatteposition i skatteopgørelsen, som skatteyderen selv vurderer som usikker og som der skal oprettes en hensættelse for. Den anden del af definitionen vedrører udbytteudlodninger, hvor koncernen selv bestemmer timingen af udlodningerne. I begge tilfælde er resultatet af reglerne, at der først opnås medregning af skatteudgiften, når skatteudgiften faktisk betales, jf. stk. 2, nr. 1.

Det foreslås i *stk. 8, 2. pkt.*, at 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.

Denne bestemmelse skal ses i sammenhæng med efterbeskatningsbestemmelsen i stk. 6. Hvis det er sikkert (eller næsten sikkert), at forøgelsen af den udskudte skatteforpligtelse vil udløse efterbeskatning, kan den indberettende koncernenhed vælge ikke at medregne skatteforpligtelsen i det regnskabsår, hvor forøgelsen sker, da dette kan være simple end den efterfølgende efterbeskatning.

Det foreslås, i *stk. 9*, at et skatteaktiv i form af en fremførselsadgang til erstatning for underskud vil opstå, når følgende betingelser er opfyldt:

- 1) Jurisdiktionens skatteregler kræver, at et indenlandsk underskud modregnes i CFC-indkomst, der har kilde i en anden jurisdiktion, således at der ikke opnås creditlempelse for udenlandske skatter.
- 2) Koncernenheden har et indenlandsk underskud, der helt eller delvist modregnes i CFC-indkomst med kilde i en anden jurisdiktion.
- 3) Jurisdiktionens skatteregler tillader fremførsel af creditlempelsen for udenlandske skatter til modregning i

efterfølgende års skatter af indkomst, der medregnes i koncernenhedens kvalificerede indkomst.

Formålet med denne bestemmelse er at sikre ligestilling mellem forskellige landes skattesystemer, således at resultatet efter minimumsbeskatningsreglerne bliver det samme, uanset hvordan landene har indrettet deres skattesystemer med henblik på undgåelse af dobbeltbeskatning i den situation, hvor koncernenheden beskattes af CFC-indkomst med kilde i en anden jurisdiktion og samtidigt har et indenlandsk underskud.

I Danmark håndteres denne situation i ligningslovens § 33 H, hvorefter et selskab kan vælge at se bort fra et underskud, herunder fremførte underskud, med henblik på at kunne opnå creditlempelse for udenlandske skatter på indkomst med udenlandsk kilde. Adgangen til at se bort fra underskud medfører, at der så fremkommer positiv dansk indkomst svarende til den i udlandet beskattede. Den danske skat på CFC-indkomsten kan herefter mindskes med creditlempelsen for den udenlandske skat. De underskud, der ses bort fra, fremføres til modregning i indkomst i senere indkomstår. De fremførte underskud vil efter minimumsbeskatningsreglerne indgå i opgørelsen af de regulerede omfattede skatter som udskudte skatteaktiver og vil på udnyttelsestidspunktet kunne tillægges til de regulerede omfattede skatter for koncernenheden.

Andre lande kan have håndteret situationen anderledes. Der er således lande, der kræver, at det indenlandske underskud modregnes i CFC-indkomsten. Dette medfører, at creditlempelsen for den udenlandske skat ikke kan anvendes i det pågældende indkomstår. I stedet tillades det, at creditlempelsen fremføres til modregning i skat på indenlandsk indkomst. Den fremførselsberettigede creditlempelse erstatter således underskudsfræførslen. Resultatet bliver umiddelbart det samme som ved bortseelsen af underskuddet i ligningslovens § 33 H, nemlig at dobbeltbeskatningen undgås og der ikke opstår dobbelt-ikke-beskatning.

Det foreslåede stk. 4, nr. 5, 1. pkt., medfører imidlertid, at det samlede reguleringsbeløb for udskudte skatter ikke omfatter beløbet for den udskudte skatteudgift for så vidt angår generering og anvendelse af skattegodtgørelser, herunder creditlempelser for udenlandsk skat. Dette ville umiddelbart medføre, at der ville kunne udløses beskatning efter minimumsbeskatningsreglerne i det indkomstår, hvor den fremførte creditlempelse anvendes, da der ikke er et udskudt skatteaktiv, der anvendes og medregnes i de regulerede omfattede skatter.

Det foreslås derfor i stk. 4, nr. 5, 2. pkt., at det samlede reguleringsbeløb for udskudte skatter omfatter beløb for så vidt angår genereringen og anvendelsen af en fremførselsadgang til erstatning for underskud som defineret i stk. 9. Beløbet vil svare til den fremførselsberettigede creditlempelse, dog højst skatteværdien af det indenlandske underskud, der blev modregnet i CFC-indkomsten. Beløbet skal omberegnes til

minimumskattesatsen efter stk. 1, hvis koncernenhedens skattesats er højere end minimumsskattesatsen.

Stk. 9 opstiller tre betingelser, der alle skal være opfyldte.

For det første skal jurisdiktionens skatteregler kræve, at et indenlandsk underskud modregnes i CFC-indkomst, der har kilde i en anden jurisdiktion, således at der ikke opnås creditlempelse for udenlandske skatter. Dette medfører, at reglen ikke vil finde anvendelse, hvis jurisdiktionen er Danmark, da koncernenheden vil kunne være at bort se fra underskuddet efter ligningslovens § 33 H.

Den anden betingelse er, at koncernenheden har et indenlandsk underskud, der helt eller delvist modregnes i CFC-indkomst med kilde i en anden jurisdiktion.

Den tredje betingelse er, at jurisdiktionens skatteregler tillader fremførsel af creditlempelsen for udenlandske skatter til modregning i efterfølgende års skatter af indkomst, der medregnes i koncernenhedens kvalificerede indkomst.

Forslaget til § 23 implementerer direktivets artikel 22, som er baseret på OECD's modelregler artikel 4.4. Bestemmelserne i stk. 4, nr. 5, 2. pkt., og stk. 9 er baseret på pkt. 2.8. om Loss-making Parent Entities of CFCs i de administrative retningslinjer («Agreed Administrative Guidance») vedrørende OECD's modelregler, der blev offentliggjort den 1. februar 2023.

Til § 24

Det foreslås i *stk. 1*, at uanset § 23 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 jurisdiktionen. Det kvalificerede tabsbetingede udskudte skatteaktiv er 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, jf. § 27.

Den foreslåede bestemmelse giver mulighed for at fremføre kvalificerede tab for en jurisdiktion ved anvendelse af en forenklet metode, hvorefter det kvalificerede nettotab i jurisdiktionen anses for et kvalificeret tabsbetinget udskudt skatteaktiv. Dette udskudte skatteaktiv vil herefter kunne anvendes i de år, hvor der er en kvalificeret nettoindkomst i jurisdiktionen. Ordningen minder således om en ordning med fremførselsberettigede underskud, således som sådanne ordninger anvendes i sædvanlige selskabsskattesystemer.

Vælger den indberettende koncernenhed, at bestemmelsen skal finde anvendelse, vil den skulle finde anvendelse i stedet for bestemmelsen i forslagens § 23 om behandlingen af udskudte skatter. Ordningen forventes brugt mest af forenklingshensyn i jurisdiktioner, der ikke har et selskabsskattesystem, eller som har en meget lav selskabsskattesats.

Efter den foreslåede bestemmelse vil der i regnskabsår, hvor der er opgjort et kvalificeret nettotab i jurisdiktionen, skulle opgøres et særligt skatteaktiv – benævnt det kvalificerede tabsbetingede udskudte skatteaktiv – som vil skulle udgøre 15 pct. (minimumsskattesatsen) af det opgjorte kvalificerede nettotab. Dog vil den gældende selskabsskattesats i jurisdiktionen skulle anvendes i stedet for minimumsskattesatsen, hvis selskabsskattesatsen er lavere end minimumsskattesatsen.

Er der koncernenheder i jurisdiktionen, der anvender et anerkendt beskatningssystem baseret på overskudsdeling, jf. lovforslagets § 27, vil ordningen dog ikke kunne anvendes.

Det foreslås i *stk. 2*, 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, dog højst det beløb for det kvalificerede tabsbetingede udskudte skatteaktiv, som indgår på saldoen efter *stk. 3*.

Den foreslåede bestemmelse vil indebære, at hvis der f.eks. er et kvalificeret tabsbetinget udskudt skatteaktiv fra tidligere regnskabsår på 15, og der i regnskabsåret er en kvalificeret nettoindkomst for jurisdiktionen på 100, vil beløbet for det kvalificerede tabsbetingede udskudte skatteaktiv, der anvendes i efterfølgende regnskabsår, være det fulde beløb på 15 ($100 \cdot 15$ pct), idet det forudsættes, at selskabsskattesatsen ikke er lavere end minimumsskattesatsen. Er nettoindkomsten i eksemplet lavere end 100, vil det kun være en del af det kvalificerede tabsbetingede udskudte skatteaktiv, der anvendes.

Det vil efter bestemmelsen være obligatorisk at anvende det kvalificerede tabsbetingede udskudte skatteaktiv i regnskabsår med en kvalificeret nettoindkomst. Kan skatteaktivet anvendes i et regnskabsår, vil det således ikke være muligt at vælge at gemme skatteaktivet til anvendelse i senere regnskabsår.

Det beløb, hvormed det kvalificerede tabsbetingede udskudte skatteaktiv anvendes i et regnskabsår, vil skulle tillægges de omfattede skatter i regnskabsåret, jf. lovforslagets § 22, *stk. 2*, nr. 2. Beløbet vil således indgå i de regulerede omfattede skatter i jurisdiktionen.

Det foreslås i *stk. 3*, at det kvalificerede tabsbetingede udskudte skatteaktiv nedsættes med det beløb, der anvendes i regnskabsåret, og saldoen overføres til efterfølgende regnskabsår.

Er der f.eks. et kvalificeret tabsbetinget udskudt skatteaktiv på 20, der indgår på saldoen fra tidligere regnskabsår, og der i regnskabsåret opgøres en kvalificeret nettoindkomst for jurisdiktionen på 100, vil beløbet, som det kvalificerede tabsbetingede udskudte skatteaktiv skal anvendes med efter *stk. 2*, være 15 ($100 \cdot 15$ pct). Det er herved forudsat, at selskabsskattesatsen ikke er lavere end minimumsskattesatsen. Der vil således restere et kvalificeret tabsbetinget ud-

skudt skatteaktiv på 5, som indgår på saldoen til anvendelse i senere regnskabsår.

Det foreslås i *stk. 4*, at trækkes en beslutning om kvalificeret tab tilbage, bortfalder et eventuelt resterende kvalificeret tabsbetinget udskudt skatteaktiv fra den første dag i det første regnskabsår, hvor beslutningen om kvalificeret tab ikke længere er gældende.

Hvis koncernen ikke længere ønsker at anvende ordningen for en jurisdiktion, bortfalder saldoen for det kvalificerede tabsbetingede udskudte skatteaktiv således med virkning fra det regnskabsår, hvor ordningen ikke længere skal gælde.

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 vil dermed være et krav, at beslutningen for en jurisdiktion træffes i det første år, hvor en koncern har en koncernenhed i en jurisdiktion. Beslutningen vil således ikke kunne træffes for et senere regnskabsår, og er en beslutning om anvendelse af ordningen blevet tilbagekaldt, vil der heller ikke være mulighed for senere at vælge ordningen på ny.

Det foreslås i *stk. 6*, at en gennemløbsenhed, som er det ultimative moderselskab i en multinational koncern eller i en stor national koncern, kan træffe en beslutning om kvalificeret tab i henhold til denne bestemmelse. En beslutning efter 1. pkt. gælder kun for gennemløbsenheden. Det kvalificerede tabsbetingede udskudte skatteaktiv for gennemløbsenheden opgøres på grundlag af det kvalificerede tab efter fradrag i henhold til § 19, *stk. 3*.

En gennemløbsenhed, som er det ultimative moderselskab i en multinational koncern eller i en stor national koncern, vil efter forslaget kunne træffe en særskilt beslutning om at anvende ordningen med kvalificeret tab for gennemløbsenheden selv. Beslutningen vil kun gælde for gennemløbsenheden selv, og den vil kunne træffes, uanset om ordningen besluttet anvendt for eventuelle øvrige koncernenheder i jurisdiktionen.

Har gennemløbsenheden truffet beslutning om at anvende ordningen for enheden selv, vil der skulle ske en særskilt opgørelse af det kvalificerede tabsbetingede udskudte skatteaktiv for enheden, og saldoen vil skulle opgøres og anvendes særskilt for enheden. Det opgjorte kvalificerede tabsbetingede udskudte skatteaktiv vil dermed kun kunne anvendes i fremtidige indkomster i samme enhed.

Det vil efter forslaget være gennemløbsenhedens kvalificerede tab efter fradrag efter lovforslagets § 19, *stk. 3*, der vil skulle indgå ved opgørelsen af det kvalificerede tabsbetingede udskudte skatteaktiv for enheden. Den del af det kvalificerede tab, der kan henføres til indehaveren af enheden, vil således ikke skulle indgå.

Forslaget til § 24 implementerer direktivets artikel 23, som er baseret på OECD's modelregler artikel 4.5.

Til § 25

Det foreslås i *stk. 1, 1. pkt.*, 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 modelreglernes 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 en fastlæggelse af 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 modelreglernes artikel 4.3, navnlig pkt. 51-53.

Det foreslås i *stk. 1, 2. pkt.*, at 1. pkt. finder tilsvarende anvendelse på dansk skat af udenlandske selskaber m.v., der er omfattet af international sambeskatning efter selskabsskattelovens § 31 A.

Den foreslåede bestemmelse vedrører de særlige danske regler om international sambeskatning i selskabsskattelovens § 31 A, hvorefter udenlandske selskaber m.v. efter det ultimative moderselskabs beslutning kan blive omfattet af en sambeskatning her til landet. Ved valg af international sambeskatning, der er bindende for 10 år, finder de almindelige regler i selskabsskattelovens § 31 om sambeskatning af danske koncernenheder tilsvarende anvendelse, medmindre disse regler særskilt er fraveget.

Er der valgt international sambeskatning, vil de udenlandske koncernenheder være undergivet dansk beskatning, idet der sker lempelse for skatter betalt i udlandet, herunder navnlig den udenlandske koncernenheds hjemland.

Administrationsselskabet, der vil skulle være skattemæssigt hjemmehørende i Danmark, og som typisk er koncernens ultimative danske moderselskab, skal betale skatten for de udenlandske koncernenheder og hæfter sammen med de øvrige danske koncernenheder i sambeskatningen for betalingen af denne skat, jf. selskabsskattelovens § 31 A, stk. 4. Det beror på aftale mellem koncernens selskaber, om en udenlandsk koncernenhed skal betale det eventuelle skattebeløb til administrationsselskabet, som vedrører den pågældende udenlandske koncernenheds indkomst.

De danske regler om international sambeskatning vil således kunne indebære, at der af et dansk koncernselskab, typisk administrationsselskabet, er betalt skat til Danmark af indkomst, der er oppebåret af en udenlandsk koncernenhed, og som hverken er medregnet ved opgørelsen af danske koncernenheders skattepligtige indkomst eller vil skulle medregnes ved opgørelsen af en dansk enheds kvalificerede indkomst eller kvalificerede tab efter reglerne i lovforslagets kapitel 4.

Den foreslåede bestemmelse har til formål at tydeliggøre, at den pågældende skat vil skulle anses for en omfattet skat, der allokeres til den udenlandske koncernenhed, der er omfattet af den internationale sambeskatning, og som har oppebåret den indkomst, som skatten vedrører.

Det bemærkes, at det vil skulle være reglen i forslaget til 1. pkt., der finder anvendelse med hensyn til allokeringen af omfattede skatter, hvis et udenlandsk selskab, der indgår i en dansk international sambeskatning, har et fast driftssted i Danmark eller et tredjeland.

Der kan i øvrigt henvises til bemærkningerne til lovforslagets § 23, stk. 6, om tilfælde, hvor der som følge af international sambeskatning er fratrukket underskud fra udenlandske selskaber ved opgørelsen af danske koncernenheders skattepligtige indkomst.

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. § 18, 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 jurisdiktion. I andre tilfælde kan de aktiviteter, som den skattemæssigt transparente enhed udfører, medføre kildeskat, som bæres af den skattemæssigt transparente enhed.

I givet fald vil skatterne efter den foreslåede bestemmelse skulle allokeres til koncernenhedsejeren i overensstemmelse med den allokering af den skattemæssigt transparente enheds kvalificerede nettoindkomst eller -tab, der er foretaget efter forslaget til § 18, 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 koncernenhedens 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 forholdsvis simpelt at fastlægge, med hvilket beløb en bestemt koncernenheds indkomst er blevet CFC-beskattet.

Også skatter, der er pålagt efter såkaldte »blended CFC-tax regimes«, vil skulle allokere efter den foreslåede bestemmelse. Sådanne CFC-skatteregimer er kendetegnet ved, at de ikke beskatter lavt beskattede enheder enkeltvist eller for hver enkelt jurisdiktion, idet de i stedet indebærer en beskatning af den samlede indkomst, der opbevares 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), vil allokeringen af skatten mellem de koncernenheder, hvis indkomst indgår i den samlede indkomst, der er blevet beskattet efter regimet, være væsentligt mere kompliceret. Der er i pkt. 58.1-58.7 i kommentarerne til artikel 4.3.2 i OECD's modelregler bl.a. fastlagt en forenklet allokeringssnøgle for, hvorledes de samlede skatter, der er blevet pålagt efter »blended CFC-tax regimes«, vil skulle allokere mellem de berørte enheder. Den forenkledede allokeringssnøgle forudsættes dog kun anvendt i en tidsbegrænset periode.

Det foreslås i *stk. 4*, at en koncernenhed, der er en hybrid enhed, allokere 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 behand-

les 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, allokere eventuelle påløbne omfattede skatter på en sådan udlodning, der er medregnet i regnskaberne for enhedens direkte ejere.

Den foreslåede bestemmelse vil f.eks. skulle finde anvendelse på kildeskatter og nettobaserede skatter, der afholdes af en koncernenheds direkte ejer baseret på udlodninger fra koncernenheden.

Det foreslås i *stk. 6, 1. og 2. pkt.*, at ved anvendelsen af *stk. 3* og *4* kan skatter på passiv indkomst højst allokere 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.

Den foreslåede bestemmelse vil indebære, at der vil være en grænse for, i hvilket omfang de 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 vil sådanne skatter højst kunne allokere 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.

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 incitamentter til at flytte mobile indkomster til et land, hvor mobile indtægter beskattes med en lav skattesats.

Hvis de samlede skatter på enhedens passive indkomst, der

pålægges koncernenhedsejeren efter nationale CFC-regler, blev allokert til enheden, ville det således muliggøre en sammenblanding af skatter på mobile indtægter betalt i koncernenhedsejersens 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	50	Samlet skattepligtig indkomst	100
<i>Land A skat</i>		<i>Land B skat</i>	
Skat af egen indkomst (25 pct.)	0	Skat af ikkepassiv indkomst	2,5
Skat af CFC-inklusion (25pct.)	12,5	Skat af passiv indkomst	2,5
Lempelse (udenlandsk skat af CFC-indkomst)	(2,5)	Samlet skat, land B	5
Samlet skat, land A	10		

Efter den foreslåede bestemmelse i 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 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 allokert til land B	(5)	CFC-skat allokert fra land A	5
Samlede regulerede omfattede skatter, land A	5	Samlede regulerede omfattede skatter, land B	10
Procentsats for ekstraskat	-	Procentsats for ekstraskat	10

Ekstraskat	-	Ekstraskat	5
------------	---	------------	---

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) Faste løbende ydelser.
- 6) Nettogevinst 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 behandles den kvalificerede indkomst for et fast driftssted som hovedenhedens kvalificerede indkomst efter § 17, 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 § 17, 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 medregnes 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 § 25 implementerer direktivets artikel 24, som er baseret på OECD's modelregler artikel 4.3 og 10.1.

Til § 26

Det foreslås i *stk. 1, 1. pkt.*, at foretager en koncernenhed i sit regnskab en regulering af sine omfattede skatter for

et tidligere regnskabsår, 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 de omfattede skatter i jurisdiktionen.

Den foreslåede bestemmelse vedrører, hvordan reguleringer af omfattede skatter for tidligere regnskabsår skal behandles, såfremt indberetningen i henhold til lovforslagets § 53 allerede er foretaget. Sådanne reguleringer af omfattede skatter, der er indregnet i et regnskab, kan f.eks. have sammenhæng med en ændring af en skatteansættelse. En ændring af denne karakter kan påvirke koncernens forpligtelse til at betale ekstraskat efter reglerne i denne lov eller et andet lands tilsvarende regler i relation til tidligere regnskabsår.

Den foreslåede bestemmelse vil indebære, at i tilfælde, hvor en efterregulering af omfattede skatter medfører en forhøjelse af de omfattede skatter i jurisdiktionen, vil denne forhøjelse skulle medregnes i det regnskabsår, hvor reguleringen foretages. Der vil således ikke skulle ske en efterregulering af de omfattede skatter i jurisdiktionen i et tidligere regnskabsår. En forhøjelse af de omfattede skatter i et tidligere regnskabsår vil derfor ikke kunne medføre, at betalte ekstraskatter vedrørende et tidligere regnskabsår vil skulle tilbagebetales.

I det år, hvor reguleringen foretages, vil beløbet for omfattede regulerede skatter blive højere som følge af ændringen for det tidligere regnskabsår. Dette vil kunne medføre, at der i jurisdiktionen vil skulle betales et lavere beløb i ekstraskat, ligesom reguleringen eventuelt vil kunne eliminere en forpligtelse til at betale ekstraskat, som ellers ville have bestået.

Det foreslås i *stk. 1, 2. pkt.*, at sker der 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. § 31, stk. 1, ved at nedsætte de regulerede omfattede skatter med det nedsatte beløb for omfattede skatter.

Hvis der for et tidligere regnskabsår sker en nedsættelse af omfattede skatter, vil der således skulle ske en omberegning den effektive skattesats og ekstraskatten for det tidligere regnskabsår efter lovforslagets § 31, stk. 1. Det bemærkes, at en sådan omberegning vil kunne indebære, at der vil skulle betales en yderligere ekstraskat. En sådan yderligere ekstraskat vil dog skulle pålægges i det regnskabsår, hvor reguleringen sker, jf. lovforslagets §§ 29 og 31, og der vil ikke skulle ske en ændring af de oplysninger, der er indberettet.

Der kan om en sådan efterregulering i øvrigt henvises til kommentarerne til artikel 4.6.1 i OECD's modelregler, pkt. 120-127.

Det foreslås i *stk. 2, 1. pkt.*, at ved en nedsættelse af de regulerede omfattede skatter omfattet af stk. 1, 2. pkt. reguleres den kvalificerede indkomst for regnskabsåret og eventuelle mellemliggende regnskabsår tilsvarende.

Når der sker en omberegning af de regulerede omfattede skatter efter forslaget til stk. 1, 2. pkt., vil der efter den foreslåede bestemmelse også skulle ske en regulering af den kvalificerede indkomst i det pågældende regnskabsår og i eventuelle mellemliggende regnskabsår.

En nedsættelse af de regulerede omfattede skatter vil f.eks. kunne skyldes, at der i regnskabsåret er medregnet et for stort beløb, og at dette beløb er skattepligtigt efter nationale regler og også indgår i den kvalificerede indkomst.

Med henblik på at sikre, at reguleringen af de omfattede skatter ikke medfører et forvredet resultat, vil det således også være nødvendigt at korrigere den kvalificerede indkomst i regnskabsåret og eventuelt også i efterfølgende regnskabsår, f.eks. hvis nedsættelsen af de omfattede regulerede skatter skyldes, at en indkomst burde være henført til et senere regnskabsår.

Det foreslås i *stk. 2, 2. 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.

Bestemmelsen vil give den indberettende koncernenhed mulighed for at beslutte, at en ubetydelig nedsættelse af omfattede skatter i et tidligere regnskabsår ikke skal medføre, at der vil skulle ske en omberegning efter lovforslagets § 31. Beslutningen vil, jf. henvisningen til § 54, stk. 2, skulle gælde i en periode på ét år, idet den vil blive forlænget automatisk, medmindre den indberettende koncernenhed tilbagekalder beslutningen ved årets udgang.

Det foreslås i *stk. 2, 3. pkt.*, at ved en 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.

Den foreslåede bestemmelse fastsætter den grænse, der vil skulle være afgørende for, om en nedsættelse af de omfattede skatter i et tidligere regnskabsår kan vælges behandlet som en regulering af omfattede skatter i reguleringsåret, jf. forslaget til stk. 2, 2. pkt. Er grænsen overskredet, vil det være obligatorisk at foretage de mere omfattende omberegninger af den effektive skattesats og ekstraskatten i det tidligere regnskabsår, som en anvendelse af bestemmelsen i lovforslagets § 31 vil kunne indebære.

Det foreslås i *stk. 3*, at nedsættes den gældende indenlandske skattesats til under minimumsskattesatsen, og resulterer en sådan nedsættelse i en nedsættelse af en udskudt skatteudgift, skal beløbet for denne nedsættelse af den udskudte skatteudgift behandles som en regulering af koncernenhedens regulerede omfattede skatter efter stk. 1, 2. pkt.

Den foreslåede bestemmelse har sammenhæng med lovforslagets § 22 vedrørende de reguleringer, der skal foretages, efter at de omfattede skatter i et regnskabsår er opgjort efter lovforslagets § 21. Efter forslaget til § 22 vil der bl.a. skulle reguleres for udskudte skatter, som vil kunne medregnes til de regulerede omfattede skatter. Denne regulering vil skulle ske på grundlag af skattesatsen i det regnskabsår, hvor reguleringen foretages.

Den foreslåede bestemmelse vedrører tilfælde, hvor den indenlandske skattesats efterfølgende er nedsat til under minimumsskattesatsen, således at den udskudte skatteudgift er medregnet med et for højt beløb. Efter forslaget vil den oprindeligt indregnede udskudte skatteforpligtelse i et sådant tilfælde skulle nedsættes til den korrekte værdi, dvs. til det skattebeløb, der faktisk vil skulle betales eller tilbageføres i medfør af den udskudte skatteforpligtelse.

Reguleringen vil skulle ske efter reglerne i stk. 1, 2. pkt., hvilket vil indebære, at der som udgangspunkt vil skulle ske en omberegning efter bestemmelsen i lovforslagets § 31, stk. 1, jf. ovenfor om forslaget til stk. 1, 2. pkt. Den indberettende koncernenhed vil dog have mulighed for at 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, jf. forslaget til stk. 2, 2. og 3. pkt.

Det foreslås i *stk. 4, 1. pkt.*, at er en udskudt skatteudgift indregnet med en lavere sats end minimumsskattesatsen, og forhøjes den gældende indenlandske skattesats senere til over minimumsskattesatsen, behandles den yderligere udskudte skatteudgift, som skyldes en sådan forhøjelse, ved betaling som en regulering af koncernenheds omfattede skatter efter stk. 1, 1. pkt.

Den foreslåede bestemmelse vedrører den omvendte situation i forhold til forslaget til stk. 3, nemlig hvor der er sket en forhøjelse af den indenlandske skattesats. I så fald vil den udskudte skat være indregnet med et for lavt beløb. Efter forslaget skal en sådan forhøjelse af skattesatsen dog kun kunne udløse en regulering af de omfattede skatter, hvis den indenlandske skattesats oprindeligt var under minimumssatsen og senere er forhøjet til over minimumsskattesatsen.

Efter forslaget skal reguleringen ske efter reglen i forslaget til stk. 1, 1. pkt. Det vil dog følge af forslaget, at reguleringen først vil kunne foretages ved en forhøjelse af de omfattede skatter i det regnskabsår, hvor den udskudte skat faktisk betales.

Det foreslås i *stk. 4, 2. pkt.*, at en regulering efter 1. pkt. ikke kan overstige et beløb svarende til den yderligere udskudte skatteudgift, der følger af en omberegning med minimumsskattesatsen.

Den foreslåede bestemmelse sætter en øvre grænse for, i hvilket omfang en forhøjelse af den indenlandske skattesats vil kunne medføre en regulering af de regulerede omfattede

skatter i reguleringsåret. Omberegningen vil efter forslaget således højst kunne medføre en regulering af de omfattede skatter med forskellen mellem den oprindeligt udskudte skat og det beløb, som den udskudte skatteudgift ville have udgjort, såfremt den indenlandske skattesats havde svaret til minimumsskattesatsen (15 pct.).

Det foreslås i *stk. 5*, at et beløb på mere end 1 mio. euro af det beløb, som er medregnet som en aktuel skatteforpligtelse i de regulerede omfattede skatter for et regnskabsår, ikke betalt senest tre år efter udgangen af det pågældende regnskabsår, omberegnes den effektive skattesats og ekstraskatten for det regnskabsår, hvor beløbet blev medregnet som en omfattet skat, jf. § 31, stk. 1. Ved omberegningen udelades det ubetalte beløb af de regulerede omfattede skatter.

Hvis en koncernenhed eksempelvis for regnskabsår 1 har medregnet en skatteudgift på 10 som en reguleret omfattet skat, men denne skat faktisk først betales efter udgangen af regnskabsår 4, vil der efter forslaget skulle ske en omberegning af den effektive skattesats og ekstraskatten i regnskabsår 1, således at skatteudgiften på 10 ikke indgår. Omberegningen vil skulle ske efter bestemmelsen i lovforslagets § 31, stk. 1.

Forslaget til § 26 implementerer direktivets artikel 25, som er baseret på OECD's modelregler artikel 4.6.

Til § 27

Det foreslås i *stk. 1, 1. pkt.*, at en indberettende koncernenhed for enheden selv 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 § 4, nr. 42, og dækker over et selskabsbeskatningssystem, som

- kun påligner indkomstskat på overskud, når sådant overskud udloddes eller anses for at være udloddet til aktionærer, eller når selskabet afholder visse ikkeerhvervs-mæssige udgifter,
- påligner skat med en sats svarende til eller over minimumsskattesatsen, og
- 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 anses for at være udloddet til aktionærer, eller når selskabet afholder visse ikkeerhvervs-mæssige udgifter. Det er endvidere et krav, at påligningen af indkomstskat sker med en sats svarende til eller over minimumsskattesatsen. For at kunne anse et regelsæt for et anerkendt beskatningssystem vil det derudover være 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 vil der heller ikke efter reglerne i dette kapitel være 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 vil konsekvenserne være, 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 7.

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

- 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 § 29, stk. 2, op til minimumsskattesatsen, eller
- 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.

Det foreslås i *stk. 3*, at træffes der 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 koncernhederne 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 fireårig periode, jf. stk. 5. Efterbeskatningskontoen vil således skulle vedligeholdes og gøres tilgængelig for skattemyndighederne, såfremt de anmoder herom. Efterbeskatningskontoen vil skulle 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 5, 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 koncernheder, 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. § 31, 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 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 udtræder en koncernhed, der er genstand for en beslutning, jf. *stk. 1*, af den multinationale koncern eller den store nationale koncern, eller overføres næsten alle enhedens aktiver til en enhed, der ikke er en koncernhed 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. § 31, stk. 1.

Reglen har til formål at opsamle den skønnede udbytteskat, når koncernheden ophører med at være i en position, hvor den kan udlodde aktiver, der ville medføre en udbyttebeskatning, som ville kunne nedbringe saldoen på efterbeskatningssaldoen. Det vil efter bestemmelsen skulle ske ved, at hele restsaldoen på efterbeskatningskontoen i et tidligere regnskabsår behandles som en nedsættelse af de regulerede omfattede skatter i regnskabsåret, og der vil dermed skulle beregnes en eventuel yderligere ekstraskat som følge af nedsættelsen af de regulerede omfattede skatter.

Bestemmelsen indebærer således, at der vil skulle beregnes en ekstraskat baseret på den samlede efterbeskatningssaldo, der omfatter alle koncernhederne i jurisdiktionen.

Det foreslås i *stk. 7, 2. pkt.*, at eventuel yderligere ekstraskat, der beregnes efter 1. pkt., multipliceres med forholdet mellem henholdsvis koncernhedens kvalificerede indkomst og jurisdiktionens kvalificerede nettoindkomst med henblik på at ansætte den yderligere ekstraskat, der skal betales for jurisdiktionen, idet

- 1) koncernhedens kvalificerede indkomst ansættes, jf. kapitel 5, for hvert regnskabsår, hvor der er en udestående saldo på efterbeskatningskontiene for den skønnede udbytteskat for jurisdiktionen, og
- 2) den kvalificerede nettoindkomst for jurisdiktionen ansættes, jf. § 28, stk. 2, for hvert regnskabsår, hvor der er en udestående saldo på efterbeskatningskontoen for den skønnede udbytteskat for jurisdiktionen.

Den foreslåede bestemmelse vil indebære, at den yderligere ekstraskat, der efter den foreslåede bestemmelse i 1. pkt. er beregnet på grundlag af den samlede efterbeskatningssaldo, der omfatter alle koncernhederne i jurisdiktionen, i hvert regnskabsår vil skulle ganges med forholdet mellem den kvalificerede indkomst for den enhed, der forlader koncernen, og den kvalificerede nettoindkomst for jurisdiktionen.

Herved vil det blive sikret, at eventuel yderligere ekstraskat kun vil skulle betales af en forholdsmæssig andel af efterbeskatningssaldoen, som svarer til den andel af koncernens kvalificerede indkomst i jurisdiktionen, der i det enkelte regnskabsår kan henføres til den enhed, der forlader koncernen.

Forslaget til § 27 implementerer direktivets artikel 40, som er baseret på OECD's modelregler artikel 7.3.

Til § 28

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, hvis der er en kvalificeret nettoindkomst i jurisdiktionen. Den effektive skattesats beregnes som de regulerede omfattede skatter opgjort efter kapitel 6 for koncernhederne i jurisdiktionen delt med den kvalificerede nettoindkomst opgjort efter *stk. 2* for koncernhederne 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 koncernhederne i jurisdiktionen. De regulerede omfattede skatter opgjort efter kapitel 6 for koncernhederne i jurisdiktionen består af summen af alle regulerede omfattede skatter for koncernhederne, der er hjemmehørende i samme jurisdiktion.

Det foreslås i *stk. 2*, at koncernhedernes kvalificerede nettoindkomst eller nettotab i jurisdiktionen for et regnskabsår beregnes som koncernhedernes kvalificerede indkomst fratrukket koncernhedernes kvalificerede tab. Koncernhedernes kvalificerede indkomst er en eventuel positiv sum af den kvalificerede indkomst for alle koncernheder, der er hjemmehørende i jurisdiktionen, som fastsat i overensstemmelse med kapitel 5. Koncernhedernes kvalificerede tab er summen af kvalificerede tab for alle koncernheder, der er hjemmehørende i jurisdiktionen, som fastsat i overensstemmelse med kapitel 5.

Dermed skal alle koncernhedernes kvalificerede indkomst for en jurisdiktion lægges sammen og tilsvarende skal alle koncernhedernes kvalificerede tab for en jurisdiktion summeres.

Det foreslås i *stk. 3*, at de regulerede omfattede skatter og kvalificeret indkomst eller tab for koncernheder, 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 § 40 *stk. 1*, jf. nærmere herom bemærkningerne hertil, da disse former for koncernheder er underlagt en særlig beregning af den effektive skattesats.

Det foreslås i *stk. 4*, at den effektive skattesats for hver statsløs koncernhed beregnes for hvert regnskabsår separat i

forhold til den effektive skattesats for alle andre koncernheder.

Dermed skal hver koncernhed, der er statsløs, behandles separat i forhold til beregningen af den effektive skattesats. Den statsløse koncernheds kvalificerede indkomst og tab og omfattede skatter opgøres i overensstemmelse med kapitel 5 og 6.

Forslaget til § 28 implementerer direktivets artikel 26, som er baseret på OECD's modelregler artikel 5.1.

Til § 29

Det foreslås i *stk. 1*, at er den effektive skattesats for en jurisdiktion, hvor der er hjemmehørende koncernheder, for et regnskabsår under minimumsskattesatsen, beregner den multinationale koncern eller den store nationale koncern ekstraskatten på jurisdiktionsniveau, jf. *stk. 2*, og ekstraskatten for hver af de koncernheder, som har kvalificeret indkomst, der er medtaget i beregningen af kvalificeret nettoindkomst for den nævnte jurisdiktion, jf. *stk. 3*.

Det følger af den foreslåede bestemmelse, at ekstraskatten vil skulle beregnes af den multinationale koncern eller den store nationale koncern, idet beregningen f.eks. vil kunne forstås af den indberettende koncernhed som nævnt i § 53. Ekstraskatten vil efter forslaget skulle beregnes både på jurisdiktionsniveau og for hver enkelt koncernhed, der er hjemmehørende i jurisdiktionen.

Det bemærkes, at den ekstraskat, der beregnes for en jurisdiktion eller en koncernhed efter den foreslåede bestemmelse, generelt vil udgøre grundlaget for fastlæggelsen af de beløb, der vil skulle betales som ekstraskat efter reglerne i lovforslaget. Der foreslås dog en række undtagelser, jf. lovforslagets §§ 32, 34, 51, 52 og 72-75, der vil kunne indebære, at den ekstraskat, der isoleret set kan beregnes for en jurisdiktion eller en enhed efter den foreslåede bestemmelse, ikke nødvendigvis vil være et beløb, der faktisk vil skulle betales som ekstraskat efter lovforslagets regler.

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 af ekstraskatten på jurisdiktionsniveau vil efter den foreslåede bestemmelse således skulle ske i henhold til følgende formel:

$$EJ = (PES * OO) + YE - IE$$

Hvor EJ står for ekstraskatten på jurisdiktionsniveau, PES står for procenten for ekstraskat for jurisdiktionen, OO står for overskydende overskud for jurisdiktionen, YE står for yderligere ekstraskat, og IE står for kvalificeret indenlandsk ekstraskat.

Hvad der vil skulle forstås ved begrebet kvalificeret indenlandsk ekstraskat er defineret i lovforslagets § 4, nr. 28, og de øvrige begreber anvendt i den foreslåede bestemmelse er angivet i de foreslåede bestemmelser i stk. 2, 2.-4. pkt.

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. § 28.

Dette indebærer, at procenten for ekstraskat for en jurisdiktion vil skulle beregnes i henhold til følgende formel:

$$PES = MSS - ETR$$

Hvor PES står for procent for ekstraskat for jurisdiktionen, MSS står for minimumsskattesatsen (15 pct.) og ETR står for den effektive skattesats for jurisdiktionen beregnet efter forslaget til § 28.

Er den effektive skattesats for jurisdiktionen efter forslaget til § 28 beregnet til 10 pct., vil procenten for ekstraskat for jurisdiktionen således være 5 (15 – 10).

Det foreslås *stk. 2, 3. pkt.*, at det overskydende overskud for jurisdiktionen for regnskabsåret er et eventuelt positivt beløb beregnet som den kvalificerede nettoindkomst, jf. § 28, stk. 2, med fradrag for den substansbaserede indkomstudelukkelse, jf. § 30.

Beregningen vil således skulle ske i henhold til følgende formel:

$$OO = KI - SIU$$

Hvor OO står for overskydende overskud, KI står for kvalificeret nettoindkomst som beregnet efter lovforslagets § 28, stk. 2, og SIU står for den substansbaserede indkomstudelukkelse som opgjort efter lovforslagets § 30.

Det foreslås i *stk. 2, 4. pkt.*, at en yderligere ekstraskat er det skattebeløb, som er beregnet i henhold til § 31 for regnskabsåret.

Lovforslagets § 31 vedrører de tilfælde, hvor der vil skulle ske en regulering af omfattede skatter eller kvalificeret indkomst eller tab for tidligere regnskabsår. En sådan regulering vil kunne medføre en yderligere ekstraskat, der efter bestemmelsen vil skulle opkræves for det regnskabsår, hvor omberegningen foretages. Der henvises herom i øvrigt til bemærkningerne til § 31.

Det foreslås i *stk. 3*, at ekstraskatten for en koncernenhed beregnes som ekstraskatten på jurisdiktionsniveau multipliceret med forholdstallet mellem koncernenhedens kvalificerede indkomst og den samlede kvalificerede indkomst for alle de koncernenheder, der er hjemmehørende i jurisdiktionen.

Beregningen vil skal således skulle 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.

Ved den kvalificerede indkomst for koncernenheden for en jurisdiktion i et regnskabsår vil skulle forstås den indkomst, der er beregnet i henhold til kapitel 5. Den samlede kvalificerede indkomst for alle koncernenheder for en jurisdiktion i et regnskabsår vil således skulle opgøres som summen af den kvalificerede indkomst i regnskabsåret for alle de koncernenheder, der er hjemmehørende i jurisdiktionen.

Den foreslåede bestemmelse vil indebære, at den samlede ekstraskat i jurisdiktionen kun vil skulle fordeles mellem de koncernenheder, der har en (positiv) kvalificeret indkomst i regnskabsåret.

Det foreslås i *stk. 4*, at hidrører ekstraskatten på jurisdiktionsniveau fra en omberegning, jf. § 31, stk. 1, og er der ikke kvalificeret nettoindkomst i jurisdiktionen for regnskabsåret, allokteres ekstraskatten til hver koncernenhed efter beregningen i stk. 3 på grundlag af koncernenhedernes kvalificerede indkomst i de regnskabsår, for hvilke der er foretaget en omberegning, jf. § 31, stk. 1.

Den foreslåede bestemmelse vil skulle finde anvendelse i tilfælde, hvor der for en koncern er foretaget en omberegning efter reglen i lovforslagets § 31, og hvor der ikke opgøres en (positiv) kvalificeret nettoindkomst i jurisdiktionen efter reglen i lovforslagets § 28, stk. 2.

Den samlede ekstraskat i regnskabsåret vil i sådanne tilfælde udelukkende vedrøre yderligere ekstraskat som følge af omberegning vedrørende et tidligere regnskabsår. Efter forslaget vil ekstraskatten derfor ikke skulle fordeles mellem koncernenhederne baseret på deres andel af den samlede kvalificerede indkomst i det regnskabsår, hvor ekstraskatten pålægges, men derimod i stedet på grundlag af deres andel af den samlede kvalificerede indkomst i det regnskabsår, som omberegningen vedrører.

Det foreslås i *stk. 5*, at ekstraskatten for en statsløs koncernenhed beregnes for hvert regnskabsår separat i forhold til ekstraskatten for alle andre koncernenheder.

Den foreslåede bestemmelse vil bl.a. indebære, at der som udgangspunkt vil skulle foretages en separat beregning af ekstraskatten for gennemløbsenheder, der normalt vil skulle behandles som statsløse koncernenheder, jf. lovforslagets § 5, stk. 2. Også koncernenheder, der betragtes som skattemæssigt hjemmehørende i flere jurisdiktioner, vil efter om-

stændighederne skulle betragtes som statsløse koncernenheder, jf. lovforslagets § 5, stk. 6. Er det tilfældet, vil der også skulle foretages en separat beregning af ekstraskatten for disse enheders vedkommende.

Forslaget til § 29 implementerer direktivets artikel 27, som er baseret på OECD's modelregler artikel 5.2.

Til § 30

Det foreslås i *stk. 1*, at den kvalificerede nettoindkomst for en jurisdiktion nedsættes 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, 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.

Hvis beløbet for den substansbaserede indkomstudelukkelse overstiger den nettoindkomst, der er opgjort for jurisdiktionen, vil det medføre, at der for denne jurisdiktion ikke vil skulle beregnes ekstraskat. Et evt. overskydende beløb vil ikke kunne fremføres til anvendelse i efterfølgende år.

Det vil følge af den foreslåede bestemmelse, at reglen om den substansbaserede indkomstudelukkelse vil finde anvendelse, medmindre den indberettende koncernenhed har foretaget en aktiv beslutning om ikke at anvende reglen. En eventuel beslutning om ikke at anvende reglen vil skulle træffes i den jurisdiktion, der skal indgives til skattemyndighederne i henhold til § 53. Beslutningen vil kunne træffes blot ved ikke at anvende reglen om den substansbaserede indkomstudelukkelse ved opgørelsen efter § 29. Hvis beslutningen træffes i forbindelse med indgivelsen af skemaet efter § 53, vil den være bindende for koncernen for det regnskabsår, som skemaet vedrører, men ikke for efterfølgende indkomstår.

Beslutningen vil skulle træffes i overensstemmelse med § 54, stk. 2, hvorefter beslutningen vil gælde for en periode på ét år. Beslutningen vil blive automatisk forlænget, 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 summen af undtagelser for materielle aktiver, som nærmere defineres i *stk. 3*.

Det følger af OECD's kommentarer til modelreglernes artikel 5.3.1, pkt. 29.1, at koncernenheden vil kunne vælge kun at medregne nogle lønomkostninger eller kun nogle materielle aktiver ved opgørelsen af den substansbaserede indkomstudelukkelse. Der vil således ikke gælde noget krav om, at koncernenheden skal opgøre alle relevante lønomkostninger og aktiver for at kunne opnå lempelse. Hvis de

administrative omkostninger ved at foretage en fuld opgørelse vurderes for store, vil koncernenheden kunne vælge kun at basere opgørelsen på nogle lønomkostninger eller kun nogle materielle aktiver.

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. § 14.

Den foreslåede bestemmelse vil indebære, at en koncernenheds lønomkostninger vil skulle udgøre et grundlag for at fastlægge, i hvilket omfang en koncernenheds indkomst vil skulle anses for at være tilvejebragt ved substantielle aktiviteter udført af koncernens medarbejdere i jurisdiktionen. Ved anvendelsen af undtagelsen for lønomkostninger vil først de berettigede ansatte skulle 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.

Det fremgår af den foreslåede bestemmelse, at undtagelsen for lønomkostninger vil skulle afhænge af, i hvilket omfang de berettigede ansatte udøver aktiviteter i den jurisdiktion, hvor den pågældende koncern er hjemmehørende. Det indebærer, at der ikke vil være adgang til undtagelse for lønomkostninger i forhold til medarbejdere, der ikke udfører arbejde i koncernens jurisdiktion.

I nogle situationer vil det kunne forekomme, at medarbejderen både udfører aktiviteter i koncernens jurisdiktion og i andre jurisdiktioner, f.eks. hvor medarbejderen i en periode udstationeres til en koncernenhed i en anden jurisdiktion, eller hvor medarbejderen besøger kunder eller leverandører i andre jurisdiktioner. I denne situation vil udgangspunktet skulle være, at undtagelsen for lønomkostninger i forhold til den pågældende medarbejder reduceres forholdsæssigt.

En forholdsæssig reduktion kan være administrativt tung for virksomhederne. Som angivet i OECD's kommentarer til modelreglernes artikel 5.3.3, pkt. 29, vil det dog ikke være nødvendigt at foretage en forholdsæssig reduktion, hvis mere end 50 pct. af medarbejderens arbejde udføres i den jurisdiktion, hvor den koncernenhed, som medarbejderen arbejder for, er hjemmehørende. Er det tilfældet, vil koncernenheden således være berettiget til den fulde undtagelse for lønomkostninger i forhold til den pågældende medarbejder.

Hvis derimod 50 pct. eller mindre af medarbejderens arbejde udføres i koncernenhedens jurisdiktion, vil koncernenheden kun skulle være berettiget til en forholdsæssig del af undtagelsen for lønomkostninger i forhold til medarbejderen. Hvis medarbejderen eksempelvis kun anvender 30

pct. af sin arbejdstid i koncernenhedens jurisdiktion, vil koncernenheden således kun være berettiget til 30 pct. af den opgjorte undtagelse for lønomkostninger vedrørende den pågældende medarbejder.

Lønomkostninger, der er henført til indkomst, som er udelukket efter bestemmelsen i § 14, dvs. lønomkostninger der er relateret til indkomst fra international skibsfart eller anerkendt accessorisk indkomst fra international skibsfart, vil ikke skulle medregnes ved opgørelsen af undtagelsen for lønomkostninger.

Lønomkostninger, der direkte kan allokere til indkomst fra international skibsfart eller anerkendt accessorisk indkomst fra international skibsfart, vil således skulle ekskluderes fra beløbet af den substansbaserede indkomstudelukkelse. Lønomkostninger, der ikke direkte kan allokere til indkomst fra international skibsfart eller anerkendt accessorisk indkomst fra international skibsfart, vil skulle allokere 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 § 14, 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 ikke må overstige 50 pct. af de pågældende koncernenheders indkomst fra international skibsfart. Overskrides grænsen, vil de lønomkostninger, der forholdsmæssigt vedrører den indkomst, der overskrider grænsen, ikke være omfattet af udelukkelsen i § 14 og vil derfor kunne medregnes ved opgørelsen af den substansbaserede indkomstudelukkelse.

Af OECD's kommentarer til modelreglernes artikel 5.3.3, pkt. 36.1, følger, at lønomkostninger, der direkte kan allokere til indkomst, som er undtaget fra minimumsbeskatningen som følge af en ordning med fradragsberettigede udlodninger, jf. § 20, ikke vil skulle indgå ved opgørelsen af den substansbaserede indkomstudelukkelse. Dette har til formål at sikre, at den substansbaserede indkomstudelukkelse ikke vil blive uforholdsmæssigt stor i forhold til den opgjorte indkomst under minimumsbeskatningen.

Det foreslås i *stk. 2, 2. pkt.*, at for hvert regnskabsår, der begynder i de følgende kalenderår, erstattes procentsatsen i 1. pkt. med følgende satser:

- 1) For 2023: 10 pct.
- 2) For 2024: 9,8 pct.
- 3) For 2025: 9,6 pct.
- 4) For 2026: 9,4 pct.
- 5) For 2027: 9,2 pct.

6) For 2028: 9,0 pct.

7) For 2029: 8,2 pct.

8) For 2030: 7,4 pct.

9) For 2031: 6,6 pct.

10) For 2032: 5,8 pct.

I og med at minimumsbeskatningsloven foreslås at skulle træde i kraft og dermed have virkning for regnskabsår, der påbegyndes den 31. december 2023, jf. lovforslagets § 71, stk. 1, vil det indebære, at procentsatsen vil skulle udgøre 10 pct., hvis et regnskabsår begynder den 31. december 2023. Endvidere vil det indebære, at satsen vil skulle udgøre 9,8 pct., hvis regnskabsåret begynder i perioden fra den 1. januar 2024 til og med den 31. december 2024, og så fremdeles. For regnskabsår, der begynder fra og med den 1. januar 2033, vil procentsatsen skulle udgøre 5 pct.

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 aktiver, herunder grunde og bygninger, der besiddes med henblik på salg, udleje eller investering, og den bogførte værdi af materielle aktiver, der bruges til at oppebære indkomst, som er undtaget, jf. § 14.

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 vil skulle omfatte den bogførte værdi af aktiver, 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 vil blive ramt unødigt hårdt.

Når der er tale om aktiver, der anvendes til operationel leasing, vil leasinggiveren dog være berettiget til at medtage en andel af aktivernes bogførte værdi ved opgørelsen af den substansbaserede indkomstudelukkelse. Der er nærmere redegjort herfor nedenfor i bemærkningerne til stk. 9, nr. 3, litra c.

Berettigede materielle aktiver vil heller ikke skulle omfatte den bogførte værdi af materielle aktiver, der bruges til at oppebære indkomst, der er undtaget efter bestemmelsen i § 14, dvs. indkomst fra international skibsfart eller anerkendt accessorisk indkomst fra international skibsfart.

Efter OECD's kommentarer til modelreglernes artikel 5.3.4, pkt. 48.1, vil materielle aktiver, der direkte kan allokere til indkomst, som er undtaget fra minimumsbeskatningen som følge af en ordning med fradragsberettigede udlodninger, jf. § 20, ikke skulle indgå ved opgørelsen af den substansba-

serede indkomstudelukkelse. Dette har til formål at sikre, at den substansbaserede indkomstudelukkelse ikke vil blive uforholdsmæssigt stor i forhold til den opgjorte indkomst under minimumsbeskatningen.

Undtagelsen for materielle aktiver vil kun vedrøre aktiver, der befinder sig i den pågældende jurisdiktion. Det indebærer, at der ikke vil være adgang til undtagelse for materielle aktiver i forhold til aktiver, der ikke befinder sig i koncernens jurisdiktion.

Det vil kunne forekomme, at det materielle aktiv i et regnskabsår både befinder sig i koncernens jurisdiktion og i andre jurisdiktioner, f.eks. når der er tale om materielle aktiver, der anvendes internationalt som fly eller skibe. I en sådan situation vil udgangspunktet skulle være, at undtagelsen for materielle aktiver reduceres forholdsmæssigt.

En forholdsmæssig reduktion kan dog være administrativt tung for virksomhederne. Som angivet i OECD's kommentarer til modelreglernes artikel 5.3.3, pkt. 31, vil det dog ikke være nødvendigt at foretage en forholdsmæssig reduktion, hvis aktivet i mere end 50 pct. af tiden befinder sig i koncernens jurisdiktion. I sådanne tilfælde vil koncernen skulle være berettiget til den fulde undtagelse for materielle aktiver i forhold til dette aktiv.

Hvis derimod aktivet i 50 pct. eller mindre af tiden befinder sig i koncernens jurisdiktion, vil koncernen i relation til det pågældende aktiv kun være berettiget til en forholdsmæssig undtagelse baseret på den tid, hvor aktivet befandt sig i koncernens jurisdiktion.

Det foreslås i *stk. 3, 2. pkt.*, at for hvert regnskabsår, der begynder i de følgende kalenderår, erstattes procentsatsen i 1. pkt. med følgende satser:

- 1) For 2023: 8 pct.
- 2) For 2024: 7,8 pct.
- 3) For 2025: 7,6 pct.
- 4) For 2026: 7,4 pct.
- 5) For 2027: 7,2 pct.
- 6) For 2028: 7,0 pct.
- 7) For 2029: 6,6 pct.
- 8) For 2030: 6,2 pct.
- 9) For 2031: 5,8 pct.
- 10) For 2032: 5,4 pct.

I og med at minimumsbeskatningsloven foreslås at skulle træde i kraft og dermed at have virkning for regnskabsår, der påbegyndes den 31. december 2023, jf. lovforslagets § 71, stk. 2, vil det indebære, at procentsatsen vil skulle udgøre 8 pct., hvis et regnskabsår begynder den 31. decem-

ber 2023. Endvidere vil det indebære, at satsen vil skulle udgøre 7,8 pct., hvis regnskabsåret begynder i perioden fra den 1. januar 2024 til og med den 31. december 2024, og så fremdeles. For regnskabsår, der begynder fra og med den 1. januar 2033, vil satsen skulle udgøre 5 pct.

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.

Den foreslåede bestemmelse fastlægger, hvordan den bogførte værdi af de berettigede materielle aktiver vil skulle opgøres.

Først vil den bogførte værdi, der er anvendt ved udarbejdelsen af det ultimative moderselskabs konsoliderede regnskab, skulle identificeres. Herefter vil gennemsnittet af den bogførte værdi ved regnskabsårets begyndelse og slutning skulle opgøres. 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 vil skulle medregnes i gennemsnitsberegningen, vil den substansbaserede indkomstudelukkelse for berettigede materielle aktiver, der er købt eller solgt i løbet af året, skulle 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 baseret på hensigten med købet (kostprismetoden).

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.

Hvis det i regnskabet konstateres, at aktivet har været udsat for en værdiforringelse, vil dette også i forhold til den substansbaserede indkomstudelukkelse medføre en nedsættelse af værdien af aktivet. Hvis der senere regnskabsmæssigt sker en tilbageførsel af denne nedskrivning, vil dette ligeledes skulle afspejles i værdiansættelsen af aktivet. Denne tilbageførsel vil dog ikke kunne medføre en værdiansættelse, der overstiger den oprindelige værdi, jf. OECD's kommentarer til modelreglernes artikel 5.3.5, pkt. 50.1.

Efter nogle regnskabsstandarder er det muligt at medregne f.eks. investeringsejendomme efter omvurderingsmetoden. Efter omvurderingsmetoden bliver et materielt aktiv værdiansat til dagsværdi, dvs. på basis af dets markedsvær-

di på værdiansættelsestidspunktet eksklusiv eventuelle efterfølgende afskrivninger og nedskrivninger. Da værdiudsving som følge af anvendelse af omvurderingsmetoden ikke er en indikation på omfanget af de substantielle aktiviteter i jurisdiktionen, følger det af den foreslåede bestemmelse, at de berettigede aktiver altid vil skulle værdiansættes efter kostprismetoden. Dette vil desuden sikre, at der vil ske en ensartet behandling af de berettigede materielle aktiver, da der kun efter nogle regnskabsstandarder kan ske en værdiansættelse efter omvurderingsmetoden.

Det foreslås i *stk. 5, 1. pkt.*, at i en koncernenhed, der er et fast driftssted, er de berettigede lønomkostninger og berettigede materielle aktiver dem, som er medregnet i enhedens separate regnskab, jf. § 17, 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.

Den foreslåede bestemmelse vil indebære, at det vil være et fast driftsstedes særskilte regnskab, der vil skulle anvendes, med henblik på at fastslå hvilke berettigede lønomkostninger og materielle aktiver, der ved anvendelsen af den substansbaserede indkomstundtagelse skal henføres til det faste driftssted.

Den foreslåede bestemmelse vil indebære, at det vil være et fast driftsstedes særskilte regnskab, der vil skulle anvendes med henblik på at fastslå, hvilke berettigede lønomkostninger og materielle aktiver, der ved anvendelsen af den substansbaserede indkomstundtagelse skal henføres til det faste driftssted.

Forslaget henviser til de foreslåede bestemmelser i lovforslagets § 17, stk. 1 og 2. Disse bestemmelser vedrører allokeringen af indkomst mellem en hovedenhed og et fast driftssted, og det vil således skulle være de principper, der vil skulle anvendes ved indkomstallokeringen, jf. beskrivelsen i bestemmelseernes bemærkninger, der også vil skulle anvendes i relation til fastlæggelsen af, hvilke berettigede lønomkostninger og aktiver der vil skulle henføres til henholdsvis hovedenheden og det faste driftssted.

Selv om lønomkostninger eller materielle aktiver er medregnet i et fast driftsstedes særskilte regnskab, vil det dog fortsat skulle være et krav, at medarbejdernes aktiviteter, som lønomkostningerne relaterer sig til, er udført i samme jurisdiktion som det faste driftssted, og at de materielle aktiver befinder sig i samme jurisdiktion som det faste driftssted. Dette er i overensstemmelse med det krav, som også vil skulle gælde for andre koncernenheder, jf. bemærkningerne ovenfor til stk. 2 og 3 i en foreslåede bestemmelse.

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.

Den foreslåede bestemmelse vil indebære, at det sikres, at samme beløb ikke medregnes to gange.

Derudover vil forslaget indebære, at det tydeliggøres, at f.eks. lønomkostninger, der er medtaget i det faste driftsstedes særskilte regnskab, jf. lovforslagets § 17, stk. 1 og 2, ikke vil kunne medregnes ved opgørelsen af hovedenhedens berettigede lønomkostninger, selv om medarbejderne har udført deres aktiviteter i den jurisdiktion, hvor hovedenheden er hjemmehørende.

Det foreslås i *stk. 5, 3. pkt.*, at er et fast driftsstedes indkomst helt eller delvist undtaget, jf. § 18, stk. 1, og § 19, 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.

Den foreslåede bestemmelse skal sikre, at hvis indkomst oppebåret af et fast driftssted er allokeret til en anden koncernenhed, som følge af at hovedenheden er en gennemløbsenhed, medregnes beløbet ikke to gange. Bestemmelsen vil skulle ses i sammenhæng med forslaget til stk. 6, som der redegøres for umiddelbart nedenfor.

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 i medfør af stk. 5, allokeres til koncernenhedsejerne af gennemløbsenheden i forhold til det beløb, der er allokeret til dem, jf. § 18, 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. Er gennemløbsenheden 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 § 19, 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 indkomstudlukkelse for den multinationale koncern eller den store nationale koncern.

Den foreslåede bestemmelse vil skulle ses i sammenhæng med, at gennemløbsenheders kvalificerede indkomst efter lovforslagets § 18 som udgangspunkt vil skulle allokeres til enhedernes ejere. Dog vil der skulle gælde særlige regler for gennemløbsenheder, der er ultimative moderselskaber efter reglen i lovforslagets § 19. Der henvises om allokeringen af den kvalificerede indkomst for gennemløbsenheder til bemærkningerne til de to bestemmelser.

Den foreslåede bestemmelse har til formål at sikre, at allokeringen af gennemløbsenheders berettigede lønomkostninger og berettigede materielle aktiver ved opgørelsen af den substansbaserede indkomstudlukkelse vil skulle ske efter samme principper som dem, der vil skulle gælde for alloke-

ringen af den kvalificerede indkomst efter lovforslagets §§ 18 og 19.

Den foreslåede bestemmelse i stk. 6, 1. pkt., vil således indebære, at gennemløbsenhedens berettigede lønomkostninger og berettigede materielle aktiver som udgangspunkt allokteres til koncernenhedens ejere i overensstemmelse med den tilsvarende allokeringsregel for den kvalificerede indkomst, jf. lovforslagets § 18, stk. 4.

De berettigede lønomkostninger og berettigede materielle aktiver vil efter bestemmelsens 2. pkt. dog kun skulle indgå ved opgørelsen af en koncernejers berettigede lønomkostninger og berettigede materielle aktiver, når de kan henføres til, henholdsvis befinder sig i, samme jurisdiktion som koncernenhedsejeren. Dette er i overensstemmelse med de almindelige principper, der vil skulle gælde for opgørelsen af den substansbaserede indkomstudelukkelse, jf. bemærkningerne ovenfor til stk. 2 og 3.

Er gennemløbsenheden det ultimative moderselskab, vil bestemmelsen i lovforslagets § 19 indebære, at den kvalificerede indkomst dels vil kunne blive allokert til enhedens ejere, dels vil kunne allokere til gennemløbsenheden selv. Dette er der taget højde for i den foreslåede bestemmelses 3. pkt., der vil indebære, at gennemløbsenhedens berettigede lønomkostninger og berettigede materielle aktiver vil skulle allokere mellem ejerne og gennemløbsenheden efter samme principper som dem, der vil gælde for allokeringen efter lovforslagets § 19.

De berettigede lønomkostninger og berettigede materielle aktiver, der ved anvendelsen af den foreslåede bestemmelses

1.-3. pkt. ikke er fordelt til hverken ejerne eller gennemløbsenheden selv, vil efter forslaget til 4. pkt. ikke skulle indgå ved opgørelsen af den substansbaserede indkomstudelukkelse.

Dette vil f.eks. kunne være tilfældet, hvor lønomkostninger er afholdt af en gennemløbsenhed, der ikke er et ultimativt moderselskab, således at omkostningerne allokere til enhedens ejer, men hvor medarbejdernes aktiviteter ikke er udført i den jurisdiktion, hvor ejeren er hjemmehørende, jf. den foreslåede bestemmelses 1. og 2. pkt.

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).

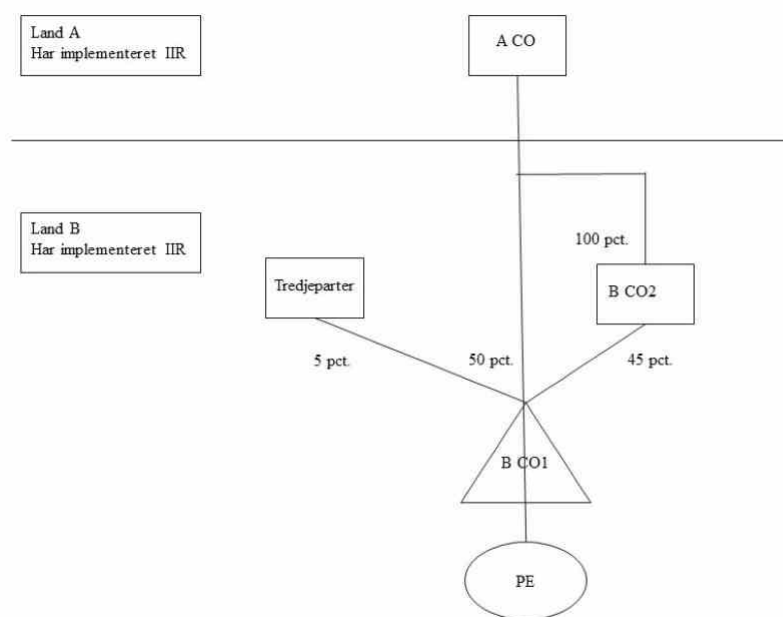
Selskab A, der er hjemmehørende i land A, er koncernens ultimative moderselskab. Selskab A ejer 50 pct. af selskab B1, der er hjemmehørende i land B, og 100 pct. af B2, der ligeledes er hjemmehørende i land B.

Selskab B1 er en gennemløbsenhed og udøver erhvervs-mæssig 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 5 – koncernstruktur



Selskab B1 har følgende indkomstforhold:

	Selskab B1
Indkomst	1.000
Lønømkostninger	(200)
Materielle aktiver	400

Selskab B1's indkomst nedsættes og fordeles således:

1. Indkomsten på 1.000 nedsættes med 50 (5 pct. af

	Fast driftssted	Selskab B2	Inkluderes ikke
Lønømkostninger	100 (50 pct.)	90 (45 pct.)	10 (5 pct.)
Materielle aktiver	200 (50 pct.)	180 (45 pct.)	20 (5 pct.)

Det foreslås i *stk. 7*, at den substansbaserede indkomstudelukkelse for en statsløs koncernenhed i hvert regnskabsår beregnes separat i forhold til den substansbaserede indkomstudelukkelse for alle andre koncernenheder.

Bestemmelsen vil skulle ses i sammenhæng med dels den foreslåede bestemmelse i § 28, stk. 4, hvoraf det fremgår, at den effektive skattesats for en statsløs koncernenhed i hvert regnskabsår beregnes separat i forhold til den effektive skattesats for alle andre koncernenheder, dels den foreslåede bestemmelse i § 29, stk. 5, hvoraf det fremgår, at ekstraskatten for hver statsløs koncernenhed beregnes for hvert regnskabsår separat i forhold til ekstraskatten for alle andre koncernenheder.

Den foreslåede bestemmelse vil indebære, at der også vil skulle foretages en separat opgørelse af den substansbaserede indkomstudelukkelse for sådanne statsløse koncernenheder.

Det foreslås i *stk. 8*, at den substansbaserede indkomstudelukkelse, der er beregnet i henhold til denne bestemmelse, ikke omfatter undtagelser for lønømkostninger og materielle aktiver for koncernenheder, der er investeringsenheder i den pågældende jurisdiktion.

Bestemmelsen vil skulle ses i sammenhæng med den foreslåede bestemmelse i § 28, 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. forslaget til § 28, stk. 1, og beregningen af den kvalificerede nettoindkomst, jf. forslaget til § 28, stk. 2.

Den foreslåede bestemmelse i § 40 om investeringsenheder indeholder særlige regler om beregningen af den effektive skattesats i forhold til investeringsenheder, herunder anvendelse af den substansbaserede indkomstudelukkelse. Der henvises herom til bemærkningerne til den foreslåede bestemmelse i § 40.

1.000). 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 § 17 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 lønømkostninger og materielle aktiver fordeles således:

Der foreslås i *stk. 9* en række definitioner af begreber, der anvendes i lovforslagets § 30 om den substansbaserede indkomstudelukkelse.

Det foreslås i *stk. 9, nr. 1*, at ved berettigede ansatte forstås fuldtids- eller deltidsbeskæftigede i en koncernenhed og uafhængige underleverandører, som deltager i den multinationale concerns eller den store nationale concerns ordinære driftsaktiviteter under den multinationale concerns eller den store nationale concerns ledelse og kontrol.

Den foreslåede definition er i overensstemmelse med den definition, som også skal følges ved land for land-rapporteringen og dækker således ikke over f.eks. uafhængige konsulenter.

Det foreslås i *stk. 9, nr. 2*, at ved berettigede lønømkostninger 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 lønømkostninger vil skulle baseres på det beløb vedrørende personaleomkostninger, som indgår i regnskabet for regnskabsåret, dog undtaget de personaleomkostninger der kapitaliseres til bogført værdi som et berettiget materielt aktiv omfattet af stk. 3. Lønømkostninger, der kapitaliseres til andre materielle aktiver end berettigede materielle aktiver, såsom varelagerbeholdning, vil skulle medtages som en berettiget lønømkostning.

Det fremgår af OECD's kommentarer til modelreglernes artikel 5.3.3, pkt. 34, at berettigede lønømkostninger også vil omfatte udgifter til aktiebaseret kompensation.

Det bemærkes, at der i mange jurisdiktioner er forskel imellem den skattemæssige og den regnskabsmæssige behandling af udgifter til aktiebaseret kompensation. Regnskabs-

mæssigt vil aktiebaserede kompensationsordninger skulle indregnes til nutidsværdien af aktieoptionen på udstedelsestidspunktet, hvorefter værdien reguleres hen over optionens løbetid. Skattemæssigt vil der derimod i nogle lande først være fradrag for udgiften på det tidspunkt, hvor aktieoptionen udnyttes. Det er bl.a. tilfældet efter danske regler, jf. ligningslovens § 28, stk. 3.

Forskellen mellem den regnskabsmæssige og skattemæssige behandling vil kunne medføre, at den effektive skattesats bliver lavere end minimumsskattesatsen. På baggrund heraf fremgår det af bestemmelsen i lovforslagets § 16, stk. 1, nr. 2, at koncernen ved beregningen af koncernenhedens kvalificerede indkomst eller tab efter § 12 vil kunne beslutte at erstatte det beløb, der er udgiftsført i regnskabet for en enhed, 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.

Det fremgår i tilknytning hertil af OECD's kommentarer til modelreglernes artikel 5.3.3, pkt. 34, at ved opgørelsen af de berettigede lønomkostninger i forhold til den substansbaserede indkomstudelukkelse, vil det derimod altid skulle være det beløb, der fremgår af regnskabet, der skal anvendes. Beløbet i forhold til opgørelsen vedrørende den substansbaserede indkomstudelukkelse vil således ikke blive påvirket af koncernens valg efter bestemmelsen i § 16, stk. 1, nr. 2.

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 den foreslåede regel er, at sådanne aktiver kan ses som en indikation af omfanget af enhedens substantielle aktiviteter i jurisdiktionen.

Det vil efter den foreslåede bestemmelse skulle være et krav, at de berettigede materielle aktiver befinder sig i samme jurisdiktion, som den koncernenhed, der ejer dem, eller i tilfælde omfattet af *stk. 9, nr. 3, litra c og d*, at de materielle aktiver befinder sig i den samme jurisdiktion, som den koncernenhed, der har retten til at bruge aktiverne.

Materielle anlægsaktiver, der er placeret i jurisdiktionen efter *litra a*, vil f.eks. skulle omfatte 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 vil således dække over

bygninger, maskiner, computere og andet kontorudstyr, motordrevne køretøjer, møbler, inventar og jord.

Naturressourcer, der befinder sig i jurisdiktionen efter *stk. 9, nr. 3, litra b*, vil f.eks. omfatte olie- og gaslagre, tømmerområder og mineralforekomster.

Den foreslåede bestemmelse i *stk. 9, nr. 3, litra c*, hvorefter en lejers brugsret til materielle aktiver, der er placeret i jurisdiktionen, også vil skulle anses for et berettiget materielt aktiv vil indebære, at der som udgangspunkt ikke vil ske en forskelsbehandling mellem at eje eller leje et materielt aktiv.

Som beskrevet i OECD's kommentarer til modelreglernes artikel 5.3.4, pkt. 43, sondres der i forhold til leasing regnskabsmæssigt mellem operationel og finansiel leasing. Ved finansiel leasing anses leasinggiver for at have overført det materielle aktiv til leasingtager, og i denne situation vil leasinggiver derfor ikke længere indregne aktivet i sit regnskab. Leasingtager vil derimod i sit regnskab indregne leasingaktivet (right-of-use-aktiv). Det fremgår af OECD's kommentarer, at hvis der er tale om et materielt leasingaktiv, vil aktivet også i relation til den substansbaserede indkomstudelukkelse skulle anses foret materielt aktiv, og leasingtager vil derfor kunne medregne værdien af leasingaktivet ved opgørelsen af sin substansbaserede indkomstudelukkelse.

Ved operationel leasing vil leasinggiver ofte fortsætte med at indregne værdien af aktivet i sit regnskab. Det fremgår dog af den foreslåede bestemmelse i § 30, stk. 3, jf. ovenfor, at den bogførte værdi af aktiver, herunder grunde og bygninger, der besiddes med henblik på salg, leje eller investering, ikke skulle kunne medregnes ved opgørelsen af de materielle aktiver. Denne bestemmelse vil således hindre, at to koncernenheder medregner det samme aktiv ved opgørelsen af den substansbaserede indkomstudelukkelse.

Af OECD's kommentarer til modelreglernes artikel 5.3.4, pkt. 43.1.5, fremgår det imidlertid, at hvis der er tale om operationel leasing, vil leasinggiver skulle være berettiget til ved opgørelsen af den substansbaserede indkomstudelukkelse at medregne en vis andel af værdien af et materielt aktiv, såfremt dette aktiv befinder sig i den samme jurisdiktion som leasinggiver.

Det bemærkes, at denne mulighed skal ses i lyset af, at værdien af et aktiv ved operationel leasing for leasinggiver ofte vil være højere end den værdi, som leasingtageren kan opgøre det pågældende aktiv til. Det vil således kun være den overskydende værdi i forhold til leasingtagerens værdiansættelse af aktivet, der vil kunne medregnes af leasinggiveren ved opgørelse af den substansbaserede indkomstudelukkelse. I de ovennævnte kommentarer til OECD's modelregler er der nærmere redegjort for, hvordan leasinggiveren vil skulle beregne den andel af et sådant leasingaktiv, som leasinggiveren vil kunne medregne ved opgørelsen.

Det fremgår desuden af OECD's kommentarer til modelreglernes artikel 5.3.4, pkt. 43.1.7, at i en situation, hvor det pågældende aktiv kun delvist udlejes, således at udlejer fort-

sat anvender en del af det pågældende aktiv, vil der skulle ske en fordeling af værdien af aktivet imellem lejer og udlejer, således at både lejer og udlejer vil kunne medregne en andel af aktivet ved opgørelsen af den substansbaserede indkomstudelukkelse.

Hvad angår bestemmelsen i forslaget til litra c, hvorefter en licens eller lignende ordning fra jurisdiktionen til brug af fast ejendom eller udnyttelse af naturressourcer, som indebærer betydelige investeringer i materielle aktiver, også vil skulle udgøre et berettiget materielt aktiv, bemærkes det, at det ikke vil være et krav, at en sådan licens eller lignende ordning er indregnet i regnskabet eller er indregnet som et immaterielt aktiv i regnskabet efter den regnskabsstandard, der anvendes i de konsoliderede regnskaber.

Forslaget til § 30 implementerer direktivets artikel 28 og 48, som er baseret på OECD's modelregler artikel 5.1.1, 5.3, 9.2 og 10.1.

Til § 31

Det foreslås i *stk. 1, 1. pkt.*, at resulterer en regulering af omfattede skatter eller kvalificeret indkomst eller tab i henhold til § 16, stk. 1, nr. 3, § 23, stk. 6, § 26, stk. 1 og 4, og § 27, stk. 5, 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 §§ 28-30.

Den foreslåede bestemmelse vil indebære, at skal der 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, vil beregningerne efter §§ 28-30 skulle foretages på ny.

Det foreslås i *stk. 1, 2. pkt.*, at en eventuel tillægsekstraskat, der hidrører fra denne omberegning, behandles som en yderligere ekstraskat efter § 29, stk. 2, for det regnskabsår, hvor omberegningen foretages.

Af lovforslagets § 29, stk. 2, fremgår det, at den yderligere ekstraskat vil skulle medregnes ved beregningen af ekstraskatten på jurisdiktionsniveau.

Det foreslås i *stk. 2*, at er en kvalificeret indenlandsk ekstraskat i en anden jurisdiktion ikke betalt inden for fire regnskabsår efter udgangen af det regnskabsår, hvor den forfaldt til betaling, skal den pågældende indenlandske ekstraskat behandles som en yderligere ekstraskat og tillægges den jurisdiktionsbaserede ekstraskat, der beregnes efter § 29, stk. 3. Den foreslåede bestemmelse vil medføre, at en ekstraskat, der er beregnet efter § 29, stk. 3, 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 foreslås i *stk. 3*, at er der en yderligere ekstraskat, og er der ikke 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. § 29, stk. 3 og 4, divideret med minimumsskattesatsen.

Den foreslåede bestemmelse vil medføre, at den kvalificerede indkomst for koncernenheder i jurisdiktionen vil skulle øges, med et beløb svarende til den yderligere ekstraskat divideret med minimumsskattesatsen (15 pct.). Der vil således skulle ses bort fra kvalificerede tab for regnskabsåret.

Den foreslåede bestemmelse vil skulle sikre, at når der vil skulle foretages en omberegning, vil der også være en kvalificeret indkomst i jurisdiktionen, hvorefter ekstraskatten vil kunne allokeres til beskatning efter reglen om indkomstmedregning.

Det foreslås i *stk. 4*, at skal der efter § 22, stk. 5, 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 fratække 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.

Den foreslåede bestemmelse vil skulle ses i sammenhæng med bestemmelsen i lovforslagets § 22, stk. 5. Som der er redegjort for i bemærkningerne til forslaget til § 22, stk. 5, vil denne bestemmelse indebære, 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), vil beløbet svarende til differencen mellem beløbet for de regulerede omfattede skatter og beløbet for de forventede regulerede omfattede skatter skulle betragtes som en yderligere ekstraskat for det pågældende regnskabsår. Beløbet for den yderligere ekstraskat vil efter lovforslagets § 22, stk. 5, skulle allokeres til hver koncernenhed i jurisdiktionen i overensstemmelse med § 31, stk. 4.

Bestemmelsen i forslaget til § 31, stk. 4, vil regulere allo-

keringen af den yderligere ekstraskat, som vil kunne blive pålagt i medfør af bestemmelsen i lovforslagets § 22, stk. 5.

Det foreslås i *stk. 5*, at allokteres der yderligere ekstraskat til en koncernenhed, jf. stk. 1-4 og § 29, stk. 4 og 5, behandles en sådan koncernenhed som en lavt beskattet koncernenhed.

Forslaget skal ses i lyset af, at en koncernenhed, som der allokteres yderligere ekstraskat til, ikke nødvendigvis vil udgøre en lavt beskattet koncernenhed baseret på den definition af begrebet, der fremgår af lovforslagets § 4, nr. 19. Bestemmelsen vil indebære, at en sådan enhed trods definitionen i forslaget § 4, nr. 19, vil skulle anses for en lavt beskattet enhed ved anvendelsen af lovens bestemmelser.

Forslaget til § 31 implementerer direktivets artikel 11, stk. 3, og direktivets artikel 29, som er baseret på OECD's modelregler artikel 5.4.

Til § 32

Det foreslås i *stk. 1*, at uanset §§ 28-31 og 33 kan den indberettende koncernenhed ved beslutning truffet i overensstemmelse med § 54, stk. 2, ansætte den ekstraskat, der skal betales for de koncernenheder, der er hjemmehørende i samme jurisdiktion, til nul for et regnskabsår, hvis 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, eller der er et tab.

Den foreslåede bestemmelse vedrører en såkaldt de minimis-regel, der – når betingelserne herfor i øvrigt er opfyldt – vil indebære, at ekstraskatten i stedet for at skulle fastsættes efter lovforslagets §§ 28-31 og § 33, vil kunne ansættes til nul for de koncernenheder, der er hjemmehørende i den pågældende jurisdiktion. De minimis-reglen vil således reelt indebære en undtagelse fra lovforslagets regler.

De minimis-reglen vil kun skulle finde anvendelse, hvis den indberettende koncernenhed aktivt beslutter det i overensstemmelse med bestemmelsen i lovforslagets § 54, stk. 2, hvoraf det fremgår, at valget vil skulle foretages årligt.

Af forslaget følger, at to betingelser vil skulle 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, skal være mindre end 10 mio. euro. Den anden betingelse er efter stk. 1, nr. 2, at den gennemsnitlige kvalificerede indkomst eller det gennemsnitlige kvalificerede tab for alle koncernenhederne i en sådan jurisdiktion skal være et tab eller et positivt beløb, der er mindre end 1 mio. euro.

Beløbene vil skulle opgøres i euro, og eventuelle regnskaber, der opgøres i lokal valuta, vil derfor skulle omregnes på samme måde, som det er tilfældet for omsætningsgrænsen på de 750 mio. euro efter lovforslagets § 1, stk. 1.

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.

Det vil følge af den foreslåede bestemmelse, at de kvalificerede indtægter eller den kvalificerede indkomst eller det kvalificerede tab vil skulle beregnes som et årligt gennemsnit over en treårig periode.

Det foreslås i *stk. 2, 2. pkt.*, at er der i første eller andet forudgående regnskabsår, eller i begge, ikke 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.

Den foreslåede bestemmelse vil indebære, at der ikke vil ske en for stor skævvridning ved opgørelsen af gennemsnittet, hvis den pågældende koncern slet ikke har haft koncernenheder, der er hjemmehørende i jurisdiktionen i det eller de forudgående år.

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 5.

Det bemærkes, at der i OECD's kommentarer til modelreglernes artikel 5.5.3, pkt. 88-90 er indeholdt en nærmere opgørelse af, hvilke fradrag og tillæg der vil skulle foretages i henhold til kapitel 5, som overordnet svarer til reglerne i kapitel 3 i OECD's modelregler.

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 § 28, stk. 2.

Forslaget vil indebære, at koncernenhedernes kvalificerede nettoindkomst eller nettotab for jurisdiktionen for et regnskabsår vil skulle 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 5. Koncernenhedernes kvalificerede tab er summen af kvalificerede tab for alle

koncernenheder, der er hjemmehørende i jurisdiktionen, som fastsat i overensstemmelse med kapitel 5.

Det foreslås i *stk. 5*, at stk. 1-4 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.

Den foreslåede bestemmelse skal ses i sammenhæng med, at der efter forslaget vil skulle ske en separat opgørelse af ekstraskatten for både statsløse koncernenheder og investeringsenheder. I overensstemmelse hermed vil indtægter og kvalificeret indkomst eller kvalificeret tab for disse enheder også skulle udelades af beregningen af de minimis-undtagelsen.

Forslaget til § 32 implementerer direktivets artikel 30, som er baseret på OECD's modelregler artikel 5.5.

Til § 33

Det foreslås i *stk. 1, 1. pkt.*, at beregningen af den effektive skattesats og ekstraskatten for en jurisdiktion efter kapitel 5-11 for medlemmer af en minoritetsejet underkoncern finder anvendelse, som om hver minoritetsejet underkoncern var en separat multinational koncern eller stor national koncern.

Den foreslåede bestemmelse vedrører beregningen af den effektive skattesats og ekstraskatten for medlemmer af en minoritetsejet underkoncern og minoritetsejede koncernenheder. Bestemmelsen vil indebære, at der skal foretages en særlig, separat beregning af den effektive skattesats og ekstraskatten for medlemmer af en minoritetsejet underkoncern.

Hensynet bag den foreslåede regel er, at et ultimativt moderselskab kan have flere minoritetsejede koncernenheder med aktiviteter i den samme jurisdiktion, men med en forskellig ejerkreds af enheder, herunder enheder som ikke udgør koncernenheder i koncernen.

Hvis indkomsten og skatterne af disse forskellige koncernenheder blev blandet sammen ved opgørelsen af den juridiktionsbaserede effektive skattesats, kunne en lav skattesats i en enhed medføre en ekstraskat for en jurisdiktion, hvoraf noget af denne ekstraskat reelt vil kunne blive pålagt koncernenheder, som ud fra formålet med reglerne ikke bør bære ekstraskatten.

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 § 28, stk. 1, og ved beregning af den kvalificerede nettoindkomst, der beregnes efter § 28, stk. 2.

Den foreslåede bestemmelse vil indebære, at en koncern vil kunne have to eller flere beregninger for koncernenheder

i en jurisdiktion. F.eks. en for medlemmerne af en minoritetsejet underkoncern og en for selve koncernen.

Det vil således kunne være tilfældet i et eksempel, hvor 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), mens 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 vil den effektive skattesats i jurisdiktion B i relation til selskab B1 og selskab B2 skulle opgøres separat fra den effektive skattesats for andre koncernenheder af den multinationale koncern hjemmehørende i jurisdiktion B.

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 5-11.

Den foreslåede bestemmelse vil medføre, at beregningen af den effektive skattesats og ekstraskatten for den minoritetsejede koncernenhed vil skulle ske særskilt for denne koncernenhed og dermed adskilt fra den resterende del af koncernen.

Det foreslås i *stk. 2, 2. 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 § 28, stk. 1, og ved beregning af den kvalificerede nettoindkomst efter § 28, stk. 2.

Den foreslåede bestemmelse vil medføre, at de regulerede omfattede skatter og den kvalificerede indkomst eller det kvalificerede tab, der vedrører den minoritetsejede koncernenhed, ikke indgår ved de beregninger, der skal foretages for den multinationale koncern eller den store nationale koncern. Herved vil det blive sikret, at den minoritetsejede koncernenhed ikke påvirker opgørelsen af den effektive skattesats og beregningen af den kvalificerede nettoindkomst for koncernen.

Det foreslås i *stk. 2, 3. pkt.*, at 1. og 2. pkt. ikke finder anvendelse på en minoritetsejet koncernenhed, der er en investeringsenhed.

Den foreslåede bestemmelse vil medføre, at de foreslåede bestemmelser i stk. 2, 1. og 2. pkt. ikke vil finde anvendelse i de situationer, hvor koncernenheden udgør en investeringsenhed. Det vil medføre, at det i stedet vil være de foreslåede regler i lovforslagets §§ 40-42, der vil finde anvendelse.

Det foreslås i *stk. 3, nr. 1*, at ved en minoritetsejet koncernenhed forstås en koncernenhed, i hvilken det ultimative moderselskab har en direkte eller indirekte ejerandel på 30 pct. eller mindre.

Selv om moderselskabet har en ejerandel på 30 pct. eller mindre, vil der kunne foreligge en koncernenhed, hvis det ultimative moderselskab har en kontrollerende andel, f.eks. i form af at moderselskabet har flertallet af stemmerne.

Det foreslås i *stk. 3, nr. 2*, at ved et minoritetsejet moderselskab forstås en minoritetsejet koncernenhed, der direkte eller indirekte har bestemmende indflydelse over en anden minoritetsejet koncernenhed, medmindre en anden minoritetsejet koncernenhed direkte eller indirekte har bestemmede indflydelse over førstnævnte enhed.

Det følger af den foreslåede bestemmelse, at et minoritetsejet moderselskab er et moderselskab, der selv udgør en minoritetsejet koncernenhed som defineret i den foreslåede bestemmelse i *stk. 3, nr. 1*, men hvor moderselskabet selv direkte eller indirekte har bestemmende indflydelse over en anden minoritetsejet koncernenhed. Det er dog en betingelse, at en anden minoritetsejet koncernenhed ikke har bestemmende indflydelse over den minoritetsejede koncernenhed.

Det foreslås i *stk. 3, nr. 3*, at ved en minoritetsejet underkoncern forstås et minoritetsejet moderselskab og dets minoritetsejede datterselskaber.

Hvis der foreligger et minoritetsejet moderselskab, der direkte eller indirekte har bestemmende indflydelse over andre minoritetsejede koncernenheder, vil de således tilsammen skulle anses for at udgøre en minoritetsejet underkoncern.

Det foreslås i *stk. 3, nr. 4*, at ved et minoritetsejet datterselskab forstås en minoritetsejet koncernenhed, som et minoritetsejet moderselskab direkte eller indirekte har bestemmede indflydelse over.

Der vil således være tale om et minoritetsejet datterselskab, hvor et minoritetsejet moderselskab som defineret i den foreslåede bestemmelse i *stk. 3, nr. 2*, har bestemmende indflydelse over det pågældende selskab.

Forslaget til § 33 implementerer direktivets artikel 31, som er baseret på OECD's modelregler artikel 5.6 og 10.1.

Til § 34

Det foreslås i *stk. 1*, at uanset reglerne i dette kapitel kan den indberettende koncernenhed ved beslutning truffet i overensstemmelse med § 54, stk. 3, beslutte at ansætte den ekstraskat, der skal betales for de koncernenheder, der er hjemmehørende i samme jurisdiktion, til nul for et regnskabsår, når en af følgende betingelser er opfyldt for jurisdiktionen baseret på forenklede beregninger efter regler fastsat i medfør af *stk. 4*:

- 1) Den kvalificerede nettoindkomst for jurisdiktionen, jf. § 28, stk. 2, er lig med eller mindre end det beløb, hvormed nettoindkomsten kan nedsættes efter § 30.
- 2) Betingelserne i § 32, stk. 1, nr. 1 og 2, er opfyldt.

- 3) Den effektive skattesats for jurisdiktionen jf. § 28, stk. 1, er lig med eller højere end minimumsskattesatsen.

Den foreslåede bestemmelse er en såkaldt safe harbour-bestemmelse, der er udformet i overensstemmelse med den kvalificerede internationale safe harbour-aftale, der fremgår af aftalen om »Safe Harbours and Penalty Relief: Global Anti-Base Erosion Rules (Pillar Two)«, som blev indgået af OECD's Inclusive Framework og offentliggjort den 15. december 2022.

Ekstraskatten i en jurisdiktion vil efter reglerne i dette kapitel (lovens kapitel 7) skulle udgøre nul, såfremt den kvalificerede nettoindkomst for jurisdiktionen, jf. lovforslagets § 28, stk. 2, ikke overstiger det beløb, hvormed nettoindkomsten kan nedsættes efter den substansbaserede indkomstudelukkelse, jf. lovforslagets § 30. Ekstraskatten i en jurisdiktion vil ligeledes skulle udgøre nul, hvis betingelserne for anvendelse af de minimis-reglen i lovforslagets § 32, stk. 1, nr. 1 og 2, er opfyldt. Endelig vil ekstraskatten i en jurisdiktion skulle udgøre nul, hvis den effektive skattesats for jurisdiktionen, jf. lovforslagets § 28, stk. 1, er lig med eller højere end minimumsskattesatsen (15 pct.).

De beregninger og opgørelser, der vil skulle foretages, før det kan fastslås, at ekstraskatten i en jurisdiktion i et regnskabsår som følge af de ovennævnte regler udgør nul, vil dog kunne være omfattende og derfor medføre væsentlige administrative byrder for de berørte koncerner. Den foreslåede bestemmelse vil skulle give mulighed for, at de berørte koncerner kan anvende forenklede beregninger med henblik på at fastslå, at ekstraskatten i en jurisdiktion udgør nul.

Den foreslåede bestemmelse vil ikke kunne finde anvendelse, før der i medfør af forslaget til *stk. 4* er fastsat forenklede beregningsregler, da anvendelsen af sådanne forenklede beregningsregler efter forslaget vil være en betingelse for anvendelsen af undtagelsesbestemmelsen.

Undtagelsesbestemmelsen vil desuden kun skulle finde anvendelse, når den indberettende koncernenhed har truffet en beslutning herom i overensstemmelse med lovforslagets § 54, stk. 3. Heraf følger, at den indberettende koncernenhed vil skulle træffe beslutningen ved indgivelsen af de i lovforslagets § 53 omhandlede oplysninger, og at denne beslutning kun vil skulle gælde for det regnskabsår, som oplysningerne vedrører.

Det foreslås i *stk. 2*, at har en jurisdiktion for et regnskabsår pålagt en anerkendt kvalificeret indenlandsk ekstraskat, beregnes der ikke ekstraskat for de koncernenheder, der er hjemmehørende i den pågældende jurisdiktion. Dette gælder dog ikke, hvis der ved anvendelsen af den anerkendte kvalificerede indenlandske ekstraskat er anvendt en undtagelse svarende til § 52. Er den anerkendte kvalificerede indenlandske ekstraskat ikke pålagt gennemløbsenheder, der er oprettet i jurisdiktionen, finder 1. pkt. ikke anvendelse på statsløse gennemløbsenheder, der er ultimative moderselskaber, og på gennemløbsenheder, der er forpligtet til at

anvende en regel om indkomstmedregning efter OECD's modelregler. Er den anerkendte kvalificerede indenlandske ekstraskat ikke pålagt investeringsenheder, finder 1. pkt. ikke anvendelse på de investeringsenheder, der er hjemmehørende i jurisdiktionen. 1. pkt. finder tilsvarende anvendelse på joint ventures og disses tilknyttede joint ventures, jf. § 38, der er pålagt en anerkendt kvalificeret indenlandsk ekstraskat, medmindre ekstraskatten kun opkræves af koncernenheder hjemmehørende i jurisdiktionen.

Den foreslåede bestemmelse er en safe harbour-bestemmelse, der er udformet i overensstemmelse med afsnit 5.1 i de administrative retningslinjer («Agreed Administrative Guidance») vedrørende OECD's modelregler, der blev offentliggjort den 13. juli 2023. Bestemmelsen vil indebære, at den indberettende koncernenhed som udgangspunkt vil kunne fastsætte ekstraskatten i et regnskabsår for alle koncernenheder i en koncernenhed til nul, hvis den pågældende jurisdiktion har gennemført en anerkendt kvalificeret indenlandsk ekstraskat som defineret i forslaget til § 4, nr. 49. Koncernen vil således ikke skulle foretage beregninger af ekstraskatten både efter den anerkendte kvalificerede indenlandske ekstraskat og efter reglerne i lovforslaget.

Om kriterierne for, hvornår en indenlandsk ekstraskat vil kunne anses for en anerkendt kvalificeret indenlandsk ekstraskat, henvises til bemærkningerne til forslaget til § 4, nr. 49. Som det fremgår heraf, vil en anerkendt kvalificeret indenlandsk ekstraskat som udgangspunkt skulle være udformet i overensstemmelse med OECD's modelregler, således at den vil føre til, at det samme beløb vil skulle opkræves i ekstraskat for jurisdiktionen, som hvis OECD's modelregler i stedet havde fundet anvendelse. Enkelte afvigelser fra modelreglerne vil dog være obligatoriske, ligesom den pågældende jurisdiktion derudover vil kunne indføre nærmere angivne afvigelser fra modelreglerne.

Visse af de tilladte afvigelser fra modelreglerne vil dog kunne indebære, at en anvendelse af safe harbour-undtagelsen ville medføre en risiko for, at indkomsten i disse enheder slet ikke ville blive omfattet af en ekstraskat, selv om der ikke var sket en beskatning af enhedernes indkomst med minimumsskattesatsen. Det følger derfor af de ovennævnte administrative retningslinjer, at safe harbour-undtagelsen ikke vil skulle finde anvendelse på de pågældende enheder, hvilket er baggrunden for bestemmelserne i forslaget til bestemmelsens 2.-5. pkt.

En kvalificeret indenlandsk ekstraskat vil f.eks. skulle anses for at opfylde kriterierne for at være en anerkendt kvalificeret indenlandsk ekstraskat, selv om den indenlandske ekstraskat ikke er pålagt koncernenheder i multinationale koncerner i de første fem år af den multinationale koncerns internationale aktivitet, dvs. at den kvalificerede indenlandske ekstraskat indeholder en undtagelsesbestemmelse svarende til den i lovforslagets § 52 foreslåede undtagelse fra reglen om ekstraskat af underbeskattet overskud for sådanne enheder. Med henblik på at undgå, at der slet ikke pålægges en ekstraskat på sådanne enheders indkomst, vil safe har-

bour-reglen efter forslaget til bestemmelsens 2. pkt. dog ikke skulle finde anvendelse, såfremt undtagelsesbestemmelsen er anvendt på koncernenhederne i det pågældende regnskabsår.

Tilsvarende vil der kunne foreligge en anerkendt kvalificeret indenlandsk ekstraskat, selv om den ikke er pålagt gennemløbsenheder eller investeringsenheder. Med henblik på at hindre, at der slet ikke pålægges en ekstraskat på sådanne enheders indkomst, vil konsekvensen af sådanne afvigelser fra OECD's modelregler dog skulle være, at safe harbour-reglen ikke vil kunne anvendes i forhold til de pågældende koncernenheder, men kun på de øvrige koncernenheder i jurisdiktionen, jf. forslaget til bestemmelsens 3. og 4. pkt.

Endelig vil det være en betingelse for, at der foreligger en anerkendt kvalificeret indenlandsk ekstraskat, at den også pålægger ekstraskatten på joint ventures og disses tilknyttede joint ventures, jf. lovforslagets § 38, når disse enheder er etableret i jurisdiktionen.

Selv om en anerkendt kvalificeret indenlandsk ekstraskat, der omfatter indkomsten i joint venture-koncerner, vil kunne indrettes således, at ekstraskatten kun opkræves hos eventuelle koncernenheder, der er hjemmehørende i jurisdiktionen, vil den i givet fald dog ikke kunne danne grundlag for anvendelse af safe harbour-undtagelsen på indkomsten i joint venture-gruppen, jf. forslaget til 5. pkt.

Det foreslås i *stk. 3*, at er en kvalificeret indenlandsk ekstraskat i et andet EU-medlemsland for et regnskabsår beregnet i overensstemmelse med det ultimative moderselskabs almindeligt anerkendte regnskabsstandard eller internationale regnskabsstandarder (IFRS eller IFRS som vedtaget af EU i henhold til Europa-Parlamentets og Rådets forordning (EF) nr. 1606/2002 om anvendelse af internationale regnskabsstandarder), beregnes der ikke ekstraskat efter § 29 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 vil skulle inddrages koncernenheder, der er hjemmehørende i et andet EU-medlemsland, hvis disse koncernenheder er undergivet en kvalificeret indenlandsk ekstraskat, der opfylder de angivne standarder.

Det foreslås i *stk. 4*, at skatteministeren kan fastsætte regler om forenklede beregninger, der kan anvendes efter *stk. 1*.

Den foreslåede bestemmelse skal ses i lyset af, at det af den kvalificerede internationale safe harbour-aftale, der er omtalt ovenfor i bemærkningerne til forslaget til *stk. 1*, fremgår, at der inden for rammerne af OECD's Inclusive Framework vil skulle indgås aftale om de forenklede beregninger, som vil skulle anvendes med henblik på anvendelse af den i *stk. 1* foreslåede undtagelsesbestemmelse. Aftale herom er dog endnu ikke indgået.

Forslaget om, at skatteministeren bemyndiges til at fastsætte

regler om forenklede beregninger, der kan anvendes efter stk. 1, vil skulle give skatteministeren mulighed for ved bekendtgørelse at fastsætte regler, der er i overensstemmelse med de forenklede beregninger, der indgås aftale om inden for rammerne af OECD's Inclusive Framework.

Afhængigt af, hvad der aftales inden for rammerne af OECD's Inclusive Framework, vil sådanne regler kunne vedrøre alle koncernenheder i en jurisdiktion, men der vil også kunne fastsættes regler, der udelukkende vil skulle gælde for bestemte enheder. Det er således et led i den kvalificerede internationale safe harbour-aftale, at der forudsættes fastsat særlige forenklede beregningsregler for koncernenheder, der som følge af deres begrænsede størrelse eller betydning for koncernen ikke indgår i det ultimative moderselskabs konsoliderede regnskaber.

Bemyndigelsesbestemmelsen vil derimod ikke skulle kunne anvendes til at fastsætte regler, der afviger fra dem, der aftales inden for rammerne af OECD's Inclusive Framework.

Det bemærkes, at det ikke kan udelukkes, at anvendelsen af forenklede beregningsregler fastsat i overensstemmelse med den foreslåede bemyndigelsesbestemmelse efter omstændighederne vil kunne føre til, at den ekstraskat, der skal betales for de koncernenheder, der er hjemmehørende i en jurisdiktion, fastsættes til nul, selv om beregninger, der i alle henseender fuldt ud fulgte lovforslagets bestemmelser, ville føre til, at der ville skulle betales ekstraskat for jurisdiktionen.

Da de forenklede beregningsregler kun vil kunne fastsættes i overensstemmelse med de simplificerede beregningsregler, der aftales inden for rammerne af OECD's Inclusive Framework, og da de udelukkende vil have til formål at lempe de administrative byrder for de berørte koncerner, hvor dette anses for velbegrundet, vurderes bemyndigelsesbestemmelsen dog ikke at være i strid med delegationsforbuddet i grundlovens § 43. Det skyldes således alene praktiske og administrative hensyn, at de forenklede beregningsregler foreslås gennemført ved bekendtgørelse.

Den foreslåede bestemmelse implementerer direktivets artikel 11, stk. 2 og artikel 32.

Til § 35

Det foreslås i *stk. 1*, at 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 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.

Den foreslåede bestemmelse vedrører anvendelse af den konsoliderede indtægtstærskel på fusioner og spaltninger af koncerner.

Det fremgår af lovforslagets § 1, stk. 1, at reglerne i loven vil skulle finde 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 vil imidlertid kunne forekomme, at 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 har i år 1 til 4 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 5.

I denne situation vil den fusionerede koncern skulle anses for at have opfyldt omsætningstærsklen og dermed for at være omfattet af reglerne i år 5, 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 fusionerer en enhed, der ikke indgår i en koncern (målenheden), med en enhed eller en koncern (den overtagende enhed) i løbet af kontrolregnskabsåret, og har enten målenheden eller den overtagende enhed ikke 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.

Den foreslåede bestemmelse 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 vil den foreslåede bestemmelse medføre, at der ved opgørelsen af omsætningstærsklen vil skulle 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 skulle anses for opfyldt i år 5.

Det foreslås i *stk. 3*, at spaltes en multinational koncern eller stor nationale koncern, der er omfattet af denne lov, i to eller flere koncerner (hver en udskilt koncern), anses den

konsoliderede omsætningstærskel for at være opfyldt af en udskilt koncern, hvis:

1) Den udskilte koncern har en årlig omsætning på 750 mio. euro eller derover i det første kontrolregnskabsår, som slutter efter spaltningen.

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 § 35 implementerer direktivets artikel 33, som er baseret på OECD's modelregler artikel 6.1.

Til § 36

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 i forhold til denne lov, forudsat 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.

Lovforslagets § 36 vedrører situationer, hvor en koncernenhed – målenheden - indtræder eller udtræder af en multinational koncern eller en stor national koncern. Bestemmelsen skal således sikre, at målenheden adskilles fra den sælgende koncern og integreres i den overtagende koncern på en hensigtsmæssig måde i relation til reglerne om minimumsbeskatning.

Efter den foreslåede bestemmelse vil en enhed (målenheden) skulle anses for at være en koncernenhed i et regnskabsår, når 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. Bestemmelsen vil indebære, at en enhed, der f.eks. overdrages fra en koncern til en anden koncern i løbet af et regnskabsår, i det pågældende regnskabsår vil kunne være en koncernenhed i to (eller flere) koncerner, som loven finder anvendelse på.

Det foreslås i *stk. 1, 2. pkt.*, at den effektive skattesats og ekstraskatten for målenheden beregnes i overensstemmelse med bestemmelserne i stk. 2-8.

Den foreslåede bestemmelse fastsætter, at de foreslåede bestemmelser i stk. 2-8 i tilfælde omfattet af forslaget til stk. 1, 1. pkt., vil skulle anvendes med henblik på at beregne den effektive skattesats og ekstraskatten for målenheden i det regnskabsår, hvor den indtræder og/eller udtræder af en koncern, som loven finder anvendelse på.

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 i forhold til denne lov.

Den foreslåede bestemmelse vil indebære, at en koncern, som loven finder anvendelse på, kun vil skulle indregne en

del af målenhedens regnskabsmæssige nettoindkomst eller regnskabsmæssige nettotab og de regulerede omfattede skatter i overtagelsesåret, idet denne del vil skulle svare til de beløb, der er medregnet (post for post) i det ultimative moderselskabs konsoliderede regnskab.

Dette vil skulle gælde i relation til både den overdragende og den overtagende koncern, hvis loven finder anvendelse på begge disse koncerner.

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.

Den foreslåede bestemmelse vil medføre, at overtagelsen af målenheden ikke i sig selv vil påvirke den bogførte værdi af målenhedens aktiver og passiver. Der vil således f.eks. ikke som følge af overtagelsen kunne foretages en opskrivning af værdien af målenhedens aktiver.

Det foreslås i *stk. 4*, at i løbet af overtagelsesåret omfatter beregningen af målenhedens berettigede lønomkostninger, jf. § 30, stk. 2, kun de omkostninger, der afspejles i det ultimative moderselskabs konsoliderede regnskab. Beregningen af den bogførte værdi af målenhedens berettigede materielle aktiver, jf. § 30, stk. 3, reguleres i forhold til den tid, hvor målenheden indgik i den multinationale koncern eller den store nationale koncern i løbet af overtagelsesåret.

Den foreslåede bestemmelse vedrører anvendelsen af reglen i lovforslagets § 30 om den substansbaserede indkomstuelukkelse i tilfælde, hvor målenheden er indtrådt eller udtrådt af en koncern i løbet af regnskabsåret.

Efter forslaget vil der i sådanne tilfælde kun skulle medregnes en forholdsmæssig andel af målenhedens lønomkostninger i overtagelsesåret, jf. lovforslagets § 30, stk. 2, idet denne forholdsmæssige andel vil skulle udgøres af de lønomkostninger, der er indregnet i det ultimative moderselskabs konsoliderede regnskab.

I forhold til beregningen af den bogførte værdi af målenhedens berettigede materielle aktiver, jf. lovforslagets § 30, stk. 3, vil den foreslåede bestemmelse indebære, at der vil skulle medregnes en forholdsmæssig andel af de pågældende aktivers bogførte værdi, idet denne forholdsmæssige andel vil skulle svare til den andel af regnskabsåret, hvor målenheden har været en koncernenhed i den pågældende koncern.

Det foreslås i *stk. 5*, at med undtagelse af det kvalificerede tabsbetingsede udskudte skatteaktiv, jf. § 24, 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 multi-

ationale koncern eller store nationale koncern kontrollerede målenheden, da disse aktiver og passiver opstod.

Den foreslåede bestemmelse vil medføre, at udgangspunktet vil skulle være, at målenhedens udskudte skatteaktiver og -forpligtelser af den overtagende koncern vil skulle behandles på samme måde, som hvis målenheden også havde været en enhed i koncern, da de pågældende skatteaktiver og -forpligtelser opstod.

Bestemmelsen vil dog indebære, at den overtagende koncern ikke vil kunne overtage det såkaldte kvalificerede tabsbetingsede udskudte skatteaktiv efter den særlige regel i lovforslagets § 24. Dette har sammenhæng med, at dette ikke er et udskudt skatteaktiv, der indgår som et skatteaktiv i de enkelte koncernenheders regnskaber, men derimod er en særlig fremgangsmåde, som en koncern kan vælge at anvende i relation til minimumsbeskatningsreglerne for koncernenhederne i en jurisdiktion, hvor der samlet er konstateret et kvalificeret nettotab.

Det foreslås i *stk. 6*, at målenhedens udskudte skatteforpligtelser, der tidligere har været medregnet i målenhedens samlede reguleringsbeløb for udskudt skat, behandles som tilbageført af den afhændende multinationale koncern eller store nationale koncern i relation til § 23, stk. 6. Disse udskudte skatteforpligtelser skal for den overtagende multinationale koncern eller store nationale koncern ved anvendelsen af § 23, stk. 6, behandles, som om de var indregnet i overtagelsesåret, idet en eventuel senere nedsættelse af omfattede skatter efter § 23, stk. 6, dog har virkning i det år, hvor beløbet efterbeskattes.

Den foreslåede bestemmelse vedrører behandlingen af udskudte skatteforpligtelser, der har været medregnet i målenhedens samlede reguleringsbeløb for udskudt skat, jf. herom nærmere lovforslagets § 23 og bemærkningerne til denne bestemmelse.

En udskudt skatteforpligtelse medregnes i det samlede reguleringsbeløb for udskudt skat i det regnskabsår, hvor den udskudte skatteforpligtelse medregnes som en omfattet skat. Er den ikke tilbageført eller betalt senest ved udgangen af det femte regnskabsår efter det regnskabsår, hvor den blev medregnet i det samlede reguleringsbeløb for udskudt skat, sker der efter lovforslagets § 23, stk. 6, en efterbeskatning, idet den efterbeskattede udskudte skatteforpligtelse behandles som en nedsættelse af de omfattede skatter i det regnskabsår, hvor den blev indregnet i reguleringsbeløbet for udskudt skat, og den effektive skattesats og ekstraskat for det nævnte regnskabsår omberegnes efter reglen i lovforslagets § 31, stk. 1.

Den foreslåede bestemmelse vil medføre, at den udskudte skatteforpligtelse i forhold til overdragende koncern vil skulle anses for tilbageført i overtagelsesåret, således at der i forhold til denne koncern ikke efter overdragelsen vil skulle ske efterbeskatning efter lovforslagets § 23, stk. 6.

For den overtagende koncern vil den udskudte skatteforplig-

telse i relation til bestemmelsen i lovforslagets § 23, stk. 6, skulle behandles, som om den var indregnet i reguleringsløbet for udskudt skat i overtagelsesåret.

Der vil således med henblik på eventuel efterbeskatning efter § 23, stk. 6, skulle løbe en (ny) femårsperiode, når den udskudte skatteforpligtelse i øvrigt efter sin karakter er omfattet af bestemmelsen. Dette vil indebære, at den overtagende koncern ikke inden overtagelsen vil have behov for at afdække, hvornår den udskudte skatteforpligtelse er opstået, og at koncernen heller ikke umiddelbart efter overtagelsen af målenheden vil kunne blive mødt med en efterbeskatning af udskudte skatteforpligtelser i denne enhed.

Hvis der skal ske efterbeskatning af en udskudt skatteforpligtelse, fordi den ikke er betalt eller tilbageført ved udgangen af det femte regnskabsår efter overtagelsesåret, vil denne efterbeskatning efter den foreslåede bestemmelse endvidere skulle ske ved, at der sker en nedsættelse af de omfattede skatter i det år, hvor efterreguleringen foretages.

I modsætning til den almindelige regel efter lovforslagets § 23, stk. 6, vil efterreguleringen således ikke skulle foretages som en regulering af de omfattede skatter i det regnskabsår, hvor skatteforpligtelsen blev indregnet i reguleringsbeløbet for udskudt skat, hvilket bl.a. har sammenhæng med, at den udskudte skatteforpligtelse ikke af den overtagende koncern er blevet indregnet som en omfattet skat med henblik på beregningen af eventuel ekstraskat i det regnskabsår, hvor målenhedens udskudte skatteforpligtelse opstod.

Det foreslås i *stk. 7*, at er målenheden et moderselskab og en enhed i to eller flere multinationale koncerner i løbet af overtagelsesåret, anvender den reglen om indkomstmedregning, jf. §§ 6-9, separat på sine allokerbare andele af den ekstraskat for lavt beskattede koncernenheder, som er beregnet for hver af de multinationale koncerner.

Den foreslåede bestemmelse indebærer, at en målenhed, der i overtagelsesåret er moderselskab i to eller flere multinationale koncerner, som loven finder anvendelse på, vil skulle anses for moderselskab i forhold til alle de pågældende koncerner ved anvendelsen af reglerne om indkomstmedregning.

Det foreslås i *stk. 8*, at uanset *stk. 1-7* behandles overtagelse eller afhændelse af en 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 omfattet skat på grundlag af differencen mellem den skattemæssige værdi og enten det vederlag, der er betalt til gengæld for den bestemmende indflydelse, eller dagsværdien af aktiverne og passiverne.

Den foreslåede bestemmelse vedrører tilfælde, hvor en over-

dragelse af en koncernenhed i enhedens jurisdiktion skattemæssigt behandles som en afståelse af enhedens samlede aktiver og passiver. Er enheden skattemæssigt transparent, vil bestemmelsen skulle finde anvendelse, hvis den jurisdiktion hvor aktiverne befinder sig, skattemæssigt betragter overdragelsen af enheden som en overdragelse af enhedens aktiver og passiver.

Det følger endvidere af den foreslåede bestemmelse, at den kun finder anvendelse, hvis den pågældende jurisdiktion beskatter sælgeren af aktiverne eller passiverne på grundlag af forskellen mellem på den ene side aktiverne og passivernes skattemæssige værdi og på den anden side den faktisk oppebårne overdragelsessum eller aktivernes og passivernes dagsværdi.

Bestemmelsen indebærer, at overdragelsen af målenheden i sådanne tilfælde også i relation til minimumsbeskatningslovens bestemmelser vil skulle behandles som en overdragelse af aktiver og passiver. Dette indebærer, at overdragelsen vil skulle behandles efter bestemmelsen i lovforslagets § 37.

Forslaget til § 36 implementerer direktivets artikel 34, som er baseret på OECD's modelregler artikel 6.2.

Til § 37

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 erhverver aktiver og passiver (den overtagende koncernenhed), beregner enhedens kvalificerede indkomst eller 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.

Den foreslåede bestemmelse vil skulle gælde ved overdragelse af aktiver og passiver mellem to koncernenheder. Reglen vil skulle gælde, uanset om overdragelsen sker mellem to koncernenheder i samme koncern, og uanset om kun den ene part i overdragelsen er en koncernenhed i en koncern, som loven finder anvendelse på.

Den overtagende enhed vil skulle medregne gevinst eller tab ved overdragelsen ved beregningen af sin kvalificerede indkomst eller sit kvalificerede tab. Gevinsten eller tabet vil skulle være baseret på den gevinst eller det tab, der indgår i regnskabet ved anvendelse af den regnskabsstandard, som anvendes ved udarbejdelsen af det ultimative moderselskabs konsoliderede regnskab.

Den overtagende enhed vil fremadrettet skulle beregne sin kvalificerede indkomst eller sit kvalificerede tab på grundlag af den bogførte værdi af de overtagne aktiver og passiver, idet denne bogførte værdi vil skulle opgøres efter den

regnskabsstandard, som anvendes ved udarbejdelsen af det ultimative moderselskabs konsoliderede regnskab.

Er den overdragende enhed blevet beskattet af forskellen mellem aktivernes og passivernes skattemæssige værdi og deres dagsværdi efter bestemmelsen i lovforslagets § 36, stk. 8, vil aktiverne og passiverne dog også for den overtagende enhed skulle anses for overtaget til dagsværdien med henblik på beregningen af den kvalificerede indkomst eller det kvalificerede tab, f.eks. ved en senere videreoverdragelse, jf. pkt. 72 i OECD's kommentarer til modelreglernes artikel 6.3.1.

Det foreslås i *stk. 2*, at afhændes eller overtages aktiver og passiver 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 enhedens kvalificerede indkomst eller kvalificerede tab. Den overtagende koncernenhed beregner enhedens kvalificerede indkomst eller kvalificerede tab ved anvendelse af den afhændende koncernenheds bogførte værdi af de aktiver, der overtages.

Den foreslåede bestemmelse vil skulle finde anvendelse, hvor aktiverne eller passiverne overdrages som led i en omstrukturering, idet det i forslaget til *stk. 5, nr. 1*, er defineret, hvornår der foreligger en omstrukturering i relation til bestemmelsen i lovforslagets § 37.

Som det fremgår af forslaget til *stk. 5, nr. 1*, og bemærkningerne hertil, vil der grundlæggende skulle anses for at foreligge en omstrukturering, hvor den afhændende koncernenheds gevinst eller tab på de overtagne aktiver helt eller delvist er fritaget for skat, og hvor den overtagende koncernenhed skal beregne den skattepligtige indkomst efter afhændelsen eller overtagelsen ved anvendelse af den afhændende koncernenheds skattemæssige værdi for aktiverne, dog reguleret for eventuelle ikkekvalificerede gevinster eller tab som defineret i forslaget til *stk. 5, nr. 2*.

En omstrukturering i bestemmelsens forstand vil således være kendetegnet ved, at overdragelsen af aktiverne og passiverne – i hvert fald som udgangspunkt – ikke udløser nogen beskatning, idet den overtagende enhed succederer i overdragerens skattemæssige stilling.

Den foreslåede bestemmelse indebærer, at en sådan omstrukturering heller ikke skal medregnes ved beregningen af den overdragende enheds kvalificerede indkomst eller tab. Den overtagende enhed vil ligeledes fremadrettet ved beregningen af enhedens kvalificerede gevinst eller tab skulle anvende den afhændende koncernenheds bogførte værdi af de aktiver, der overtages.

Bestemmelsen vil således sikre, at der også i relation til beregningerne efter minimumsbeskatningsloven anses for at foreligge en disposition, der ikke påvirker opgørelsen enhedernes kvalificerede indkomst eller tab.

Det foreslås i *stk. 3*, at afhændes aktiver og passiver i forbin-

delse 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* de ikkekvalificerede gevinster eller tab ved beregningen af enhedens kvalificerede indkomst eller kvalificerede tab. Den overtagende koncernenhed beregner enhedens kvalificerede indkomst eller kvalificerede tab efter overtagelsen ved anvendelse af den afhændende koncernenheds bogførte værdi af de overtagne aktiver og passiver som reguleret i overensstemmelse med den overtagende koncernenheds lokale skatteregler for at tage hensyn til de ikkekvalificerede gevinster eller tab.

Den foreslåede bestemmelse fastsætter en undtagelse i forhold til det foreslåede *stk. 2*, hvor en transaktion, der udgør en omstrukturering i bestemmelsens forstand, har udløst såkaldte ikkekvalificerede gevinster eller tab. Hvad der skal forstås ved ikkekvalificerede gevinster eller tab defineres i forslaget til *stk. 5, nr. 2*. Heraf fremgår, at sådanne gevinster og tab foreligger, i det omfang omstruktureringen ikke i sin helhed har været skattefri for den overdragende enhed, idet transaktionen har medført skattepligtige gevinster eller fradragsberettigede tab.

Den foreslåede bestemmelse vil indebære, at den overdragende og den overtagende enhed vil skulle medregne disse gevinster og tab ved beregningen af enhedens kvalificerede indkomst eller tab, således at der sikres overensstemmelse mellem den faktiske skattemæssige behandling og opgørelsen af indkomsten eller tabet efter minimumsbeskatningsloven.

Den overtagende enhed vil efter forslaget skulle beregne sin kvalificerede indkomst eller sit kvalificerede tab efter overtagelsen ved anvendelse af den afhændende koncernenheds bogførte værdi af de overtagne aktiver og passiver, men reguleret for at tage hensyn til de ikkekvalificerede gevinster eller tab. Denne regulering vil dog skulle foretages under hensyn til den overtagende koncernenheds lokale skatteregler, som f.eks. kan indebære, at der vil gælde særlige regler om, hvilke aktiver en sådan regulering for beskattede gevinster eller tab først vil skulle henføres til.

Det foreslås i *stk. 4*, at en koncernenhed, som er forpligtet eller berettiget til at regulere aktiver og passiver til dagsværdi med henblik på den skattemæssige behandling 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 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 (den udløsende begivenhed), og aktivets eller passivets dagsværdi umiddelbart efter den udløsende begivenhed, og

b) nedsættes eller forhøjes med de eventuelle ikkekvalifice-

rede 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 de regnskabsår, som slutter efter den udløsende begivenhed.

3) Medregne det samlede nettobeløb af de beløb, der beregnes efter nr. 1, i koncernenhedens kvalificerede indkomst eller tab på en af følgende måder:

a) Det samlede nettobeløb medregnes i det regnskabsår, hvor den udløsende begivenhed indtræffer.

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.

Bestemmelsen har til hensigt at tage højde for situationer, hvor en koncernenhed kan eller skal foretage regulering til dagsværdien af aktiver og passiver med henblik på den skattemæssige behandling. Det vil f.eks. kunne være tilfældet i en situation, hvor der er sket fraflytningsbeskatning ved skifte af skattemæssigt hjemsted, eller hvor der er foretaget en omstrukturering.

Efter forslaget vil den indberettende koncernenhed kunne beslutte, at en sådan regulering, der udløser en skattemæssig gevinst eller et skattemæssigt tab, også skal påvirke opgørelsen af enhedens kvalificerede indkomst eller tab efter minimumsbeskatningsloven. Dette vil skulle ske ved, at den skattepligtige nettogevinst eller det fradragsberettigede nettotab medregnes ved opgørelsen af den kvalificerede indkomst eller det kvalificerede tab i det regnskabsår, hvor gevinsten eller tabet er blevet udløst.

Der vil dog være mulighed for at fordele medregningen over en femårig periode, idet et det fulde beløb, der ikke er medregnet i tidligere regnskabsår dog ved enhedens udtræden af koncernen senest vil skulle medregnes i det regnskabsår, hvor denne udtræden sker.

Det foreslås i *stk. 5, nr. 1*, at i denne bestemmelse forstås ved en omstrukturering en omdannelse eller overførsel af aktiver og passiver, herunder i forbindelse med en fusion, spaltning, likvidation eller lignende transaktion, hvor følgende er opfyldt:

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 skattemæssige værdi for aktiverne, reguleret for eventuelt ikkekvalificerede gevinster eller tab ved afhændelsen eller overtagelsen.

Bestemmelsen fastlægger, hvornår der vil skulle anses for at foreligge en omstrukturering i relation til anvendelsen af bestemmelserne i forslaget til stk. 2 og 3.

En omstrukturering vil efter forslaget foreligge, såfremt vederlaget ved overdragelsen i det væsentlige består af ejerandele, den afhændende koncernenheds gevinst eller tab på de overtagne aktiver helt eller delvist er fritaget for skat, og den overtagende koncernenhed skal beregne den skattepligtige indkomst efter afhændelsen eller overtagelsen ved anvendelse af den afhændende koncernenheds skattemæssige værdi for aktiverne, dog reguleret for eventuelle ikkekvalificerede gevinster eller tab som defineret i forslaget til stk. 5, nr. 2.

En omstrukturering er således være kendetegnet ved, at overdragelsen af aktiverne og passiverne – i hvert fald som udgangspunkt – ikke udløser nogen beskatning, idet den overtagende enhed succederer i overdragerens skattemæssige stilling.

Der vil f.eks. foreligge en omstrukturering i bestemmelsens forstand, hvis der er foretaget en skattefri omstrukturering efter de danske regler i fusionsskatteoven.

Det foreslås i *stk. 5, nr. 2*, at i denne bestemmelse forstås ved ikkekvalificeret gevinst eller tab den afhændende koncernenheds gevinst eller tab i forbindelse med en omstrukturering, som beskattes i den jurisdiktion, hvor den afhændende koncernenhed er hjemmehørende, dog højst den regnskabsmæssige gevinst eller det regnskabsmæssige tab i forbindelse med omstruktureringen.

I det omfang en gevinst eller et tab faktisk blevet beskattet, selv om der foreligger en omstrukturering i bestemmelsens forstand, vil der foreligge en ikkekvalificeret gevinst eller et ikkekvalificeret tab. Gevinsten eller tabet vil, jf. forslaget til stk. 3, skulle medregnes ved opgørelsen af den kvalificerede indkomst eller det kvalificerede tab efter minimumsbeskatningsloven, idet der dog højst vil kunne ske en medregning af det beløb, der efter regnskabet er medregnet som gevinst eller tab som følge af omstruktureringen.

Forslaget til § 37 implementerer direktivets artikel 35, som er baseret på OECD's modelregler artikel 6.3 og 10.1.

Til § 38

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.

Et joint venture er ikke kontrolleret af en enkelt enhed eller fysisk person, og det regnskabsmæssige resultat vil derfor ofte ikke være konsolideret hos en enkelt ejer post for post, idet regnskabet for det ultimative moderselskab i stedet vil indregne et joint venture baseret på den indre værdis metode. Et sådant joint venture vil ikke i sig selv opfylde betingelserne for at udgøre en koncernenhed, der er omfattet af regelsættet om indkomstmedregning, jf. definitionen af begreberne koncern og koncernenhed i lovforslagets § 4, nr. 2 og 3. Om begreberne joint venture og tilknyttet joint venture henvises i øvrigt til forslaget til stk. 4 og bemærkningerne hertil.

Den foreslåede bestemmelse vil indebære, at et joint venture eller et tilknyttet joint venture vil skulle behandles på samme måde, som hvis det havde været en koncernenhed i en tilsvarende multinational eller stor national koncern. Hvis et moderselskab har en ejerandel i et joint venture eller et tilknyttet joint venture, vil reglerne i kapitel 4 således skulle anvendes med henblik på at fastslå, i hvilket omfang moderselskabet er betalingspligtigt i forhold til ekstraskatten, der beregnes for joint venturet eller det tilknyttede joint venture. I overensstemmelse med en systematik, som ligger til grund for de foreslåede regler om betalingspligten, dvs. en top-til-bund-tilgang, vil det betyde, at ekstraskatten for et joint venture som udgangspunkt vil skulle pålægges det ultimative moderselskab, jf. lovforslagets kapitel 4.

Det foreslås 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 5-8, 10 og 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.

Det indebærer bl.a., at et joint venture vil kunne anvende bestemmelserne i lovforslagets § 30 om den substansbaserede indkomstudelukkelse og safe harbour-reglerne i lovforslagets § 34 ved opgørelsen af den eventuelle ekstraskat for joint venturet og de øvrige enheder i joint venture-koncernen.

Det foreslås i *stk. 3*, at den ekstraskat, der påhviler joint venture-koncernen, nedsættes med hvert moderselskabs allokerbare andel af den ekstraskat for hvert medlem af joint venture-koncernen, der er beregnet efter stk. 2, og som moderselskabet er pålagt efter kapitel 4 eller en kvalificeret regel om indkomstmedregning i en anden jurisdiktion. Eventuelle resterende ekstraskattebeløb lægges til det samlede beløb for ekstraskat efter reglen om underbeskattet overskud, jf. §

44. I 1. og 2. pkt. forstås ved ekstraskat, der påhviler joint venture-koncernen, det ultimative moderselskabs allokerbare andel af ekstraskatten for joint venture-koncernen.

Det vil følge af den foreslåede bestemmelse, at der vil skulle tages udgangspunkt i den ekstraskat, der påhviler joint venture-koncernen, hvorved der efter det foreslåede 3. pkt. vil skulle forstås det ultimative moderselskabs allokerbare andel af den samlede ekstraskat, der er beregnet for joint venture-koncernen efter forslaget til stk. 2.

Er et joint venture f.eks. ligeligt ejet af dels (direkte eller indirekte) af et ultimativt moderselskab, dels et selskab der ikke er et moderselskab omfattet af lovforslaget, fordi det ikke indgår i en koncern, der opfylder omsætningskravet efter forslaget til § 1, stk. 1, vil den ekstraskat, der påhviler joint venture-koncernen i bestemmelsens forstand således skulle udgøre halvdelen af den samlede ekstraskat, der er beregnet for joint venture-koncernen efter forslaget til stk. 2.

Det således opgjorte beløb vil herefter skulle reduceres med det beløb, som det påhviler moderselskabet at betale efter kapitel 4 eller en kvalificeret regel om indkomstmedregning i en anden jurisdiktion. Heraf vil det følge, at beløbet vil blive reduceret til nul, hvis ekstraskatten allokeret til det ultimative moderselskab betales af dette eller et andet moderselskab i ejerkæden efter reglerne i kapitel 4 eller en kvalificeret regel om indkomstmedregning i en anden jurisdiktion.

Hvis beløbet ikke fuldt ud allokeres til et moderselskab, der er omfattet af en kvalificeret regel om indkomstmedregning, vil det resterende ekstraskattebeløb skulle lægges til det samlede beløb for ekstraskat i henhold til reglen om underbeskattet overskud, jf. § 44.

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, forudsat at det ultimative moderselskab direkte eller indirekte besidder mindst 50 pct. af ejerandelene. Uanset 1. pkt. anses følgende dog ikke for et joint venture:

a) Et ultimativt moderselskab i en multinational koncern eller en stor national koncern, som skal anvende reglen om indkomstmedregning.

b) En undtagen enhed, jf. § 2, stk. 1.

c) En enhed, hvor ejerandelene i enheden er ejet af den multinationale koncern eller den store nationale koncern, direkte gennem en undtagen enhed, jf. § 2, stk. 1, og som opfylder en 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 den kvalificerede tab, jf. § 15, 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.

Den foreslåede definition vil indebære, at der kun vil skulle være tale om et joint venture i den foreslåede bestemmelses forstand, hvor det for mindst 50 pct.'s vedkommende er direkte eller indirekte ejet af et ultimativt moderselskab, og hvor dets finansielle resultater samtidig indberettes efter den indre værdis metode i det ultimative moderselskabs konsoliderede regnskab. Er det ultimative moderselskabs ejerandel mindre end 50 pct., vil der således ikke foreligge et joint venture efter bestemmelsen.

I forslaget til litra a-e opregnes en række undtagelser til den foreslåede definition.

For det første vil en enhed ikke skulle anses for et joint venture, hvis enheden selv er et ultimativt moderselskab i en multinational koncern eller en stor national koncern, som skal anvende reglen om indkomstmedregning, jf. forslaget til litra a. I et sådant tilfælde vil enheden i forvejen være omfattet af minimumsskatten, og der vil derfor ikke være noget behov for at anvende de særlige regler i den foreslåede bestemmelse.

Af forslagene til litra b-d følger, at enheden i en række tilfælde heller ikke vil skulle anses for et joint venture, hvis dens direkte ejer er en undtagen enhed. Det kendetegnende for disse undtagelser er, at de vil omfatte tilfælde, hvor enheden heller ikke ville have været omfattet af en regel om indkomstmedregning, selv om den havde været ejet fuldt ud af det ultimative moderselskab.

Endelig følger det af forslaget til litra d, at tilknyttet joint venture ikke vil skulle anses for et joint venture, jf. umiddelbart nedenfor om sådanne tilknyttede joint ventures.

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 venture havde været forpligtet til at konsolidere disse aktiver, passiver, indtægter, udgifter og pengestrømme efter en almindeligt anerkendt regnskabsstandard.

Den foreslåede definition vil indebære, at alle enheder, der direkte eller indirekte ejes af joint ventures, i praksis vil blive behandlet som medlemmer af joint venture-koncernen, jf. forslaget til *stk. 2*, hvis de ville være blevet anset for koncernenheder, hvis joint venture i stedet havde været et moderselskab i koncernen.

Det foreslås i *stk. 4, nr. 2, litra b*, at definere et tilknyttet joint venture som 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.

Forslaget vil indebære, at faste driftssteder, der direkte eller indirekte ejes af et joint venture, vil blive anset for tilknyttede joint ventures og dermed medlemmer af joint venture-koncernen, jf. forslaget til *stk. 2*, når de ville være blevet anset for koncernenheder, hvis joint venture i stedet havde været et moderselskab i koncernen.

Forslaget til § 38 implementerer direktivets artikel 36, som er baseret på OECD's modelregler artikel 6.4 og 10.1.

Til § 39

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 undtagen 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 vedrører særlige situationer, hvor to eller flere koncerner udarbejder fælles konsoliderede regnskaber, fordi de indgår i en forbundet struktur eller i en konstruktion med dobbeltnotering, således som disse begreber er defineret i forslaget til *stk. 7*, jf. nedenfor. Det kendetegnende ved de særlige situationer, som bestemmelsen vedrører, er, at de pågældende koncerner principielt fortsat er selvstændige koncerner, men at de som følge af den aftalte struktur i realiteten udgør en fælles økonomisk enhed.

Den foreslåede bestemmelse indebærer, at omsætningsgrænsen, jf. lovforslagets § 1, stk. 1, vil skulle opgøres samlet for alle enheder og koncernenheder i en koncern med flere moderselskaber, idet der vil skulle anses for at foreligge en enkelt samlet koncern.

Den foreslåede bestemmelse indebærer desuden, at enheder, der enten (post for post) er konsolideret ind i det konsoliderede regnskab, eller som er undergivet bestemmende indflydelse fra enheder i den samlede koncern, vil skulle anses for koncernenheder i koncernen. Ejers en enhed f.eks. ligeligt af enheder i to koncerner, der indgår i den samlede koncern med flere moderselskaber, vil denne enhed i almindelighed ikke være en koncernenhed i forhold til de to koncerner, da der vil være tale om et joint venture, jf. lovforslagets § 38. I forhold til koncernen med flere moderselskaber vil en sådan enhed efter forslaget imidlertid skulle behandles som en koncernenhed.

Det foreslås i *stk. 2*, at som det konsoliderede regnskab for den multinationale koncern eller den store nationale koncern med flere moderselskaber anses 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 anses for at være det ultimative moderselskabs regnskabsstandard.

Den foreslåede bestemmelse fastslår, hvilket regnskab der vil være det relevante, når der i reglerne henvises til den godkendte regnskabsstandard, der anvendes ved udarbejdelsen af det ultimative moderselskabs konsoliderede regnskab. Der henvises i øvrigt til bemærkningerne nedenfor til forslaget til *stk. 7*.

Det foreslås i *stk. 3*, at som de ultimative moderselskaber i de separate koncerner, som udgør den multinationale koncern eller den store nationale koncern med flere moderselskaber, anses de ultimative moderselskaber i den multinationale koncern eller den store nationale koncern med flere moderselskaber.

Den foreslåede bestemmelse indebærer, at de ultimative moderselskaber i de koncerner, der indgår i den samlede koncern med flere moderselskaber, vil skulle anses for ultimative moderselskaber ved anvendelsen af de foreslåede regler. Der vil således i disse tilfælde være to ultimative moderselskaber i koncernen.

Ved anvendelse af minimumsbeskatningsloven på en multinational koncern eller en stor national koncern med flere moderselskaber vil henvisninger til et ultimativt moderselskab derfor også – hvor det er relevant – skulle finde anvendelse, som om der var tale om henvisninger til flere ultimative moderselskaber.

Det foreslås i *stk. 4*, at de moderselskaber i den multinationale koncern med flere moderselskaber, der er hjemmehørende i Danmark, skal anvende reglen om indkomstmedregning, jf. afsnit II, med hensyn til deres allokerbare andel af de udenlandske lavt beskattede koncernenheders eller de lavt beskattede statsløse koncernenheders ekstraskat.

Den foreslåede regel indebærer, at et dansk moderselskab, der indgår i en multinational koncern med flere moderselskaber, vil skulle anvende reglerne i lovens afsnit II om indkomstmedregning med hensyn til de udenlandske eller statsløse koncernenheders ekstraskat. Det danske moderselskab vil således skulle anvende reglerne om indkomstmedregning på helt samme måde, som hvor et dansk moderselskab i øvrigt indgår i en multinational koncern, der er omfattet af loven.

Det bemærkes, at danske koncernenheder er omfattet af reglerne i lovens afsnit IV om kvalificeret indenlandsk ekstraskat, og at danske moderselskaber ikke vil skulle anvende reglerne om indkomstmedregning i forhold til sådanne danske koncernenheder.

Det foreslås i *stk. 5*, at de koncernenheder i en multinational koncern med flere moderselskaber, der er hjemmehørende i Danmark, skal anvende reglen om underbeskattet overskud, jf. afsnit III, med hensyn til ekstraskatten for hver lavt beskattet koncernenhed, der indgår i den multinationale koncern med flere moderselskaber.

Den foreslåede regel indebærer, at danske koncernenheder, der indgår i en multinational koncern med flere moderselskaber, vil skulle anvende reglerne i lovens afsnit III om underbeskattet overskud på helt samme måde, som hvor en dansk koncernenhed i øvrigt indgår i en multinational koncern, der er omfattet af loven.

Det foreslås i *stk. 6*, at de ultimative moderselskaber i den multinationale koncern med flere moderselskaber, der er hjemmehørende i Danmark, er forpligtet til at indgive skemaet med oplysninger om ekstraskat, jf. § 53, for udenlandske lavt beskattede koncernenheder og lavt beskattede statsløse koncernenheder, medmindre de udpeger en indberettende enhed som omhandlet i § 53, *stk. 2*, nr. 2. Dette skema skal indeholde oplysninger om hver koncern, der indgår i den multinationale koncern med flere moderselskaber.

Den foreslåede bestemmelse vil indebære, at danske ultimative moderselskaber i en multinational koncern med flere moderselskaber vil skulle indgive skemaet med oplysninger om ekstraskat, jf. lovforslagets § 53, for koncernens udenlandske og statsløse koncernenheder. Dette er i overensstemmelse med, hvad der generelt vil skulle gælde for danske ultimative moderselskaber i multinationale koncerner, der er forpligtet hertil efter lovforslagets § 53 sammenholdt med lovforslagets § 6.

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.

Den foreslåede bestemmelse definerer, hvad der ved anvendelsen af bestemmelsen vil skulle forstås ved en koncern med flere moderselskaber. Bestemmelsen fastsætter, at dette vil skulle forstås som en overordnet betegnelse for de konstruktioner, der defineres i de umiddelbart følgende bestemmelser i nr. 2 og 3, jf. umiddelbart nedenfor.

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 konsoli-

deret 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.

Den foreslåede bestemmelse definerer, hvad der vil skulle forstås ved en forbundet struktur.

Den særlige konstruktion, der beskrives i den foreslåede bestemmelse, er ikke kendt i Danmark, men betegnes internationalt som en »Stapled Structure« (en »sammenklipset struktur«), fordi flere koncerner, der principielt er selvstændige, på grund af særlige ejerforhold eller aftaler er så tæt sammenhængende, at ejerandelene ikke kan overdrages eller handles særskilt og derfor også, hvis ejerandelene er noteret, vil være noteret til samme pris.

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.

Den foreslåede bestemmelse definerer, hvad der vil skulle forstås ved en konstruktion med dobbeltnotering.

Der vil efter den foreslåede bestemmelser være tale om en konstruktion med dobbeltnotering, når koncerner, der principielt fortsat er uafhængige koncerner, har indgået aftaler, der – uden at koncernerne formelt er fusioneret – indebærer, at de indadtil og mellem koncernernes ejere indbyrdes behandles som en enkelt fælles enhed/koncern.

Det bemærkes, at der er tale om en aftalebaseret konstruktion, der næppe hidtil er anvendt i praksis i Danmark.

Forslaget til § 39 implementerer direktivets artikel 37, som er baseret på OECD's modelregler artikel 6.5.

Til § 40

Det foreslås i *stk. 1*, at er en koncernenhed i en multinational koncern eller i en stor national koncern en investeringsenhed, der ikke er en skattemæssigt transparent enhed, og er der ikke truffet en beslutning efter §§ 41 eller 42, 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 investeringsenhedens 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 § 18, 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 § 18, stk. 4.

Det foreslås i *stk. 2*, at 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. Er mere end en investeringsenhed 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.

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 allokere 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 investeringsenhe-

dens 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*, at 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. § 25. Investeringsenhedens regulerede omfattede skatter omfatter ikke 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.

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 § 25, 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. og 2. 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 investeringsenhedens kvalificerede indkomst og den substansbaserede indkomstudelukkelse, der er beregnet for investeringsenheden. 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 allokeres 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 frem-

kommet 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 er mere end en investeringsenhed 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 § 30, *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.

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 § 30, *stk. 1-7*. Det bemærkes, at den substansbaserede indkomstudelukkelse efter lovforslagets § 30 som udgangspunkt vil skulle beregnes samlet for koncernenhederne i jurisdiktionen, men at denne samlede beregning dog ikke omfatter investeringsenheder, jf. lovforslagets § 30, *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 § 30, *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 investeringsenhedens 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 § 10, idet der alene tages hensyn til andele, som ikke er genstand for en beslutning efter §§ 41 eller 42.

Den foreslåede bestemmelse vil indebære, at den del af investeringsenhedens samlede kvalificerede indkomst eller tab, der ved anvendelsen af bestemmelserne i forslaget til § 40, 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 §§ 41 eller 42.

Forslaget til § 40 implementerer direktivets artikel 41, som er baseret på OECD's modelregler artikel 7.4.

Til § 41

Det foreslås i *stk. 1*, at efter den indberettende koncernenheds beslutning kan en koncernenhed, som er en investeringsenhed, behandles som en skattemæssigt transparent enhed, hvis koncernenhedsejeren beskattes i den jurisdiktion, hvor investeringsenheden er hjemmehørende, efter markedsværdi (lagerbeskatning) eller en lignende ordning baseret på de årlige ændringer i dagsværdien af enhedens ejerandele i den pågældende investeringsenhed, og den gældende skattesats for koncernenhedsejeren på indkomsten svarer til eller overstiger minimumsskattesatsen.

Den foreslåede bestemmelse 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.

Efter forslaget vil det 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. § 4, nr. 15.

Hvis der træffes en beslutning efter den foreslåede bestemmelse i § 41, vil bestemmelsen i forslaget til § 40 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.

Det foreslås i *stk. 2*, at en koncernenhed, der har en indirekte ejerandel i en investeringsenhed gennem en direkte ejerandel i en anden investeringsenhed, anses for at være underlagt beskatning efter markedsværdi (lagerbeskatning) eller en lignende ordning med hensyn til enhedens indirekte

ejerandel i førstnævnte investeringsenhed, hvis enheden er underlagt beskatning efter markedsværdi (lagerbeskatning) eller lignende ordning med hensyn til enhedens direkte ejerandel i den anden nævnte investeringsenhed.

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*, at beslutningen efter *stk. 1* træffes i overensstemmelse med § 54, *stk. 1*. Tilbagekaldes beslutningen, 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 § 41 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 § 41 tilbagekaldes.

Om betingelserne for, at en enhed anses for en investeringsenhed, henvises i øvrigt til den foreslåede definitionsbestemmelse i lovforslagets § 4, nr. 30, sammenholdt med forslaget til definitionsbestemmelserne i lovforslagets § 4, nr. 31 og 32.

Forslaget til § 41 implementerer direktivets artikel 42, som er baseret på OECD's modelregler artikel 7.5.

Til § 42

Det foreslås i *stk. 1*, at 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 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.

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 i den foreslåede bestemmelse angivet, at det er 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. 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 udbyttedtageren, i det omfang udbyttedtageren ikke selv er en investeringsenhed.

Udbyttedtageren 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)udloddes 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 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 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. og 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. 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 7 og § 40, *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 lovforslaget

kapitel 7 og § 40, 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 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 følgende:

- 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 (fremførsel af investeringsunderskud).

Den foreslåede bestemmelse indeholder regler om beregning af den andel af investeringsenhedens kvalificerede nettoindkomst i kontrolåret – dvs. det tredje år umiddelbart forud for regnskabsåret – der 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 fireårige 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 investeringens

enheds 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 overtagne ejerandel. Den foreslåede bestemmelse fastsætter derfor, at den andel af investeringsenhedens ikkeudloddede kvalificerede nettoindkomst, der på overdragelsestidspunktet kan henføres til den overtagne ejerandel, skal anses for et skønnet udbytte.

Herved vil det blive sikret, at beskatningen af beløbet ikke udskydes til udløbet af den fireårige kontrolperiode, som eller vil skulle gælde efter bestemmelserne i forslaget til bestemmelserne i stk. 3-5.

Det foreslås i *stk. 7, 1. pkt.*, 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 § 42 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. og 3. pkt.*, at tilbagekaldes beslutningen, 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. 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 § 42 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 § 42 implementerer direktivets artikel 43, som er baseret på artikel 7.6 i OECD's modelregler.

Til § 43

Det foreslås i § 43, 1. og 2. *pkt.*, at en koncernenhed, som ikke er en investeringsenhed, og som indgår i en multinational koncern, hvori der også indgår lavt beskattede koncernenheder, har pligt til at betale ekstraskat af et underbeskattet overskud, jf. §§ 44 og 45. 1. *pkt.* finder alene anvendelse, når koncernens ultimative moderselskab enten er hjemmehørende i en jurisdiktion, som ikke anvender en kvalificeret regel om indkomstmedregning, eller er en undtagen enhed.

Bestemmelsen vil indebære, at der opkræves en ekstraskat i den situation, hvor der er opstået et underbeskattet overskud på tværs af en multinational koncern.

Bestemmelsen vil ikke skulle finde anvendelse, hvis den pågældende koncernenhed er en investeringsenhed. En investeringsenhed er defineret i § 4, nr. 30.

Bestemmelsen vil udelukkende finde 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 indenlandsk ekstraskat.

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 OECD's modelregler. F.eks. har EU-medlemslandene efter direktivet (artikel 50) 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 § 52, at ekstraskatten kan nedsættes til nul i de situationer, hvor en multinational 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 § 52 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 3. *pkt.*, at er det ultimative moderselskab hjemmehørende i en lavskattejurisdiktion, der samtidig er en tredjelandjurisdiktion, finder 1. *pkt.* ikke anvendelse på moderselskabet og dets lavt beskattede koncernenheder, der er hjemmehørende i samme jurisdiktion, hvis de ikke er omfattet af en kvalificeret regel om indkomstmedregning.

Den foreslåede bestemmelse omhandler betaling af ekstraskat af underbeskattet overskud i den situation, hvor det ultimative moderselskab er hjemmehørende i en lavskattejurisdiktion, der samtidig er en tredjelandjurisdiktion, dvs. et ikke-EU-medlemsland.

Forslaget til § 43 implementerer direktivets artikel 12, stk. 1 og 3 og 13, stk. 1 og 3, der er baseret på OECD's regler artikel 2.4.

Til § 44

Det foreslås i *stk. 1*, at ekstraskatten af et underbeskattet overskud beregnes ved at multiplicere den samlede ekstraskat, jf. *stk. 2*, med den efter § 45 opgjorte procentsats.

Det foreslås i *stk. 1*, at ekstraskatten af et underbeskattet overskud beregnes ved at multiplicere den samlede ekstraskat, jf. *stk. 2*, med den procentsats, der opgøres efter § 45.

Den efter § 45 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 efter § 29 er beregnet for hver lavt beskattet koncernenhed, med de justeringer, der følger af *stk. 3* og *4*.

Bestemmelsen i § 29 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 for den lavt beskattede koncernenhed.

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. § 7.

Det foreslås i *stk. 4*, at er et moderselskabs ejerandele i en lavt beskattet koncernenhed uden for den situation, der er nævnt i *stk. 3*, omfattes 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.

Reglen betyder, at der ikke sker dobbelt opkrævning.

Eksempel på anvendelse af reglen i *stk. 4*

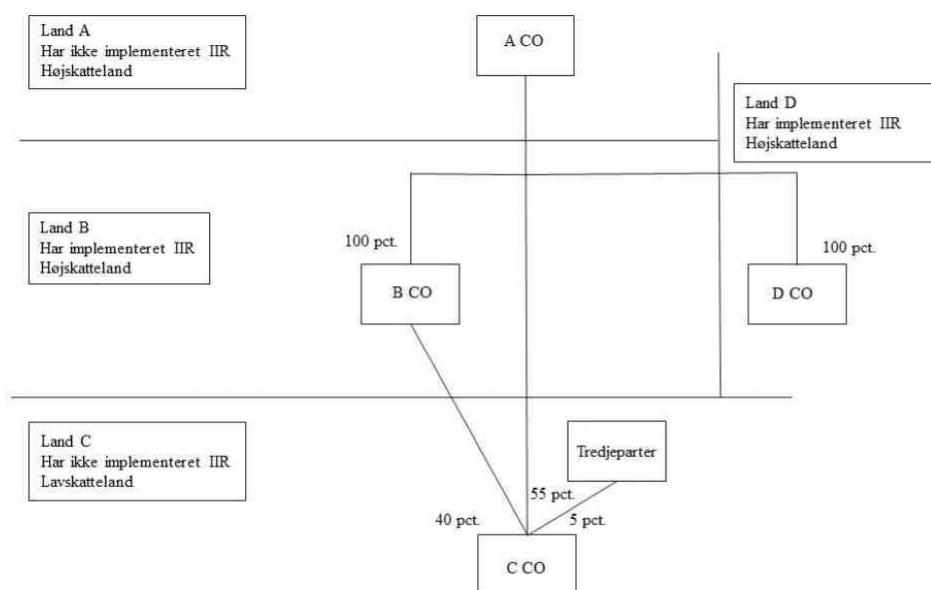
En multinational koncern består af enheder, der er hjemmehørende i henholdsvis land A, B, C og D. Land B og D har indført reglerne om indkomstmedregning (IIR) og reglerne om underbeskattet overskud (UTPR). Land C er et lavskattelands.

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, 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 6 – 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 pct.	95 pct. (55 pct. direkte + 40 pct. indirekte via selskab B)	100 pct.
Selskab B		(40 pct. direkte)	
Tredjeparter		5 pct.	

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 reglerne 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 § 44 implementerer direktivets artikel 14, stk. 1-4, som er baseret på OECD's modelregler artikel 2.5 og 2.6.1.

Til § 45

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, idet:

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.

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.

Beregningen af procentsatsen er således baseret på faktorer, som vil kunne reflektere den multinationale koncerns relative betydning i hver jurisdiktion med regler om underbeskattet overskud. Samtidig er der tale om faktorer som baserer sig på oplysninger, som vil skulle indgå i den multinationale koncerns land for land-rapport.

Det foreslås i *stk. 2*, at antallet af ansatte udgøres af 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 antal timer, som fuldtidsansatte arbejder. Det betyder, at eventuelle ansatte, der er ansat på deltid, skal omregnes til fuldtidsansatte. Uafhængige underleverandører, der deltager i de ordinære driftsaktiviteter, medregnes, selv om de ikke er ansatte i virksomheden. Det vil sige, at det afgørende ikke er, om den 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 udgøres af 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 eller befinder sig i jurisdiktionen.

Det foreslås i *stk. 4*, at de ansatte, hvis lønomkostninger medregnes i et fast driftssteds separate regnskaber som fast-

sat i § 17, stk. 1, og reguleret i overensstemmelse med § 17, 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 § 17, stk. 1, og reguleret i overensstemmelse med § 17, 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 udarbejdet 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 § 4, nr. 30, som en investeringsfond eller et ejendomsinvesteringselskab, jf. § 4, nr. 31 og 32.

En investeringsenhed kan også være en enhed, der som minimum er 95 pct. direkte ejet gennem en investeringsfond eller et ejendomsinvesteringselskab 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 ejendomsinvesteringselskab, forudsat at næsten 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, hvis der ikke er et fast driftssted, til de koncernenheder, der er hjemmehørende i den jurisdiktion, hvor gennemløbsenheden blev oprettet.

En gennemløbsenhed er defineret i § 4, nr. 12, hvorefter den enten er en skattemæssigt transparent enhed eller en omvendt hybrid enhed.

Forslaget til § 45 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 § 46

Det foreslås i *stk. 1*, at uanset § 45 anses en jurisdiktions procentsats i forhold til et 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.

Den foreslåede bestemmelse vedrører opgørelsen af den procentsats, der skal anvendes ved beregning af ekstraskat af et underbeskattet overskud, i en situation hvor en anden jurisdiktion med hjemmehørende koncernenhed fra samme multinationale koncern ikke har pålagt disse koncernenheder ekstraskat af den del af det underbeskattede overskud, som er henført til disse koncerner.

Bestemmelsen vil indebære, at en jurisdiktion, som for et givet regnskabsår har fået allokeret ekstraskat af underskattet overskud, ikke vil kunne få tildelt andel af et underbeskattet overskud i efterfølgende regnskab, før koncernenhederne i jurisdiktionen er blevet pålagt en yderligere kontant skatteudgift, der for det pågældende tidligere regnskabsår samlet svarer til den ekstraskat af 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 underbeskattet overskud på nul i regnskabsåret, medtages ikke i de elementer, der indgår i beregningsformlen i § 45, *stk. 1*, for det pågældende regnskabsår.

Ved fordeling af en multinational koncerns underbeskattede overskud mellem de jurisdiktioner, hvor koncernen har koncernenheder, vil en jurisdiktion, der har undladt at pålægge ekstraskat, få fastsat en procentsats på nul. Det underbeskattede overskud vil dermed skulle fordeles mellem de øvrige jurisdiktioner. Ved beregningen af procentsatserne for de

resterende jurisdiktioner vil antallet af ansatte og den bogførte nettoværdi af materielle aktiver i koncernenhederne i en multinational koncern, der er hjemmehørende i den jurisdiktion, som har fået fastsat en procentsats på nul, ikke skulle medtages. Ved anvendelsen af § 45 vil de pågældende elementer dermed ikke skulle indgå.

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 vil betyde, at der fortsat vil ske en allokering af ekstraskatten af underbeskattet overskud til alle jurisdiktioner, hvor den multinationale koncern har koncernenheder, selv om ingen af de berørte jurisdiktioner umiddelbart har kapacitet til at pålægge ekstraskatten. Dermed gives mulighed for at fremføre ekstraskatten til opkrævning i et senere år.

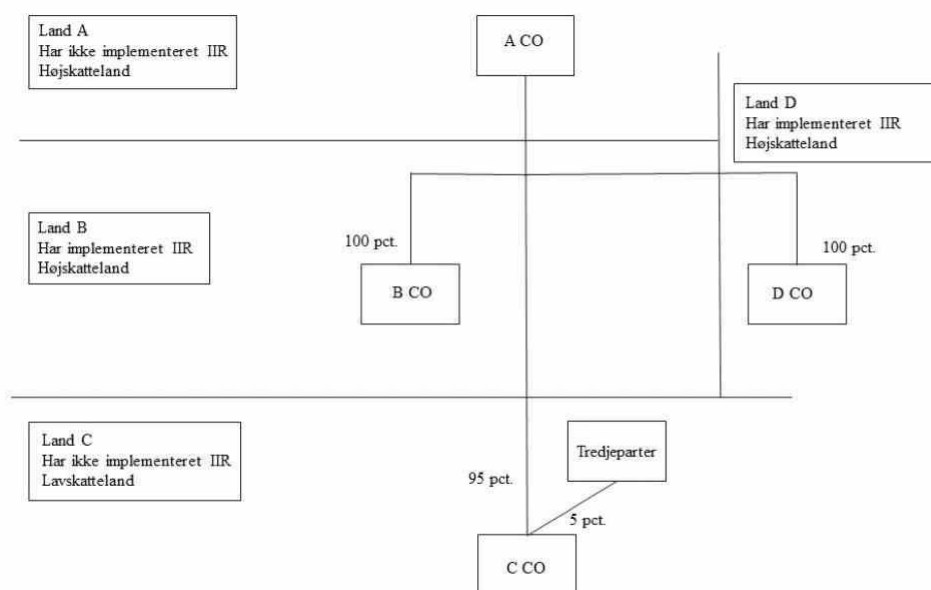
Eksempel på anvendelse af den foreslåede bestemmelse

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 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, 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 7 – koncernstruktur



I og med at land A ikke har implementeret IIR, og hverken selskab B eller selskab D har ejerandele i selskab C, er der ingen enheder, 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 § 45, 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 to år indtil selskab B har betalt de 50 euro for år 1.

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 § 46, stk. 1 og 2. Imidlertid følger det af reglen i lovforslagets § 46, stk. 3, at reglerne i § 46, 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 § 46, 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 pct.)	50 euro (50 pct.)
2	100 euro	0 euro (0 pct.)	100 euro (100 pct.)
3	100 euro	50 euro (50 pct.)	50 euro (50 pct.)
4	100 euro	50 euro (50 pct.)	50 euro (50 pct.)

Forslaget til § 46 implementerer direktivets artikel 14, stk. 8

og 9, som er baseret på OECD's modelregler artikel 2.6.3 og 2.6.4.

Til § 47

Det foreslås i *stk. 1*, at koncernenheder og medlemmer af en joint venture-koncern skal betale indenlandsk ekstraskat, når de har hjemsted i Danmark.

Det foreslås med bestemmelsen, at der indføres en indenlandsk ekstraskat.

Det bemærkes, at EU-medlemslandene efter direktivets artikel 11 kan beslutte at anvende en kvalificeret indenlandsk ekstraskat.

Ved en kvalificeret indenlandsk ekstraskat forstås, jf. lovforslagets § 4, 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 minimumsskattesatsen anvendes på det overskydende overskud for jurisdiktionen og koncernenhederne i overensstemmelse med direktivet 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.

Efter den foreslåede bestemmelse vil den danske indenlandske ekstraskat for det første skulle gælde for koncernenheder, der har hjemsted i Danmark. Hvad der vil skulle forstås ved koncernenheder, fremgår af forslaget til § 4, nr. 2, sammenholdt med definitionen af begrebet koncern i lovforslagets § 4, nr. 3. Om en koncernenhed vil skulle anses for at have hjemsted i Danmark, vil bero på reglerne i lovforslagets kapitel 3.

Efter forslaget vil den indenlandske ekstraskat også skulle betales af medlemmer af en joint venture-koncern. Forslaget har sammenhæng med, at en kvalificeret indenlandsk ekstraskat vil skulle omfatte medlemmer af en joint venture-koncern, hvis den skal kunne anses for anerkendt, jf. lovforslagets § 4, nr. 49. Det bemærkes, at det kun vil være anerkendte kvalificerede indenlandske ekstraskatter, som i en jurisdiktion, der har indført en kvalificeret regel om indkomstmedregning, vil kunne danne grundlag for en anvendelse af en særlig safe harbour-bestemmelse svarende til den, der fremgår af lovforslagets § 34, stk. 2.

Forslaget om, at den danske indenlandske ekstraskat også vil skulle omfatte medlemmer af joint venture-koncerner med hjemsted i Danmark har således til formål at sikre, at den danske indenlandske ekstraskat vil kunne anses for en anerkendt kvalificeret indenlandsk ekstraskat.

Det foreslås i *stk. 2, 1. pkt.*, at ved medlemmer af en joint

venture-koncern forstås joint ventures og tilknyttede joint ventures, jf. § 38.

Den foreslåede bestemmelse definerer, hvad der vil skulle forstås ved medlemmer af en joint venture-koncern. Efter forslaget vil de enheder, der er omfattet af den særlige regel om joint ventures i lovforslagets § 38, skulle være omfattet, dvs. joint ventures og disses tilknyttede joint ventures, jf. lovforslagets § 38, stk. 3. Et joint venture, der ikke har tilknyttede joint ventures, vil også skulle anses for omfattet af definitionen, selv om joint venture-koncernen i så fald kun består af det pågældende joint venture.

Joint ventures og tilknyttede joint ventures omfattet af lovforslagets § 38 vil ikke opfylde betingelserne for at blive anset for koncernenheder, fordi de ikke har en sådan forbindelse til det ultimative moderselskab, der er omfattet af regelsættet i lovens afsnit II, at de vil kunne anses for koncernenheder, jf. lovforslagets § 4, nr. 3. Det vil efter forslaget skulle være en betingelse for, at enheder anses for medlemmer af en joint venture-koncern, at de ville indgå i en koncern, hvis de havde opfyldt betingelserne for at være koncernenheder.

Det foreslås i *stk. 2, 2. pkt.*, at et medlem af en joint venture-koncern anses for at have hjemsted i Danmark, når det ville have været en koncernenhed med hjemsted i Danmark, hvis det havde haft en forbindelse til det ultimative moderselskab som omhandlet i § 4, nr. 3.

Den foreslåede bestemmelse vil indebære, at det vil skulle afgøres efter reglerne i lovforslagets § 5, om et medlem af en joint venture-koncern har hjemsted i Danmark. De regler, der vil skulle gælde for afgørelsen af, om en enhed har hjemsted i Danmark, vil således skulle være de samme for alle enheder, der omfattes af den foreslåede indenlandske ekstraskat.

Forslaget til § 47 implementerer direktivets artikel 11, stk. 1.

Til § 48

Det foreslås i *stk. 1*, at den indenlandske ekstraskat for en enhed omfattet af § 47 opgøres og beregnes efter reglerne i kapitel 5-11, idet grundlaget for opgørelsen er den regnskabsstandard, der anvendes i de konsoliderede regnskaber. § 13, stk. 1 og 2, finder tilsvarende anvendelse.

Det følger af den foreslåede bestemmelse, at de regler, der vil skulle gælde for opgørelsen og beregningen af ekstraskat for en enhed efter reglen om indkomstmedregning, som udgangspunkt vil skulle finde anvendelse på fuldt tilsvarende vis for opgørelsen af den indenlandske ekstraskat. Det vil indebære, at de valgmuligheder, der gælder for opgørelser og beregninger efter reglerne om indkomstmedregning, ligeledes vil skulle gælde for opgørelser og beregninger af ekstraskat efter reglen om indenlandsk ekstraskat. Det vil f.eks. betyde, at reglen i lovforslagets § 30 om den substansbaserede indkomstudelukkelse vil kunne anvendes.

Det vil efter forslaget som udgangspunkt skulle være den regnskabsstandard, der anvendes i de konsoliderede regnskaber, der anvendes ved opgørelsen af den indenlandske ekstraskat for de omfattede enheder, jf. herved definitionen af konsoliderede regnskaber i lovforslagets § 4, nr. 6.

Det bemærkes, at en indenlandsk ekstraskat som udgangspunkt vil skulle baseres på den regnskabsstandard, der anvendes i de konsoliderede regnskaber, hvis den skal kunne anses for en anerkendt kvalificeret indenlandsk ekstraskat, jf. lovforslagets § 4, nr. 49. Det er således kun under strenge betingelser, at der vil være mulighed for at basere en anerkendt kvalificeret indenlandsk ekstraskat på regnskaber udarbejdet efter en lokal regnskabsstandard, jf. pkt. 5.1 i de administrative retningslinjer («Agreed Administrative Guidance») vedrørende OECD's modelregler, der blev offentliggjort den 13. juli 2023.

Det er kun anerkendte kvalificerede indenlandske ekstraskatter, der i en jurisdiktion, der har indført en kvalificeret regel om indkomstmedregning, vil kunne danne grundlag for en anvendelse af en særlig safe harbour-bestemmelse svarende til den, der fremgår af lovforslagets § 34, stk. 2. Forslaget om, at den regnskabsstandard, der anvendes i de konsoliderede regnskaber, som udgangspunkt vil skulle anvendes, skal således sikre, at den danske indenlandske ekstraskat vil kunne anses for en anerkendt kvalificeret indenlandsk ekstraskat.

Efter de ovennævnte administrative retningslinjer vil det dog skulle være muligt at basere opgørelsen på regnskaber udarbejdet efter en anden regnskabsstandard end den, der anvendes i de konsoliderede regnskaber, i samme omfang som dette er muligt efter de foreslåede regler om ekstraskat efter reglen om indkomstmedregning, jf. lovforslagets § 13, stk. 1 og 2.

Disse regler, der efter forslaget finder tilsvarende anvendelse, vil f.eks. kunne give mulighed for at anvende en anden regnskabsstandard efter både reglen om indkomstmedregning og reglen om indenlandsk ekstraskat, når det ikke med rimelighed er praktisk muligt at ansætte en koncernenheds regnskabsmæssige nettoindkomst eller -tab på grundlag af de konsoliderede regnskaber. Der henvises i nærmere herom til bemærkningerne til lovforslagets § 13, stk. 1 og 2.

Det foreslås i *stk. 2, 1. pkt.*, at uanset stk. 1 skal der ved opgørelsen af en enheds regulerede omfattede skatter ikke medregnes skatter, der som er allokeret til enheden efter § 25, stk. 1 og 3-5.

Det følger af den foreslåede bestemmelse, at der ved opgørelsen af en enheds regulerede omfattede skatter til brug for opgørelsen og beregningen af den indenlandske ekstraskat vil skulle gælde enkelte afvigelser fra de regler om allokering af skatter, der efter forslaget vil skulle finde anvendelse ved allokering af skatter efter reglen om indkomstmedregning.

Den foreslåede bestemmelse henviser om disse afvigelser

til bestemmelsen i lovforslagets § 25, der indeholder regler om, hvordan skatter vil skulle allokeres, bl.a. når der er tale om skatter, der er betalt af en enhed i tilfælde, hvor de pågældende skatter vedrører indkomsten i en enhed, der har hjemsted i en anden jurisdiktion. Reglerne i § 25 vil indebære, at der til enheder med hjemsted i Danmark i visse tilfælde vil blive allokeret skatter afholdt af enheder i en anden jurisdiktion, hvilket (isoleret set) vil øge den effektive skattesats i Danmark i relation til anvendelsen af reglerne i lovens afsnit II.

En kvalificeret indenlandsk ekstraskat skal imidlertid kun medregne skatter, der faktisk er pålagt i jurisdiktionen, jf. pkt. 118.30 i OECD's kommentarer til modelreglernes artikel 10.1.

Skatter, der vedrører indkomsten i en dansk enhed, men som er pålagt en enhed i en anden jurisdiktion, vil derfor ikke skulle medregnes til den danske enheds regulerede omfattede skatter, selv om sådanne skatter ville skulle allokeres til den danske enhed ved anvendelsen af reglen om indkomstmedregning.

De bestemmelser, der henvises til i den foreslåede bestemmelse, vedrører skatter af et dansk driftsstedes indkomst, der er betalt af en enhed (normalt hovedenheden) i en anden jurisdiktion (§ 25, stk. 1), skatter af en dansk enheds indkomst, som er medregnet i regnskaberne for koncernenhedens direkte eller indirekte ejere i henhold til regler om CFC-beskatning (§ 25, stk. 3), skatter, der er betalt af en udenlandsk ejer af indkomsten i en hybrid dansk enhed, der i Danmark anses for en selvstændig skattepligtig person, men i ejerens jurisdiktion anses for transparent (§ 25, stk. 4), og endelig skatter, der er pålagt en direkte ejer af en dansk enhed baseret på udlodninger fra den danske enhed (§ 25, stk. 5).

Ingen af de nævnte skatter vil efter forslaget således skulle medregnes ved opgørelsen af den danske enheds regulerede omfattede skatter til brug for opgørelsen og beregningen af den indenlandske ekstraskat.

Det foreslås i *stk. 2, 2. pkt.*, at 1. pkt. dog ikke finder anvendelse på kildeskatter af enhedens udbytteudlodninger.

Den foreslåede bestemmelse vil indebære, at kildeskatter på udbytter, som en dansk enhed udlodder til en ejer i en anden jurisdiktion, vil skulle medregnes ved opgørelsen af den danske enheds regulerede omfattede skatter. For sådanne kildeskatters vedkommende vil der således skulle gælde samme regel om allokering som den, der efter forslaget til § 25, stk. 5, vil skulle gælde for allokeringen efter reglen om indkomstmedregning.

Forslaget til § 48 implementerer direktivets artikel 11, stk. 1.

Til § 49

Det foreslås i § 49, 1. pkt., at for koncernenheder udgør den indenlandske ekstraskat den ekstraskat, som beregnes

for koncernenheden efter § 29 for fradrag for indenlandsk ekstraskat.

Det følger af den foreslåede bestemmelse, at den ekstraskat, der vil skulle betales af en koncernenhed, vil være den fulde ekstraskat, der efter reglerne om indkomstmedregning kan beregnes for koncernenheden, jf. lovforslagets § 29. Dog vil der ved beregningen ikke skulle fratrækkes et beløb for kvalificeret indenlandsk ekstraskat, da et sådant fradrag ikke vil give mening.

Den indenlandske ekstraskat vil skulle udgøre den fulde ekstraskat, der beregnes for koncernenheden efter lovforslagets § 29, selv om koncernenheden kun delvis ejes af koncernen, idet reglerne i lovforslagets kapitel 4, herunder allokationsreglen i forslaget til § 10, ikke vil skulle finde anvendelse med hensyn til den indenlandske ekstraskat. Det beløb, der vil skulle betales i ekstraskat vedrørende sådanne danske koncernenheder i en multinational eller stor national koncern, vil således kunne blive højere end det beløb, der ville skulle betales efter reglen om indkomstmedregning i lovens afsnit II.

Forslaget herom har sammenhæng med, at en indenlandsk ekstraskat kun vil kunne anses for en kvalificeret indenlandsk ekstraskat, når den, som foreslået, udgør den fulde ekstraskat, der beregnes efter lovforslagets § 29. Der henvises herom til pkt. 118.10 i OECD's kommentarer til modelreglernes artikel 10.1.

Det bemærkes, at der i lovforslaget indgår en række bestemmelser, hvorefter den ekstraskat, der beregnes for jurisdiktionen efter lovforslagets § 29, vil skulle ansættes til nul. Det vil f.eks. kunne være en følge af de minimis-bestemmelsen i lovforslagets § 32 og safe harbour-bestemmelsen i lovforslagets § 34.

Hvor sådanne regler medfører, at der ikke vil blive beregnet en ekstraskat for koncernenheden efter reglen om indkomstmedregning i lovens afsnit II, vil det også skulle indebære, at den indenlandske ekstraskat for koncernenheden vil skulle ansættes til nul, jf. dog umiddelbart nedenfor.

Det foreslås i § 49, 2. pkt., at § 34, stk. 2, ikke finder anvendelse ved opgørelsen af den ekstraskat, som beregnes for koncernenheden efter § 29.

Lovforslagets § 34, stk. 2, indeholder en særlig safe harbour-bestemmelse, hvorefter ekstraskatten i en jurisdiktion vil kunne ansættes til nul, når koncernenhederne i jurisdiktionen for regnskabsåret er pålagt en anerkendt kvalificeret indenlandsk ekstraskat. En anvendelse af denne bestemmelse ved fastlæggelsen af det beløb, der skal betales i indenlandsk ekstraskat, ville ikke give mening, da det ville være udtryk for en fritagelse for ekstraskat efter både reglen om indkomstmedregning og reglen om indenlandsk ekstraskat.

Til § 50

Det foreslås i § 50, 1. pkt., at for medlemmer af en joint

venture-koncern udgør den indenlandske ekstraskat den ekstraskat, som beregnes for medlemmet efter § 38, stk. 2, for fradrag for indenlandsk ekstraskat.

Den foreslåede bestemmelse vil indebære, at det vil være den ekstraskat, der efter reglen i lovforslagets § 38, stk. 2, vil skulle opgøres særskilt for medlemmer af en joint venture-koncern, der vil skulle udgøre den indenlandske ekstraskat for de enheder, der har hjemsted i Danmark.

Ligesom det er tilfældet for koncernenheder i medfør af forslaget til § 49, vil det være den fulde beregnede ekstraskat efter lovforslagets § 38, stk. 2, der vil udgøre den indenlandske ekstraskat for medlemmerne af en joint venture-koncern.

Hvis ekstraskatten for medlemmer af en joint venture-koncern, der har hjemsted i Danmark, efter reglen om indkomstmedregning vil skulle ansættes til nul, f.eks. som følge af safe harbour-stemmelsen i lovforslagets § 34, vil det også skulle indebære, at den indenlandske ekstraskat for medlemmerne af joint venture-koncernen vil skulle ansættes til nul, jf. dog umiddelbart nedenfor.

Det foreslås i § 50, 2. pkt., at § 34, stk. 2, ikke finder anvendelse ved opgørelsen af den ekstraskat, som beregnes efter § 38, stk. 2.

Lovforslagets § 34, stk. 2, indeholder en særlig safe harbour-bestemmelse, hvorefter ekstraskatten i en jurisdiktion vil kunne ansættes til nul, når koncernenhederne i jurisdiktionen for regnskabsåret er pålagt en anerkendt kvalificeret indenlandsk ekstraskat. En anvendelse af denne bestemmelse ved fastlæggelsen af det beløb, der skal betales i indenlandsk ekstraskat, ville ikke give mening, da det ville være udtryk for en fritagelse for ekstraskat efter både reglen om indkomstmedregning og reglen om indenlandsk ekstraskat.

Til § 51

Det foreslås i stk. 1, at ved ansættelsen af den effektive skattesats for en jurisdiktion i et overgangsår 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 minimumsskattesatsen eller med den gældende indenlandske skattesats, hvis denne er lavere end minimumsskattesatsen. Et udskudt skatteaktiv, der er opført med en lavere skattesats end minimumsskattesatsen, kan dog indregnes med minimumsskattesatsen, hvis det kan påvises, 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.

Den foreslåede bestemmelse fastlægger, hvordan der vil skulle tages højde for udskudte skatteaktiver og -forpligtel-

ser, der vedrører perioden forud for det tidspunkt, hvor koncernhederne i en jurisdiktion bliver omfattet af loven.

Når en koncern overgår til at være omfattet af minimumsbeskatningsloven, vil den skulle 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 perioden, før koncernen blev omfattet af reglerne, ville det kunne medføre i et forvrænget billede af koncernens skatteposition i jurisdiktionen, hvilket f.eks. ville kunne medføre en beskatning af indkomst, der faktisk ikke var oppebåret. Den foreslåede bestemmelse skal således sikre, at der tages hensyn til sådanne udskudte skatteaktiver og -forpligtelser, der er opstået, før koncernhederne i en jurisdiktion blev omfattet af reglerne.

Efter bestemmelsen vil de pågældende udskudte skatteforpligtelser eller skatteaktiver som udgangspunkt skulle indregnes i overgangsåret med minimumsskattesatsen. De vil således ikke kunne indregnes til den gældende skattesats i jurisdiktionen, når denne er højere end 15 pct.

Er den gældende skattesats i jurisdiktionen lavere end minimumsskattesatsen, vil den indenlandske skattesats dog skulle anvendes ved indregningen. Et skatteaktiv vil dog kunne indregnes til en skattesats i jurisdiktionen, der er lavere end minimumsskattesatsen, hvis det kan påvises, at skatteaktivet vedrører et kvalificeret tab. Påvisning af at et skatteaktiv vedrører et kvalificeret tab, vil kræve, at den skattepligtige påviser, at der efter minimumsbeskatningslovens regler ville have været et kvalificeret, hvis reglerne havde fundet anvendelse på det pågældende tidspunkt.

Endelig fremgår det af forslaget, at der ved opgørelsen af den værdi, hvormed et udskudt skatteaktiv kan indregnes, vil skulle ses bort fra virkningen af en eventuel værdiregulering eller regulering af den regnskabsmæssige værdi.

Det foreslås i *stk. 2*, at udskudte skatteaktiver hidrørende fra poster, der er udelukket fra beregningen af kvalificeret indkomst eller tab, jf. kapitel 5, ikke er omfattet af beregningen i *stk. 1*, når disse udskudte skatteaktiver er opstået i forbindelse med en transaktion, der har fundet sted efter den 30. november 2021.

Bestemmelsen vil indebære, at der ikke vil skulle tages hensyn til udskudte skatteaktiver, når de har sammenhæng med tab, som ikke ville være et kvalificeret tab efter loven, og tabet er opstået efter den 30. november 2021, dvs. umiddelbart inden eller efter det tidspunkt, hvor OECD's modelregler blev aftalt. Efter den 30. november 2021 har det således ikke været muligt at udløse et ikkekvalificeret tab, der skaber et skatteaktiv, der vil kunne udnyttes efter overgangen til beskatning efter regelsættet.

Det foreslås i *stk. 3*, at ved overførsel af aktiver mellem koncernheder efter den 30. november 2021 og før begyndelsen af et overgangsåret baseres grundlaget for de overtagne aktiver, bortset fra lagerbeholdningen, på den afhændende

koncernheds bogførte værdi af de overtagne aktiver ved afhændelsen, idet de udskudte skatteaktiver og skatteforpligtelser ansættes på dette grundlag.

Bestemmelsen vil indebære en begrænsning i anvendelsen af *stk. 1*, for så vidt angår koncerninterne overførsler af aktiver. I sådanne tilfælde vil overdragelsen skulle anses for at være sket til den afhændende koncernheds bogførte værdi af aktiverne, hvilket sikrer, at der ikke vil være mulighed for at opnå en opskrivning af værdien af de pågældende aktiver, uden at det modsvarende tab indgår i den indkomst, der beskattes efter regelsættet.

Det foreslås i *stk. 4*, at ved et overgangsåret for en jurisdiktion forstås efter denne bestemmelse det første regnskabsår, hvor en multinational koncern eller en stor national koncern falder ind under lovens anvendelsesområde for så vidt angår den pågældende jurisdiktion.

Det vil således ikke skulle være afgørende, om koncernen faktisk har betalt ekstraskat, men blot om koncernen i relation til enhederne i den pågældende jurisdiktion har været omfattet af lovens anvendelsesområde.

Forslaget til § 51 implementerer direktivets artikel 47, som er baseret på OECD's modelregler artikel 9.1.

Til § 52

Det foreslås i *stk. 1*, at er det ultimative moderselskab i en multinational koncern hjemmehørende i en tredjelandsjurisdiktion, nedsættes den ekstraskat, der skal betales af en koncernhed, der er hjemmehørende i Danmark, jf. § 44, til nul i de første fem år af den indledende fase af denne multinationale koncerns internationale aktivitet.

Den foreslåede bestemmelse vil indebære, at ekstraskatten i forhold til reglen om underbeskattet overskud nedsættes til nul i forhold til en multinational koncern, hvis ultimative moderselskab er hjemmehørende i en tredjelandsjurisdiktion, i de første fem år, efter at den multinationale koncerns internationale aktivitet påbegyndes. Hvad der forstås som indledende fase defineres i forslaget til *stk. 2*.

Det foreslås i *stk. 2*, at en multinational koncern anses for at være i den indledende fase af dens internationale aktivitet, hvis følgende er opfyldt i et regnskabsår:

- 1) Den har koncernheder i højst seks jurisdiktioner.
- 2) Summen af den bogførte nettoværdi af de materielle aktiver i alle koncernheder 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 koncernhederne 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 netto-

værdi af alle materielle aktiver i alle koncernenhederne i den multinationale koncern, der er hjemmehørende i den pågældende jurisdiktion.

Bestemmelsen oplister således to kriterier for, at en multinational koncern vil skulle anses som værende i den indledende fast af sin internationale aktivitet.

Den første betingelse i nr. 1, kræver, at den multinationale koncern ikke har koncernenheder i over seks jurisdiktioner. Dermed må den multinationale koncern ikke have koncernenheder i mere end fem jurisdiktioner ud over den jurisdiktion, som koncernen er hjemmehørende i. Det vil ikke være et krav, at der i femårsperioden skal være tale om de samme seks jurisdiktioner. Statsløse enheder vil ikke skulle tælle med ved i opgørelsen af antallet af jurisdiktioner.

Investeringsenheder, der ikke er undtagne enheder, vil heller ikke skulle tages med i opgørelsen, da de er undtaget fra reglen om underbeskattet overskud. Joint ventures og tilknyttede joint ventures vil heller ikke skulle tages i betragtning, da sådanne enheder ikke er koncernenheder. Minoritetsejede koncernenheder vil derimod skulle medtages i opgørelsen.

Den anden betingelse i nr. 2, 1. pkt., indebærer et krav om, at den multinationale koncern 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 således ikke overstige 50 mio. euro. Den bogførte nettoværdi af materielle aktiver foreslås defineret i lovforslagets § 4, nr. 29, som gennemsnittet af de materielle aktivers primo- og ultimoværdier efter indregning af akkumulerede afskrivninger, nedskrivninger og værdiforringelser som opført i regnskaberne.

Det vil kun være materielle aktiver tilhørende koncernenheder, der er omfattet af reglen om underbeskattet overskud, der vil skulle indgå. Aktiver i investeringsenheder, der ikke er undtagne enheder, eller joint ventures og disses tilknyttede joint ventures vil således ikke skulle tages i betragtning.

Der vil efter forslaget skulle foretages en sammenligning mellem den samlede værdi af materielle aktiver i alle de jurisdiktioner, hvor den multinationale koncern har aktiviteter. Sammenligningen vil skulle baseres på regnskaberne i det første regnskabsår, hvor koncernen har været omfattet af regelsættet. Sammenligningen vil skulle baseres på de bogførte nettoværdier af de materielle aktiver i samtlige koncernenheder i en jurisdiktion.

Det foreslås i *stk. 3*, 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. 2* omhandlede femårsperiode at løbe den 31. december 2024.

Bestemmelsen fastlægger begyndelsestidspunktet for femårsperioden, herunder når en koncern er omfattet af lovens bestemmelser allerede fra det tidspunkt, hvor loven træder i kraft. Årsagen til, at femårsperioden efter forslaget starter senere i relation til reglen om underbeskattet overskud, er, at denne regel først har virkning for regnskabsår, der starter den 31. december 2024 eller senere jf. ikrafttrædelsesbestemmelserne.

Det foreslås i *stk. 4*, 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 påbegyndt.

Den foreslåede bestemmelse indebærer, at den indberettende koncernenhed, der ønsker at anvende bestemmelsen i § 52, ved den første indberetning efter regelsættet vil skulle oplyse om, hvornår koncernens internationale aktivitet er startet.

Forslaget til § 52 implementerer direktivets artikel 49, som er baseret på OECD's modelregler artikel 9.3.

Til § 53

Det foreslås i *stk. 1, 1. pkt.*, at en koncernenhed, der har hjemsted i Danmark, skal indgive et standardskema med oplysninger om ekstraskat til Skatteforvaltningen.

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. § 4, nr. 2, 1. pkt. En enhed, der er et medlem af en joint venture-koncern, som har hjemsted i Danmark, jf. § 47, vil dog også skulle anses for en koncernenhed ved anvendelsen af lovens afsnit V, herunder den foreslåede bestemmelse, jf. § 4, nr. 2, 2. pkt.

§ 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. At der alene er tale om et udgangspunkt skyldes, at pligten for den enkelte koncernenhed til at indgive skemaet fraviges, hvis de oplysninger, koncernenheden ellers skulle have indgivet til Skatteforvaltningen, indgives af en anden, jf. herom i bemærkningerne til *stk. 1, 2. pkt.*, og *stk. 2*.

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.

Begrebet »standardskema« stammer fra direktivets artikel 44, *stk. 5*, hvoraf det indledningsvis fremgår, at: »Skemaet med oplysninger om ekstraskat skal indgives i et standardskema [...]«. Direktivet fastsætter ikke, hvilket skema der udgør standardskemaet ifølge artikel 44, *stk. 5*.

Ifølge direktivets betragtning nr. 24 bør medlemslandene ved implementeringen af direktivet anvende OECD's modelregler og de forklaringer og eksempler, der knytter sig til modelreglerne.

Det følger af modelreglernes artikel 8.1.1 og 8.1.4, at indgivelse af oplysninger som nævnt i artikel 8.1.4 skal ske i et standardskema, der omtales som »GloBE Information Return«. Dette skema er udarbejdet af OECD og er designet til brug for indgivelsen af oplysninger i medfør af modelreglerne.

Det forudsættes på denne baggrund, at det i de af Skatteforvaltningen fastsatte regler, jf. stk. 5, 1. pkt., vil være skemaet GloBE Information Return fra OECD, der vil skulle anvendes som standardskema til indgivelsen af oplysninger om ekstraskat. For nærmere om Skatteforvaltningens adgang til at fastsætte regler om standardskemaet henvises til bemærkningerne til stk. 5, 1. pkt.

Det foreslås i *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. 6.

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 den ene af disse koncernenheder kunne udpeges som den lokale enhed, der forestår indgivelsen af skemaet med oplysninger om ekstraskat til Skatteforvaltningen, både på egne vegne og på vegne af den anden koncernenhed eller de andre koncernenheder i Danmark.

Det indebærer, at den koncernenhed, på hvis vegne den lokalt udpegede enhed indgiver oplysninger, ikke selv vil skulle indgive skemaet med oplysninger om ekstraskat i medfør af 1. pkt.

Det er en forudsætning for at fravige udgangspunktet efter stk. 1, 1. pkt., at den udpegede lokale enhed indgiver samtlige af de oplysninger på vegne af en anden, som ville være blevet indgivet, hvis hver enkel koncernenhed selv indgav skemaet med oplysninger om ekstraskat.

Uanset at en udpeget lokal enhed forestår indgivelsen af skemaet med oplysninger om ekstraskat, vil Skatteforvaltningen kunne udøve sine beføjelser over for enhver koncernenhed, der er omfattet af loven. Det indebærer til eksempel, at også en koncernenhed, på hvis vegne skemaet indgives af en udpeget lokal enhed, vil skulle efterkomme en anmodning i medfør af den foreslåede bestemmelse i lovforslagets

§ 58, stk. 1. Som et andet eksempel kan nævnes, at en koncernenhed vil kunne idømmes en sanktion i tilfælde af, at skemaet med oplysninger om ekstraskat er indgivet for sent af den udpegede lokale enhed, når forsinkelsen ikke skyldes omstændigheder, der kan tilskrives Skatteforvaltningen.

Det foreslås i *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 med Danmark for rapporteringsåret har en gældende betinget aftale mellem kompetente myndigheder.

Et ultimativt moderselskab er defineret i § 4, nr. 14, litra a, 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, eller som hovedenheden i en koncern som defineret i § 4, nr. 3, litra b, jf. lovforslagets § 4, nr. 14, litra b.

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. Mere konkret er hensigten, at alle koncernenheder inden for samme koncern ikke vil skulle bruge ressourcer på at udarbejde og indgive et enslydende skema med oplysninger om ekstraskat. Anvendelsen af bestemmelsen forudsætter, at visse forudsætninger er opfyldt, jf. nærmere i det følgende.

Forskellen mellem stk. 1 og 2 er, at i stk. 1 er den, der indgiver skemaet med oplysninger om ekstraskat, hjemmehørende i Danmark og indgiver det derfor direkte til Skatteforvaltningen. I stk. 2 er den, der indgiver skemaet, hjemmehørende i en udenlandsk jurisdiktion. Indgivelsen af skemaet sker efter stk. 2 således ikke direkte til Skatteforvaltningen, men til en udenlandsk myndighed. Muligheden for at anvende stk. 2 forudsætter derfor, at der mellem Danmark og den udenlandske jurisdiktion, hvor skemaet er indgivet, er indgået en betinget aftale mellem kompetente myndigheder. En »betinget aftale mellem kompetente myndigheder« er defineret i § 4, nr. 47, 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.

Bestemmelsen i stk. 2, nr. 1, indebærer, at en koncernenhed, der er hjemmehørende i Danmark, ikke selv vil skulle indgive et skema med oplysninger om ekstraskat i medfør af stk. 1, hvis denne oplysningspligt bliver opfyldt som følge af, at Skatteforvaltningen modtager skemaet i medfør af stk. 2, nr. 1. Det er dermed en forudsætning, at Skatteforvaltningen som minimum skal modtage de oplysninger, som Skatteforvaltningen ellers ville have modtaget, hvis skemaet var indgivet af den enkelte koncernenhed i Danmark.

Bestemmelsen indebærer desuden, at Skatteforvaltningen ikke vil få skemaet med oplysninger om ekstraskat indgivet direkte fra en koncernenhed, der er hjemmehørende i Dan-

mark, men fra den udenlandske kompetente myndighed, hvor det ultimative moderselskab er hjemmehørende.

Uanset at det ultimative moderselskab forestår indgivelsen af skemaet med oplysninger om ekstraskat i en udenlandsk jurisdiktion, hvorefter Skatteforvaltningen modtager skemaet fra den kompetente myndighed i denne jurisdiktion, vil Skatteforvaltningen kunne udøve sine beføjelser over for enhver koncernenhed, der er hjemmehørende i Danmark og omfattet af loven. Det indebærer til eksempel, at også en koncernenhed, på hvis vegne skemaet indgives af det ultimative moderselskab, vil skulle efterkomme en anmodning i medfør af den foreslåede bestemmelse i lovforslagets § 58, stk. 1. Som et andet eksempel kan nævnes, at en koncernenhed vil kunne idømmes en sanktion i tilfælde af, at skemaet med oplysninger om ekstraskat er indgivet for sent af det ultimative moderselskab, når forsinkelsen ikke skyldes omstændigheder, der kan tilskrives Skatteforvaltningen.

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 med Danmark for rapporteringsåret har en gældende betinget aftale mellem kompetente myndigheder.

Ved udpeget indberettende enhed forstås ifølge definitionen i § 4, nr. 44, 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 oplysningspligter på vegne af den multinationale koncern eller den store nationale koncern.

Til forskel fra bestemmelsen i 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 hertil.

Det foreslås i *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, og 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.

Fristen for at give denne meddelelse til Skatteforvaltningen er 15 måneder, jf. stk. 4, 1. pkt. Fristen er dog 18 måneder i et overgangsår, jf. stk. 4, 2. pkt. Ved overgangsår forstås

det første regnskabsår, hvor en multinational koncern eller stor national koncern falder ind under denne lovs anvendelsesområde, jf. den foreslåede bestemmelse i § 51, stk. 4.

Det foreslås i *stk. 4, 1. pkt.*, at det i stk. 1 omhandlede standardskema med oplysninger om ekstraskat og eventuelle meddelelser efter stk. 3 skal indgives til Skatteforvaltningen senest 15 måneder efter den sidste dag i rapporteringsåret.

Bestemmelsen implementerer direktivets artikel 44, stk. 7, og har til formål at fastsætte fristen for, hvornår skemaet med oplysninger om ekstraskat og eventuelle meddelelser efter stk. 3 skal være indgivet til Skatteforvaltningen. I OECD's modelregler følger den tilsvarende bestemmelse af artikel 8.1.6, hvor det af de tilhørende kommentarer fremgår, at fristen på 15 måneder er fastsat ud fra hensynet til at give den, der skal indgive skemaet med oplysninger om ekstraskat, behørig 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 således medføre, at skemaet med oplysninger om ekstraskat og eventuelle meddelelser vil skulle foreligge hos Skatteforvaltningen senest 15 måneder efter den sidste dag i rapporteringsåret.

Det foreslås i *stk. 4, 2. pkt.*, at uanset 1. pkt. skal det i stk. 1 omhandlede standardskema med oplysninger om ekstraskat og meddelelser indgives til Skatteforvaltningen senest 18 måneder efter den sidste dag i det rapporteringsår, der efter lovforslagets § 51, stk. 4, er det omhandlede overgangsår.

Formålet med bestemmelsen er at fastsætte en længere frist end den ordinære på 15 måneder, jf. 1. pkt., når der er tale om et overgangsår i medfør af den foreslåede bestemmelse i § 51, stk. 4. Fristen på 18 måneder for indgivelse af skemaet med oplysninger om ekstraskat og eventuelle meddelelser finder således anvendelse i forbindelse med, at en multinational koncern eller stor national koncern bliver omfattet af reglerne i denne lov.

Ved »overgangsår« forstås det første regnskabsår, hvor en multinational koncern eller en stor national koncern falder ind under denne lovs anvendelsesområde, jf. definitionen i § 51, stk. 4.

Der henvises i øvrigt til bemærkningerne til stk. 4, 1. pkt., ovenfor.

Det foreslås i *stk. 5, 1. pkt.*, at Skatteforvaltningen fastsætter regler om standardskemaet efter stk. 1, herunder regler om indgivelsen 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 om bl.a. indgivelsen af skemaet med oplysninger om ekstraskat og indholdet af skemaet. De fastsatte regler vil skulle være i overensstemmelse med direktivets artikel 44.

Det forudsættes bl.a., at Skatteforvaltningen vil fastsætte nærmere regler om det standardskema, der ifølge stk. 1 vil skulle anvendes til indgivelsen af oplysninger om ekstraskat til Skatteforvaltningen. Det forudsættes, at skemaet vil være det, der er udarbejdet af OECD benævnt GloBE Information Return. Skatteforvaltningen vil dog kunne fastsætte, at et andet skema vil kunne eller skulle anvendes. Det vil eksempelvis kunne blive relevant, hvis der på et senere tidspunkt udarbejdes et nyt skema under et nyt navn – dvs. et andet navn end »GloBE Information Return« – der vurderes at være bedre egnet til indgivelsen af oplysninger om ekstraskat.

Det forudsættes herudover, at Skatteforvaltningen vil fastsætte nærmere regler om indholdet af skemaet med oplysninger om ekstraskat, dvs. hvilke oplysninger skemaet vil skulle indeholde. Kravene til, hvilke oplysninger skemaet vil skulle indeholde, forventes at blive baseret på skemaet fra OECD (GloBE Information Return). Dette skema er designet efter, at den oplysningspligtige ikke vil skulle indgive flere oplysninger, end hvad der er vurderet nødvendigt. På denne baggrund forudsættes det, at der bl.a. vil blive fastsat regler om de oplysninger, der vil skulle indgives til brug for en kontrol af, hvorvidt betingelserne for at anvende en »safe harbour« er opfyldt, jf. f.eks. Den foreslåede bestemmelse i lovforslagets § 34. Det forudsættes ligeledes, at der vil blive fastsat regler om indgivelse af oplysninger til brug for opgørelsen og beregningen af indenlandsk ekstraskat og kontrol heraf, jf. de foreslåede regler i kapitel 13.

De regler, som Skatteforvaltningen fastsætter, vil skulle være i overensstemmelse med artikel 44 i direktivet, jf. ordlyden af den foreslåede bestemmelse. Der vil dermed ikke kunne fastsættes regler om indgivelse af typer af oplysninger, der ikke er omfattet af direktivets artikel 44.

Artikel 44 indeholder i stk. 5 og 6 en opregning af de kategorier af oplysninger, der efter omstændighederne vil skulle indgives i skemaet med oplysninger om ekstraskat. Den tilsvarende bestemmelse i OECD's modelregler følger af artikel 8.1.4, litra a-e. Kategorierne af oplysninger omfatter bl.a. oplysninger om 1) den multinationale eller store nationale koncerns overordnede selskabsstruktur, 2) koncernhedernes identitet, herunder deres eventuelle skatteregistreringsnummer, og jurisdiktionen, hvor de er hjemmehørende, og 3) oplysninger, der er nødvendige for beregning af den effektive skattesats for hver jurisdiktion.

Som anført vil Skatteforvaltningen ikke i medfør af bestemmelsen kunne fastsætte regler om indgivelse af oplysninger i skemaet, der ikke er omfattet af direktivets artikel 44. Skatteforvaltningen vil derimod kunne fastsætte regler om, at skemaet med oplysninger om ekstraskat – evt. under nærme-

re angivne betingelser – ikke vil skulle indeholde samtlige af de oplysninger, der følger af direktivets artikel 44, herunder kategorierne af oplysninger i stk. 5 og 6. Det vil til eksempel kunne være relevant at fastsætte regler om en simplificeret oplysningspligt på baggrund af vejledninger eller retningslinjer fra OECD, jf. hertil direktivet betragtning nr. 22.

Det forudsættes desuden, at Skatteforvaltningen vil fastsætte regler om den måde, som skemaet med oplysninger om ekstraskat vil skulle indgives til Skatteforvaltningen. Skatteforvaltningen vil til eksempel kunne fastsætte, at skemaet skal indgives digitalt via en it-løsning, der stilles til rådighed af Skatteforvaltningen.

Det foreslås i *stk. 5, 2. pkt.*, at Skatteforvaltningen endvidere kan fastsætte regler om indgivelsen af meddelelser, herunder om en meddelelses indhold, som nævnt i stk. 3.

Bestemmelsen er en bemyndigelse til at kunne fastsætte regler om sådanne eventuelle meddelelser, der vil blive indgivet til Skatteforvaltningen i medfør af den foreslåede bestemmelse i § 53, stk. 3.

Der vil bl.a. kunne fastsættes regler om, hvilke specifikke oplysninger en meddelelse skal indeholde, ligesom der vil kunne fastsættes regler om den måde, hvorpå meddelelsen skal indgives til Skatteforvaltningen. Det vil til eksempel kunne fastsættes, at meddelelsen skal indgives digitalt efter Skatteforvaltningens nærmere anvisning.

Det foreslås i *stk. 6*, 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.

Forslaget til § 53 implementerer direktivets artikel 44 og artikel 51, som er baseret på OECD's modelregler artikel 8.1, 9.4.1 og 10.1.

Til § 54

Det foreslås i *stk. 1*, at de i § 2, stk. 3, § 12, stk. 4, § 15, stk. 4-6, § 16, stk. 1, nr. 1 og 2, § 16, stk. 2, nr. 2, og § 41, stk. 1, og § 42, 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.

Det dækker således over beslutninger om undtagne enheder, behandlingen af nationale kontrollerede transaktioner, valg

forbundet med opgørelsen af den kvalificerede indkomst eller tab og særegler for investeringsenheder.

Det foreslås i *stk. 2*, at de i § 16, stk. 1, nr. 3, § 22, stk. 5, § 23, stk. 8, § 26, stk. 2, § 27, stk. 1, § 30, stk. 1, og § 32, 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 kvalificeret 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 indkomstudelukelsesregel og slutteligt valg forbundet med de minimis-undtagelsen.

Det foreslås i *stk. 3*, at de i § 2, stk. 3, § 12, stk. 4, § 15, stk. 4, § 16, stk. 1, nr. 1 og 2, § 16, stk. 2, nr. 2, § 22, stk. 5, § 23, stk. 8, § 26, stk. 2, § 27, stk. 1, § 30, stk. 1, § 32, stk. 1, § 34, stk. 1, og §§ 41 og 42 omhandlede beslutninger oplyses til Skatteforvaltningen i medfør af § 53.

Dermed vil de ovennævnte beslutninger skulle fremgå af det skema, der skal indgives efter lovforslagets § 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, 3.2.6, 3.2.8, 7.3.1, 7.5.2 og 7.6.6.

Til § 55

Det foreslås i *stk. 1*, at en koncernenhed, der er omfattet af § 53, stk. 1, 1. pkt., skal senest inden udløbet af den ordinære oplysningsfrist efter skattekontrollovens § 12, stk. 1, for det indkomstår, for hvilket skemaet med oplysninger om ekstraskat efter § 53 skal indgives, meddele Skatteforvaltningen, at koncernenheden er omfattet af denne lov.

Bestemmelsen fastsætter en koncernenheds pligt til at lade sig registrere hos Skatteforvaltningen, når koncernenheden er omfattet af lovforslagets § 53, stk. 1, 1. pkt., herunder hvis der er tale om et medlem af en joint venture-koncern, der er omfattet af reglerne i lovens afsnit IV.

Formålet med bestemmelsen er at sikre, at Skatteforvaltningen af hensyn til sin mulighed for at gennemføre kontrol efter loven har kendskab til de koncernenheder, der har hjemsted i Danmark og efter den foreslåede bestemmelse i lovforslagets § 53, stk. 1, 1. pkt., skal indgive et skema med oplysninger om ekstraskat til Skatteforvaltningen.

Den foreslåede bestemmelse vil medføre, at koncernenheder som nævnt i bestemmelsen vil skulle give meddelelse til Skatteforvaltningen med henblik på, at Skatteforvaltningen registrerer, at den enkelte koncernenhed er omfattet af § 53, stk. 1, 1. pkt. Herved vil Skatteforvaltningen have mulighed for at kunne føre kontrol med, hvorvidt

alle koncernenheder omfattet af lovforslagets § 53, stk. 1, 1. pkt., faktisk har indgivet et skema med oplysninger om ekstraskat.

Som det fremgår af de foreslåede bestemmelser i lovforslagets § 53, stk. 1, 2. pkt., og stk. 2, samt de tilhørende bemærkninger, vil en koncernenhed under nærmere betingelser ikke skulle indgive et skema med oplysninger om ekstraskat til Skatteforvaltningen, når skemaet indgives på dennes vegne af en anden koncernenhed. Den omstændighed, at en koncernenhed ikke selv skal indgive skemaet med oplysninger om ekstraskat til Skatteforvaltningen, fordi skemaet indgives på dennes vegne af en anden koncernenhed, fritager ikke for at give meddelelse og lade sig registrere hos Skatteforvaltningen efter den foreslåede bestemmelse. Det skyldes, at den enkelte koncernenhed er endelig ansvarlig for, at der sker fyldestgørende og rettidig indgivelse af skemaet til Skatteforvaltningen, jf. bemærkningerne til lovforslagets § 53, stk. 1, 1. pkt., og direktivets betragtning nr. 22, hvoraf følgende fremgår: »Det primære ansvar for indgivelse af skemaet med oplysninger om ekstraskat bør ligge hos koncernenheden selv.« Det vil bl.a. på denne baggrund være nødvendigt for Skatteforvaltningen at have registreret enhver koncernenhed, der vil skulle indgive skema med oplysninger om ekstraskat til Skatteforvaltning, hvis ikke dette forestås af en anden koncernenhed.

Ifølge bestemmelsen vil meddelelsen skulle indgives til Skatteforvaltningen inden udløbet af den ordinære oplysningsfrist efter skattekontrollovens § 12, stk. 1, for det indkomstår, skemaet med oplysninger om ekstraskat vedrører. Skattekontrollovens § 12, stk. 1, fastsætter, at juridiske personer bortset fra dødsboer omfattet af dødsboskatteloven skal give Skatteforvaltningen oplysninger som nævnt i skattekontrollovens § 2 senest 6 måneder efter indkomstårets udløb, jf. dog stk. 2. I stk. 2 fremgår det, at udløbet af indkomståret i perioden fra og med den 1. marts til og med den 31. marts, skal oplysninger som nævnt i skattekontrollovens § 2 gives senest den 1. september samme år.

Skatteforvaltningen vil efter den foreslåede bestemmelse have et register over, hvilke koncernenheder der enten selv vil skulle indgive et skema eller vil skulle være omfattet af indgivelsen fra en anden koncernenhed.

Tvivl hos en koncernenhed, hvorvidt koncernenheden er omfattet af bestemmelsen, fritager ikke for registrering. I tilfælde af tvivl vil koncernenheden skulle kontakte Skatteforvaltningen med henblik på, at Skatteforvaltningen vil kunne give vejledning om spørgsmålet.

Det foreslås i *stk. 2, 1. pkt.*, at skatteministeren kan fastsætte nærmere regler om registrering efter stk. 1, herunder om registreringens form og indhold og om ændring af registreringen.

Bestemmelsen er en bemyndigelse til skatteministeren til at kunne fastsætte regler om registreringen efter stk. 1 i en bekendtgørelse.

Der vil i bekendtgørelsen bl.a. kunne blive fastsat regler om registreringens form, det vil sige på hvilken måde, en koncernenhed vil skulle give meddelelse efter stk. 1. Det vil til eksempel kunne fastsættes, at meddelelsen skal gives digitalt efter Skatteforvaltningens nærmere anvisning.

Der vil også kunne blive fastsat regler om registreringens indhold, det vil sige en angivelse af, hvilke oplysninger meddelelsen efter stk. 1 skal indeholde om den registreringspligtige koncernenhed. Sådanne oplysninger vil til eksempel være oplysninger om koncernenhedens navn, adresse og eventuelle cvr-nummer.

Bemyndigelsen er ikke begrænset til at fastsætte regler om registreringens form og indhold, jf. »herunder«. Der vil dermed kunne fastsættes øvrige regler, der vedrører den registrering, der skal foretages i medfør af den foreslåede bestemmelse i stk. 1.

Det foreslås i *stk. 2, 2. pkt.*, at skatteministeren endvidere kan fastsætte regler om, at anmeldelse til registrering og ændring heraf kan fremtvinges ved anvendelse af daglige tvangsbøder.

Bestemmelsen medfører, at skatteministeren bemyndiges til at kunne fastsætte regler i en bekendtgørelse om, at der vil kunne anvendes daglige tvangsbøder med henblik på at sikre, at der sker registrering efter stk. 1.

Til § 56

Det foreslås i *stk. 1*, at har en koncernenhed, der har hjemsted i Danmark, ikke rettidigt givet Skatteforvaltningen oplysninger om ekstraskat efter § 53, kan Skatteforvaltningen ved udløbet af fristen i § 53, stk. 4, foretage en skønsmæssig ansættelse af ekstraskat for det pågældende regnskabsår i henhold til denne lov.

Den foreslåede bestemmelse vil betyde, at Skatteforvaltningen vil kunne 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.

Formålet med bestemmelsen 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 § 57, 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. 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. 4, 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« forstår, 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 (retssikkerhedsloven).

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 § 59. Der henvises til bemærkningerne til denne bestemmelse.

Til § 57

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 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, tillæg 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 Landsskatteretten, 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 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 to 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 med 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. 4, 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 lovforslagets § 51, stk. 4, er det omhandlede overgangsåret.

Som det fremgår af forslaget til *stk. 1*, vil skatteforvaltningslovens processuelle 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 34 b finde anvendelse i uændret form for ansættelse af ekstraskat.

Til § 58

Det foreslås i *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. 1.

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, selv om 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 materiale.

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 § 60, stk. 2, og bemærkningerne hertil.

Den foreslåede bestemmelse i § 58, 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 *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 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 *stk. 2*, at er materialet i tredjemands besiddelse, skal denne, selv om den pågældende har tilbageholdsret herover, efter anmodning udlevere materialet til Skattefor-

valtningen. 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 arbejdsrapporter, 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 § 59

Det foreslås i *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, 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 virk-

somhed 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 § 59, 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 *stk. 1, 2. pkt.*, at i det omfang det nævnte materiale 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 koncernen-

hedens datamedier, og kun relevante dokumenter vil blive kopieret og forlade koncernenheden. Koncernenheden vil modtage en elektronisk kopi af det kopierede og en elektronisk dokumentliste, inden kontrollen afsluttes. Koncernenheden 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 koncernenhedens datamedier, f.eks. sletning af dokumenter, og giver samtidig koncernenheden 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 koncernenheden, at det materiale, der indgår i Skatteforvaltningens kontrolsag, er en eksakt kopi af det originale dokument, og at der ikke kan ske meneskelige fejl ved håndteringen af materialet.

Skatteforvaltningen vil ikke under en kontrol kunne koble sit eget it-udstyr til koncernenhedens udstyr, hvis koncernenheden ikke giver tilladelse hertil. Skatteforvaltningen må i så fald nøjes med at få adgang via koncernenhedens systemer og enten få materialet udskrevet på papir eller få en elektronisk kopi, f.eks. på et krypteret USB-stik. Skatteforvaltningen vil ikke uden koncernenhedens 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 under iagttagelse af databeskyttelseslovgivningens regler.

Det foreslås i *stk. 2*, at driver koncernenheden 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 *stk. 3*, at ved kontrollen efter *stk. 1* og *2* skal koncernenhedens 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 og-

så i disse situationer skulle iagttage retssikkerhedslovens § 9 om forholdet til strafferetsplejen ved gennemførelsen af tvangsindgreb og § 10 om forbuddet mod selvinkriminering.

Det foreslås i *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 § 60

Det foreslås i *stk. 1*, at har den oplysningspligtige ikke rettidigt indgivet skema med oplysninger om ekstraskat, jf. § 53, stk. 4, kan Skatteforvaltningen pålægge daglige tvangsbøder, indtil skemaet bliver indgivet.

Formålet med den foreslåede bestemmelse er, at Skatteforvaltningen vil få mulighed for at kunne anvende daglige tvangsbøder med henblik på, at skemaet med oplysninger om ekstraskat bliver indgivet.

Ved »rettidigt« forstår den frist, der følger af den foreslåede § 53, stk. 4, 1. pkt., hvorefter skemaet skal indgives til Skatteforvaltningen senest 15 måneder efter den sidste dag i rapporteringsåret. Efter § 53, stk. 4, 2. pkt., er fristen dog på 18 måneder, når der er tale om et overgangså. Der henvises til bemærkningerne til § 53, stk. 4, 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 lovforslagets § 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 § 58, stk. 1. Ved oplysningspligtige forstår således koncernenheder omfattet af lovforslagets § 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 et manglende skema med oplysninger om ekstraskat kunne rette henvendelse til en koncernenhed, der er hjemmehørende

i Danmark, selv om 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 gennemtvinge 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 den vil herudover kunne fastsættes skønsmæssigt ved, at der ved fastsættelsen tages hensyn til den oplysningspligtiges økonomiske formåen, således at tvangsbøden vil have den tilsigtede 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 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 *stk. 2*, at efterkommes en anmodning om oplysninger efter § 58 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 § 63 som følge af, at pålægget ikke efterkommes.

Efter § 58 kan Skatteforvaltningen anmode den oplysningspligtige efter lovforslagets § 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 vil medføre, at Skatteforvaltningen, når en anmodning om oplysninger efter lovforslagets § 58 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 § 63. Der henvises til bemærkningerne til den foreslåede § 63 for nærmere om bødeforelæg.

Det vil bero på Skatteforvaltningens vurdering, om der under hensyn til sagens omstændigheder vil skulle anvendes daglige tvangsbøder eller bødeforelæg.

Det foreslås i *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 pålægges. 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 koncernheden 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. 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 § 61

Det foreslås i *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 lovforslagets § 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 til brug for afgørelse af ekstraskat.

Ved »urigtig« forstås, at en oplysning er usand og i strid med faktiske forhold. Ved »ufuldstændig« forstås, 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 urig-

tige, vildledende eller ufuldstændige oplysninger som led i beregningen af den effektive skattesats.

Ved »fortier« forstås, 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, hvor-efter den, som for derigennem at skaffe sig eller andre uret-rettiget 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 en bøde, jf. hertil straffelovens § 50, stk. 2, der efter fast praksis beløbsmæssigt svarer til det undtagne 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 efter fast praksis svarer til halvdelen af det beløb, der er forsøgt unddraget.

Ved overtrædelser af den foreslåede bestemmelse, hvor strafs subjektet er en fysisk person med forsæt til unddragelse, er det forudsat, at der vil kunne idømmes straf i form af fængsel, når undtagelsen 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 undtagelsen 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 undtagne 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 lovforslagets § 61, stk. 2. Derudover vil det omfatte overtrædelser, der er begået med forsæt til unddragelse, hvis strafs subjektet er en juridisk person. En-

delig vil det omfatte overtrædelser, hvor strafs subjektet er en fysisk person, og unddragelsen ikke udgør 500.000 kr. eller derover. Det forudsættes, at bøden i disse tilfælde udmåles til to gange det undtagne beløb, når der er forsæt til undtagelse, 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 foreslås i *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 undtagelse, når der ikke er forsæt til undtagelsen.

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.

Til § 62

Det foreslås i *stk. 1*, at med bøde straffes den, der forsætligt eller groft uagtsomt overtræder § 53, stk. 3 eller 4.

Efter lovforslagets § 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.

Efter § 53, stk. 4, 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 § 51, stk. 4, er det omhandlede overgangsår, jf. § 53, stk. 4, 2. pkt.

Formålet med bestemmelsen er at sikre, at der vil kunne sanktioneres i tilfælde af, at Skatteforvaltningen ikke modtager en eventuel meddelelse, der er i overensstemmelse med § 53, stk. 3, eller at Skatteforvaltningen ikke rettidigt har modtaget skemaet med oplysninger om ekstraskat og eventuelle meddelelser, der vil skulle indgives til Skatteforvaltningen, jf. fristerne i medfør af § 53, stk. 4.

Den foreslåede bestemmelse vil således medføre, at hvis Skatteforvaltningen ikke modtager en 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. 4, 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 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 foreslås i *stk. 2*, at der i forskrifter, der udstedes i medfør af loven, kan 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. 5, 1. pkt., vil kunne fastsættes regler om straf af bøde for forsætlig eller grov uagtsom overtrædelse af reglerne.

Til § 63

Det foreslås i *stk. 1*, at koncernenheder, der efter § 60, 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 § 60, stk. 2, kan Skatteforvaltningen, når en anmodning om oplysninger efter § 58 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 bødeforelæg for overtrædelse af § 63, stk. 1 eller 2, som følge af at pålægget ikke efterkommes.

Den foreslåede bestemmelse vil medføre, at hvis en koncernhed, der har modtaget et pålæg om at indsende oplysninger i medfør af 60, 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 er modtaget og dermed ikke foreligger hos Skatteforvaltningen.

Det følger af bemærkningerne til lovforslagets § 60, stk. 3, 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 § 63, 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 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 § 63 vil kunne anvendes i stedet for daglige tvangsbøder, der vil kunne pålægges for manglende indsendelse af oplysninger efter anmodning fra Skatteforvaltningen, jf. lovforslagets § 60, 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 koncernhed ikke imødekommer et pålæg om indsendelse af oplysninger inden for de frister, der oplyses i forbindelse med pålægget. Dette skyldes, at koncernheden, 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 koncernhed har holdt sig i bevidst uvidenhed om en anmodning og et pålæg om indsendelse af oplysninger, f.eks. fordi koncernheden bevidst har undladt at tømme sin postkasse, vil dette som udgangspunkt også anses for uagtsomt.

En koncernhed 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 koncernheden 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 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 10. kapitel.

Det foreslås i *stk. 2, 1. pkt.*, at koncernheder, 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 koncernhed er blevet pålagt at indgive.

At oplysningerne ikke er indsendt til Skatteforvaltningen vil betyde, at oplysningerne ikke er modtaget og dermed 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 koncernheden med besked om at efterkomme det pålæg, Skatteforvaltningen tidligere vil have givet. I denne meddelelse vil Skatteforvaltningen fastsætte en frist for koncernheden til at efterkomme pålægget. Hvis pålægget fortsat ikke er efterkommet 14 dage efter, at koncer-

nenheden 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 undtagelsesvist tillægges opsættende virkning, jf. bemærkningerne til § 60, 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 ovenfor. 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 § 63 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 have haft mulighed for at 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 unddladt 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.

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 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 10. kapitel.

Det foreslås i *stk. 2, 2. pkt.*, at der straffes med bøde efter 1. pkt., indtil pålægget efterkommes.

Den foreslåede bestemmelse 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 meddelelsens 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. Dette vil indebære, at hvis koncernenheden herefter modtager flere meddelelser om at efterkomme pålægget, 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.

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.

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.

At oplysningerne ikke er indsendt til Skatteforvaltningen vil betyde, at oplysningerne ikke er modtaget og dermed 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 § 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 sidestilles med en selskabskonstruktion, hvilket antages at betyde, at enkeltmandsvirksomheden beskæftiger mindst ca. 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 *stk. 1*, at i sager om overtrædelse af bestemmelserne i kapitel 16 eller 17, 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 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.

Ifølge bestemmelsen kan fristen for betaling af den angivne bøde efter begæring forlænges. Det vil være Skatteforvaltningen, der, hvis begæringen imødekommes, fastsætter den nye frist.

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 § 61, 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 *stk. 2*, at retsplejelovens § 834 om indholdet af et anlageskrift 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 rejstes 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 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 *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 straffesagen 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 *stk. 4*, at bøder i sager, der afgøres administrativt, opkræves af Skatteforvaltningen.

Til § 66

Det foreslås i § 66, 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 § 67

Det foreslås i § 67, at i sager om overtrædelse af reglerne i

kapitel 17, der kan afgøres administrativt efter § 65, finder retsplejelovens § 752, stk. 1, anvendelse.

Efter retsplejelovens § 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 § 67 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 § 68

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, administrationsselskabet indbetalingen af ekstraskatten i det indkomstår, hvor ekstraskatten pålægges.

Har en koncernenhed dermed samme regnskabsår som skattemæssigt indkomstår, vil selve indbetalingen af ekstraskatten skulle ske 16 måneder efter indkomstårets og regnskabsårets afslutning, som følge af betalingsfristen, der foreslås indført i § 69.

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).

Selskabsskattelovens § 31, stk. 6, indeholder reglerne for, hvilket selskab der i en sambeskatning udpeges som det øverste moderselskab. Det fremgår bl.a., 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.

Det foreslås i *stk. 2*, at 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 ef-

ter 1. pkt., hæfter ligeledes solidarisk sammen med koncernheden. Er der forgæves forsøgt udlæg for ekstraskat hos de koncernheder, der hæfter solidarisk efter 1. og 2. pkt., kan kravet gøres gældende mod andre koncernheder i sambeskatningen, dog maksimalt den del af kravet, der svarer til den andel af kapitalen i den hæftende koncernhed, der ejes direkte eller indirekte af det ultimative moderselskab. Træder en koncernhed ud af sambeskatningen, hæfter den udtrædende koncernhed fra tidspunktet for udtrædelsen kun for den del af ekstraskatten, der er allokert til koncernheden efter § 29, stk. 3, medmindre den samme aktionærkreds, jf. kursgevinstlovens § 4, stk. 2, fortsat direkte eller indirekte råder over mere end halvdelen af stemmerettighederne efter koncernhedens udtræden.

Selskabsskattelovens § 31, stk. 6, indeholder tillige en række regler om hæftelsen for de skatter m.v., som de koncernforbundne selskaber og foreninger m.v. skal betale. Det fremgår bl.a., at administrationselskabet og sambeskattede selskaber, hvor alle kapitalandele ved indkomstårets udløb er ejet direkte eller indirekte af det ultimative moderselskab, jf. selskabsskattelovens § 31 C, hæfter solidarisk sammen med selskabet for den del af indkomstkatten, acontoskatten og restskatten samt tillæg og renter, der vedrører den del af indkomsten, som allokeres til selskabet.

Da ekstraskatten ikke er en decideret indkomstskat, men en ekstraskat, kræver det, at der indføres særlige regler for hæftelsen af ekstraskatten.

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 koncernheder, som det er tilfældet for resten af minimumsbeskatningsloven. Hvad der forstås som koncernheder dækker også over de skattesubjekter, der er omfattet af sambeskatningsreglerne.

Til § 69

Optrækningslovens kapitel 5 indeholder regler om skattekontoen.

Det fremgår af opkrævningslovens § 16, at en række nærmere opregnede 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. Det gælder bl.a. følgende:

- 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.

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 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.

Det foreslås i *stk. 1*, at Skatteforvaltningen opkræver ekstraskatten med en sidste rettidig betalingsdag, der er 16 måneder efter den sidste dag i rapporteringsåret. Betalingen 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.

Reglerne i skattekontrollovens §§ 28-35 omhandler tilfælde, hvor den regnskabsføring, der skal lægges til grund for en skattemæssig opgørelse, er i fremmed valuta. Er det skattemæssige årsregnskab udarbejdet i en fremmed valuta, skal resultatet efter skattekontrollovens § 29, stk. 2, 1. pkt., omregnes til danske kroner. Efter skattekontrollovens § 31, stk. 1, skal omregningen af resultatet til danske kroner, jf. § 29, stk. 2, 1. pkt., ske til en gennemsnitskurs for indkomståret. Ved omregning af resultatet skal der anvendes en valutakurs fastsat af en centralbank.

Dermed skal ekstraskatten, såfremt den f.eks. er opgjort i euro, omregnes til danske kroner til en gennemsnitskurs for regnskabsåret. Der skal anvendes en valutakurs fastsat af en centralbank.

Den foreslåede bestemmelse skal ses i sammenhæng med lovforslagets § 76 om ændring af opkrævningsloven, hvor

det foreslås at indsætte »minimumsbeskatningsloven« i opkrævningslovens § 16, nr. 2.

Det foreslås i *stk. 2*, at uanset fristen i *stk. 1* er den sidste rettidige betalingsdag 19 måneder efter den sidste dag i det rapporteringsår, der efter § 51, *stk. 4*, er det omhandlede overgangsår.

Denne bestemmelse skal sikre, at betalingen følger de overgangsregler, der foreslås indført efter § 51.

Det foreslås i *stk. 3*, at stiftelsesdagen for kravet for ekstraskatten er 15 måneder efter den sidste dag i rapporteringsåret eller 18 måneder efter den sidste dag i det rapporteringsår, der efter § 51, *stk. 4*, er det omhandlede overgangsår.

Skattemyndighedernes krav på ekstraskatten vil således opstå fra og med den første dag, hvor ekstraskatten kan eller burde være konstateret.

Til § 70

Det foreslås i § 70, at ekstraskatten tilfalder staten.

Til § 71

Det foreslås i *stk. 1*, at loven træder i kraft den 31. december 2023.

Bestemmelsen skal sikre overholdelse af implementeringsfristen i direktivets artikel 56, *stk. 1*, hvorefter medlemsstaterne skal sætte de nødvendige love og administrative bestemmelser i kraft for at efterkomme direktivet senest den 31. december 2023.

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, *stk. 2*, skal medlemslandene anvende de love og bestemmelser, hvorved direktivet implementeres, for de regnskabsår, der begynder den 31. december 2023 eller senere. Direktivets virkningsdato skyldes de frister, der er i OECD-aftalen. I praksis vurderes det dog ikke at være sandsynligt, at nogen af de omfattede koncerner har et regnskabsår, der starter den 31. december 2023, hvorfor loven i praksis forventes at få virkning for regnskabsår, der påbegyndes den 1. januar 2024 eller senere.

Det foreslås i *stk. 3, 1. pkt.*, at kapitel 12 har virkning for regnskabsår, der påbegyndes den 31. december 2024 eller senere.

Dermed finder reglen om underbeskattet overskud, som omhandlet i kapitel 12, ikke anvendelse for regnskabsår, der starter 31. december 2023 eller senere, men først for regnskabsår der starter 31. december 2024 eller senere.

Det foreslås i *stk. 3, 2. pkt.*, at kapitel 12 dog har virkning for regnskabsår, der starter den 31. december 2023 eller

senere, når 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 vil reglerne i kapitel 12 alligevel skulle finde anvendelse for regnskabsår, der starter den 31. december 2023 eller senere, hvis en omfattet koncern har en lavt beskattet koncernenhed, der er beliggende i et land omfattet af artikel 50 i direktivet.

Efter direktivets artikel 50, *stk. 1*, kan 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 underbeskattet overskud i seks på hinanden følgende regnskabsår, som begynder den 31. december 2023.

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 et medlemsland, som har truffet en beslutning i henhold til bestemmelsen i artikel 50, *stk. 1*, vil andre medlemslande end det, hvor det ultimative moderselskab er beliggende, skulle sikre, at koncernenhederne i det medlemsland, hvor de er beliggende, er underlagt ekstraskat i henhold til reglen om underbeskattet overskud for de regnskabsår, der begynder den 31. december 2023 eller senere.

Det foreslås i *stk. 4*, at §§ 59-61 har virkning for regnskabsår, der begynder efter den 31. december 2026, og for 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.

Bestemmelsen vil indebære, at straffebestemmelserne som udgangspunkt kun vil skulle anvendes for regnskabsår, der begynder efter den 31. december 2026.

Er et regnskabsår begyndt før den 31. december 2026, men slutter det først efter den 30. juni 2028, vil straffebestemmelserne dog skulle anvendes. Det vil f.eks. være tilfældet, hvis regnskabsåret begynder den 1. december 2026 og først slutter den 30. november 2028.

De foreslåede ikrafttrædelsesbestemmelser implementerer direktivets artikel 32 og 56

Til § 72

Det foreslås i *stk. 1*, at for regnskabsår, der begynder den 31. december 2026 eller før, og som slutter senest den 30. juni 2028, kan ekstraskatten i en jurisdiktion fastsættes til nul, hvis

1) den multinationale koncern ifølge koncernens kvalificerede land for land-rapport for regnskabsåret har en samlet omsætning i jurisdiktionen på mindre end 10 mio. euro og et samlet resultat før skat i jurisdiktionen på mindre end 1 mio. euro, eller

2) den multinationale koncern for regnskabsåret har en forenklet effektiv skattesats i jurisdiktionen, der er lig med eller større end overgangssatsen, eller

3) den multinationale koncern har et resultat før skat i jurisdiktionen, der er lig med eller mindre end det substansbaserede indkomstudelukkelsesbeløb beregnet efter § 30 for de koncernenheder, der efter land for land-rapporten er hjemmehørende i jurisdiktionen.

Den foreslåede bestemmelse indebærer en adgang til i regnskabsår, der indgår i en nærmere defineret overgangsperiode, at fastsætte ekstraskatten i forhold til en given jurisdiktion til nul. Adgangen vil foreligge, hvor den multinationale koncern måtte opfylde mindst en af de opstillede tre betingelser.

En anvendelse af den foreslåede bestemmelse 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 5-7.

De tre betingelser vil efter den foreslåede bestemmelse 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. 4, nr. 5.

Det er efter den foreslåede bestemmelse alene en betingelse for bestemmelsens anvendelse at én af de tre betingelser opfyldes. Den første betingelse er en de minimis betingelse, som minder om den de minimis betingelse, der er indeholdt i lovforslagets § 32, 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 betingelse opstiller en forenklet fremgangsmåde ved fastsættelsen af den effektive skattesats, som spejler mekanismen i reglerne i kapitel 7. Betingelsen vil indebære, at koncernen vil kunne fastsætte ekstraskatten til nul, hvis koncernen har en forenklet effektiv skattesats, der er lig med eller større end overgangssatsen i en jurisdiktion for regnskabsåret. De relevante overgangssatser følger af stk. 4, nr. 3, mens stk. 4, nr. 2, indeholder de nærmere regler for, hvorledes den forenkledede effektive skattesats vil skulle opgøres.

Den tredje betingelse vedrører den såkaldte rutine profit. Efter denne betingelse vil koncernen kunne fastsætte ekstraskatten til nul, hvis koncernen har et resultat før skat i ju-

risdiktionen, der er lig med eller mindre end det substansbaserede indkomstudelukkelsesbeløb for koncernenheder, der efter land for land-rapporten er hjemmehørende i jurisdiktionen. Med henblik på at fastlægge, om betingelsen er opfyldt, vil der skulle foretages en sammenligning mellem det beløb, der efter lovforslagets § 30 fastlægges som den substansbaserede indkomstudelukkelse, og det resultat før skat, der er angivet i land for land-rapporten. Hvis alle koncernenheder i en jurisdiktion f.eks. måtte have et tab, vil det betyde, at betingelsen er opfyldt.

Det foreslås i *stk. 2*, at den forenkledede beregning efter *stk. 1* for en jurisdiktion kan vælges for det første år, hvor den multinationale koncern omfattes af reglerne i denne lov.

Den foreslåede bestemmelse vil indebære, at en multinational koncern kun kan vælge at anvende reglerne i nærværende bestemmelse for en jurisdiktion, når dette valg træffes for det første regnskabsår, hvor koncernen er omfattet af reglerne i denne lov. Bestemmelsen skal ses i sammenhæng med bestemmelsen i lovforslagets § 73, *stk. 4, nr. 4*, hvoraf det fremgår, at hvis koncernen i et regnskabsår inden for overgangsperioden ikke har anvendt bestemmelsen for en given jurisdiktion, vil koncernen dermed for den pågældende jurisdiktion være afskåret fra at vælge en anvendelse af bestemmelsen for efterfølgende regnskabsår inden for overgangsperioden.

Det foreslås i *stk. 3*, at *stk. 1* og *2* tillige finder anvendelse for joint ventures og tilknyttede joint ventures, jf. § 38, idet disse skal behandles som koncernenheder i en selvstændig multinational koncern, dog med den undtagelse, at den kvalificerede indkomst eller tab og den totale omsætning er de beløb, der er rapporteret i de kvalificerede regnskaber.

Dermed vil den foreslåede bestemmelse også kunne anvendes af joint ventures og deres datterselskaber, om end den ikke kan baseres på land for land-rapporteringsdata, men derimod vil skulle baseres på det kvalificerede regnskab. Ved anvendelsen af bestemmelsen på joint ventures og tilknyttede joint ventures, vil disse skulle behandles som koncernenheder i en selvstændig multinational koncern, hvilket vil være i overensstemmelse med den generelle ordning for disse enheder, der ikke anses for koncernenheder i de koncerner, som de ultimative moderselskaber indgår i.

Det foreslås i *stk. 4, nr. 1*, at der ved forenkledede omfattede skatter skal forstås regnskabsårets skatteudgifter i jurisdiktionen, som rapporteret i den multinationale koncerns kvalificerede regnskab efter eliminering af skatter, som ikke er omfattede skatter og usikre skattepositioner, som rapporteret i den multinationale koncerns kvalificerede regnskaber.

Anvendelsen af regnskabsårets skatteudgifter til brug for beregningen af den forenkledede effektive skattesats, jf. *stk. 4, nr. 2*, vil betyde, at også udskudte skatter, herunder regnskabsårets ændringer i udskudte skatter, vil skulle medregnes. Herved vil der også i overensstemmelse med minimumsbeskatningsreglerne i øvrigt blive taget højde for

betydningen af tidsmæssige forskydninger. Efter minimumsbeskatningsreglerne vil i almindelighed der skulle foretages visse justeringer af de i regnskabet opgjorte udskudte skatter. Det har imidlertid været vurderingen, at det for den indledende overgangsperiode ikke vil være påkrævet at kræve disse justeringer, bortset fra justeringer for usikre skattepositioner.

Det foreslås i *stk. 4, nr. 2*, at der ved forenklet effektiv skattesats forstås de forenklede omfattede skatter i jurisdiktionen divideret med resultatet før skat som rapporteret af den multinationale koncern i den kvalificerede land for land-rapport.

Den foreslåede bestemmelse fastlægger, hvordan det vil skulle fastlægges, hvad der er den forenklede effektive skattesats i en jurisdiktion. Dette begreb anvendes i forslaget til *stk. 1, nr. 2*.

Det foreslås i *stk. 4, nr. 3*, at der ved overgangssatser forstås 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 2026.

Den foreslåede bestemmelse fastlægger, hvilke procentsatser der vil skulle anvendes som overgangssatser i overgangsperioden. Begrebet overgangssatser anvendes i forslaget til *stk. 1, nr. 2*.

Det foreslås i *stk. 4, nr. 4*, at der ved kvalificeret 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 og oplysning om, hvor koncernen 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, nr. 5*, at der ved kvalificeret regnskab forstås:

a) De bogføringskonti, der er anvendt til at udarbejde den multinationale koncerns ultimative moderselskabs konsoliderede regnskaber,

b) den enkelte koncernenheds regnskab, hvis det er udarbejdet i overensstemmelse med en almindelig anerkendt eller godkendt regnskabsstandard, dog forudsat at oplysningerne i regnskaber udarbejdet efter en godkendt regnskabsstandard er pålidelige, eller

c) en koncernenheds regnskab, der er anvendt ved udarbejdelsen af koncernens land for land-rapport, hvis koncernenheds regnskab ikke er inkluderet i en multinational koncerns konsoliderede regnskaber udelukkende på grund af størrelse eller væsentlighed.

Den foreslåede bestemmelse fastlægger, hvilke regnskaber der i bestemmelsens forstand vil skulle anses for kvalificerede regnskaber. Dette begreb vil bl.a. have betydning, fordi den foreslåede bestemmelse i § 72 skulle anvendes med udgangspunkt i de oplysninger, der fremgår af koncernens kvalificerede land for land-rapport, der i medfør af forslaget til *stk. 4, nr. 5*, skal være udarbejdet på grundlag af kvalificerede regnskaber.

Efter forslaget vil der ved kvalificerede regnskaber som udgangspunkt skulle forstås de bogføringskonti, der er anvendt til at udarbejde den multinationale koncerns ultimative moderselskabs konsoliderede regnskaber (litra a).

Den enkelte koncernenheds regnskab vil dog også kunne anses for et kvalificeret regnskab, hvis regnskabet enten er udarbejdet på grundlag af en almindeligt anerkendt regnskabsstandard, eller er et regnskab, der er udarbejdet på grundlag af en godkendt regnskabsstandard, og hvis oplysningerne heri er pålidelige (litra b). De i forslaget til litra b opstillede krav svarer overordnet til de krav, der efter bestemmelsen i lovforslagets § 13, stk. 1, 2. pkt., vil gælde, for at en koncernenheds regnskab skal kunne anvendes til opgørelsen af koncernenhedens regnskabsmæssige nettoindkomst eller -tab. Dog vil der ikke skulle korrigeres for permanente afvigelser på over 1 mio. euro, således som det er tilfældet efter lovforslagets § 13, stk. 1, 2. pkt., nr. 3.

Endelig vil den enkelte koncernenheds regnskab kunne anses for et kvalificeret regnskab, hvis det pågældende regnskab faktisk er anvendt ved udarbejdelsen af koncernens land for land-rapport, og koncernenhedens regnskab ikke er inkluderet i en multinational koncerns konsoliderede regnskaber udelukkende på grund af størrelse eller væsentlighed.

Herved sigtes til tilfælde, hvor en koncernenhed er af så begrænset størrelse eller har en så begrænset betydning for koncernen, at det efter den regnskabsstandard, der anvendes ved udarbejdelsen af det ultimative moderselskabs konsoliderede regnskaber, ikke skal konsolideres ind i disse regnskaber.

Det foreslås i *stk. 4, nr. 6*, at der ved samlet omsætning forstås en multinational koncerns samlede omsætning i en jurisdiktion ifølge koncernens kvalificerede land for land-rapport.

Den foreslåede bestemmelse fastlægger, hvad der ved anvendelsen af bestemmelsen vil skulle forstås ved koncernens samlede omsætning i en jurisdiktion. Begrebet anvendes i forslaget til *stk. 1, nr. 1*.

Det foreslås i *stk. 4, nr. 7*, at ved resultat før skat forstås en multinational koncerns resultat før skat i en jurisdiktion iføl-

ge koncernens kvalificerede land for land-rapport. Et urealiseret nettotab, der er et resultat af ændringer i markedsværdien af aktiebesiddelser, der ikke er en porteføljeandel, skal dog være fratrukket resultatet før skat, hvis dette nettotab overstiger 50 mio. euro i en jurisdiktion.

Den foreslåede bestemmelse fastlægger, hvad der ved anvendelsen af bestemmelsen vil skulle forstås ved en multinational concerns resultat før skat i en jurisdiktion. Begrebet anvendes i forslaget til stk. 1, nr. 3.

Forslaget vil indebære, at en multinational concerns resultat før skat i en jurisdiktion som udgangspunkt vil skulle være den omsætningsbeløb, der fremgår af koncernens kvalificerede land for land-rapport, idet et urealiseret nettotab, der er et resultat af ændringer i markedsværdien af aktiebesiddelser, der ikke er en porteføljeandel, dog vil skulle fratrækkes, hvis nettotabet overstiger 50 mio. euro i den pågældende jurisdiktion.

Det nævnte nettotab vil skulle omfatte ikke blot alle urealiserede tab, reduceret med urealiserede gevinster, som måtte opstå som følge af ændringer i markedsværdien af en ejerandel., men også nedskrivningstab eller tilbageførsler af en nedskrivning. Der vil efter lovforslagets § 15, stk. 1, nr. 3, jf. § 15, stk. 4, skulle reguleres for såkaldte udelukkede egenkapitalgevinster eller -tab ved opgørelsen af den kvalificerede indkomst eller det kvalificerede tab. Den foreslåede bestemmelse vil indebære, at der i relation til opgørelsen af en multinational concerns resultat før skat i en jurisdiktion kun vil skulle en tilsvarende regulering, når der er tale om et nettotab, og dette overstiger 50 mio. euro.

Forslaget til § 72 implementerer direktivets artikel 32.

Den foreslåede bestemmelse er en overgangsregel, der er udformet i overensstemmelse med de herfor angivne retningslinjer i afsnit 1 i dokumentet Safe Harbours and Penalty Relief: Global Anti-Base Erosion Rules (Pillar Two), der blev offentliggjort den 15. december 2022.

Til § 73

Det foreslås i *stk. 1*, at § 72 finder ikke anvendelse i den jurisdiktion, hvor det ultimative moderselskab er hjemmehørende, hvis det ultimative moderselskab er en gennemløbsenhed omfattet af § 19, medmindre alle ejerandelene i gennemløbsenheden ejes af kvalificerede personer.

Den foreslåede bestemmelse vil indebære, at den foreslåede overgangsbestemmelse i lovforslagets § 72 med adgang til i en nærmere defineret overgangsperiode og under visse betingelse at fastsætte ekstraskatten til nul i en jurisdiktion, som udgangspunkt ikke vil finde anvendelse for ultimative moderselskaber i jurisdiktionen, der er gennemløbsenheder.

Gennemløbsenheder er defineret i lovforslagets § 4, nr. 12. Det følger heraf, at gennemløbsenheder er enheder, som er kendetegnet ved, at enhedens indkomst, udgifter, overskud m.v. henføres til beskatning hos ejerne. Lovfor-

slagets § 18 indeholder en særlig regel om regulering af det regnskabsmæssige resultat for koncernenheder, der er gennemløbsenheder, idet resultatet vil skulle nedsættes med beløb, der allokeres til de af enhedens ejere, der ikke er koncernenheder. Lovforslagets § 19 indeholder desuden en særlig regel om regulering af den kvalificerede indkomst i en gennemløbsenhed, idet den kvalificerede indkomst vil skulle nedsættes med det beløb, der kan henføres til indehavere af ejerandel i gennemløbsenheden.

Efter den foreslåede bestemmelse vil en gennemløbsenhed dog kunne anvende reglerne i lovforslagets § 72, hvis alle ejerandele i gennemløbsenheden ejes af kvalificerede personer. Begrebet kvalificeret person er nærmere defineret i det foreslåede stk. 3 i bestemmelsen.

Det foreslås i *stk. 2*, at er det ultimative moderselskab en gennemløbsenhed, jf. stk. 1, eller en enhed omfattet af § 20, skal beløbet resultatet før skat, jf. § 72, stk. 4, nr. 8, reduceres hos det ultimative moderselskab med et beløb svarende til det, der kan tilskrives eller udloddes som et resultat af en ejerandel ejet af en kvalificeret person som nævnt i stk. 3.

Den foreslåede bestemmelse omhandler den situation, hvor det er valgt at anvende overgangsbestemmelsen i lovforslagets § 72, og det ultimative moderselskab i den pågældende multinationale koncern er enten en gennemløbsenhed eller en enhed omfattet af en ordning med fradragsberettigede udlodninger. Lovforslagets § 20 indeholder regler for ultimative moderselskaber, der er omfattet af en ordning med fradrag for udlodninger. Som det er tilfældet for gennemløbsenheders vedkommende, vil enheder omfattet af en ordning med fradrag for udlodninger efter loven blive behandlet således, at beskatningen af enhedens indkomst m.v. primært vil skulle finde sted hos deltagerne.

Anvendelse af lovforslagets § 72 vil være betinget af, at en af de tre betingelser, der indgår i bestemmelsen, opfyldes. Betingelserne har det til fælles, at det samlede resultat før skat indgår som et parameter. Beløbet »resultat før skat« er defineret i den foreslåede regel i lovforslagets § 72, stk. 4, nr. 8.

Den foreslåede bestemmelse vil betyde, at i de situationer, hvor overgangsbestemmelsen måtte blive anvendt af et ultimativt moderselskab, der er en gennemløbsenhed, eller en enhed omfattet af en ordning med fradragsberettigede udlodninger, vil beløbet »resultat før skat« skulle reduceres med den andel af dette beløb, som vil blive tilskrevet eller udloddet som værende et resultat af ejerandele ejet af en kvalificeret person. Begrebet kvalificeret person er nærmere defineret i det foreslåede stk. 3 i bestemmelsen.

Det foreslås i *stk. 3*, at i forhold til stk. 1 og 2 forstås ved en kvalificeret person:

- 1) En indehaver af en ejerandel omfattet af § 19, stk. 1 eller 2, hvor det ultimative moderselskab er en gennemløbsenhed.
- 2) En indehaver af en ejerandel omfattet af § 20, stk. 1 eller

2, hvor det ultimative moderselskab er omfattet en ordning med fradrag for udlodninger.

Den foreslåede bestemmelse vil betyde, at begrebet kvalificeret person både vil kunne omfatte juridiske og fysiske personer.

Det foreslås i *stk. 4*, at § 72 endvidere ikke finder anvendelse for følgende koncernheder, multinationale koncerner eller jurisdiktioner:

- 1) Statsløse koncernheder.
- 2) Multinationale koncerner med flere ultimative moderselskaber, hvor én enkelt kvalificeret land for land-rapport ikke inkluderer oplysninger for begge koncerner.
- 3) Jurisdiktioner med koncernheder som har valgt at være omfattet af § 27.
- 4) Jurisdiktioner, hvor § 72 ikke har været anvendt i et tidligere regnskabsår, hvor den multinationale koncern ellers har været omfattet af en kvalificeret regel om indkomstmedregning, medmindre den multinationale koncern ikke havde nogen koncernheder i jurisdiktionen i det pågældende regnskabsår.

Den foreslåede bestemmelse vil indebære, at de opregnede enheder m.v. ikke vil kunne anvende overgangsbestemmelser i lovforslagets § 72.

Koncernheder, som har valgt at være omfattet af lovforslagets § 27, er koncernheder, der har valgt at være omfattet et beskatningssystem, hvor enhedens overskud først undergives beskatning hos enheden, når det udloddes til ejerne. Lovforslagets § 4, nr. 42, litra a, indeholder en definition af et sådant beskatningssystem.

Det foreslåede nr. 4 er udtryk for et princip om, at hvis jurisdiktionen først er ude af reglerne – fordi bestemmelsen i lovforslagets § 72 ikke har været anvendt af en given multinational koncern, selv om bestemmelsen har været i kraft – så vil jurisdiktionen være permanent ude og vil ikke kunne lade den multinationale koncern blive omfattet af overgangsbestemmelser for senere regnskabsår. Dette vil dog ikke skulle gælde, hvis årsagen til den manglende anvendelse i jurisdiktionen har været at den pågældende multinationale koncern ikke havde enheder i jurisdiktionen.

Forslaget til § 73 implementerer direktivets artikel 32. Det bemærkes herved, at den foreslåede bestemmelse er en overgangsregel, der er udformet i overensstemmelse med den kvalificerede internationale safe harbour-aftale, der fremgår af afsnit 1 i dokumentet Safe Harbours and Penalty Relief: Global Anti-Base Erosion Rules (Pillar Two), der blev offentliggjort den 15. december 2022.

Til § 74

Det foreslås i § 74, at § 72 finder alene anvendelse for investeringsenheder, når der ikke er truffet beslutning om, at §§

41 eller 42 skal finde anvendelse for investeringsenheden, og alle koncernhedsejerne er hjemmehørende i samme jurisdiktion som investeringsenheden.

Den foreslåede bestemmelse indebærer, at den midlertidige safe harbour-regel i lovforslagets § 72 som udgangspunkt ikke vil finde anvendelse for investeringsenheder. Investeringsenheder vil således som udgangspunkt i stedet skulle opgøre den kvalificerede indkomst eller det kvalificerede tab og beregne den effektive skattesats efter reglerne i kapitel 11.

Den midlertidige safe harbour-bestemmelse vil dog skulle kunne finde anvendelse, hvis der ikke er truffet beslutning om, at investeringsenheden skal behandles efter en af bestemmelserne i lovforslagets § 41 eller 42, og alle koncernhedsejerne har hjemsted i samme jurisdiktion som investeringsenheden. Det bemærkes, at det så faldt kun vil skulle være koncernhedsejernes allokerbare andel af investeringsenhedens resultat før skat og de dertilhørende skatter, der vil skulle indgå, når det testes, om betingelserne for anvendelsen af § 72 er opfyldt.

Forslaget til § 74 implementerer direktivets artikel 32 og de regler om investeringsenheder, der indgår i den kvalificerede internationale safe harbour-aftale i afsnit 1 i »Safe Harbours and Penalty Relief: Global Anti-Base Erosion Rules (Pillar Two)«, som blev indgået af OECD's Inclusive Framework og offentliggjort den 15. december 2022.

Til § 75

Det foreslås i *stk. 1*, at hvis det ultimative moderselskab er hjemmehørende i en jurisdiktion med en selskabsskattesats på 20 pct. eller højere, nedsættes ekstraskatten efter reglerne i afsnit III om underbeskattet overskud til nul for hvert regnskabsår af højst 12 måneders varighed, der påbegyndes den 31. december 2025 eller før, og som slutter senest den 30. december 2026.

Den foreslåede bestemmelse omhandler en midlertidig undtagelse fra de foreslåede regler om underbeskattet overskud i lovens afsnit III.

De foreslåede regler om underbeskattet overskud vil have som konsekvens, at en dansk koncernhed, der indgår i en multinational koncern, hvori der også indgår lavt beskattede koncernheder, vil kunne blive pålagt at betale ekstraskat af underbeskattet overskud. Dette vil være tilfældet, hvis det ultimative moderselskab er hjemmehørende i en jurisdiktion, som ikke har indført en regel om indkomstmedregning.

I det omfang der i jurisdiktioner med lavt beskattede koncernheder måtte blive indført regler om indenlandsk ekstraskat, vil reglerne om underbeskattet overskud aftage i betydning. Dette beror på, at indførelse af regler om indenlandsk ekstraskat vil have som konsekvens, at en anden jurisdiktion ikke samtidig vil kunne opkræve ekstraskat af underbeskattet overskud for den samme situation.

Der kan for de jurisdiktioner, der måtte ønske at indføre regler om en indenlandsk ekstraskat, være forfatningsmæssige krav eller andet, som indebærer, at det vil kræve en vis tid før jurisdiktionen kan have regelsættet på plads. Den foreslåede midlertidig undtagelse har til formål at tage højde for dette, bl.a. ud fra den betragtning, at den ekstraskat, som allokere til jurisdiktioner efter reglerne om underbeskattet overskud, kan have en uforholdsmæssig stor størrelse henset til størrelsen af overskuddet i de pågældende jurisdiktioner.

Den foreslåede regel vil betyde, at hvis der for en dansk koncern i en multinational koncern opgøres en ekstraskat efter de foreslåede regler om underbeskattet overskud, vil denne ekstraskat under visse betingelser i en nærmere defineret overgangsperiode skulle nedsættes til nul.

Reglen vil skulle finde anvendelse, når den multinationale koncerns ultimative moderselskab er hjemmehørende i en jurisdiktion med en selskabsskattesats på 20 pct. eller højere, som ikke har indført en regel om indkomstmedregning. Det bemærkes, at der ikke vil være beregnet en ekstraskat for den danske koncern efter reglerne om underbeskattet overskud, hvis det ultimative moderselskab er omfattet af regler om indkomstmedregning.

Reglen vil kun skulle finde anvendelse for regnskabsår af højst 12 måneders varighed, der påbegyndes den 31. december 2025 eller før, og som slutter senest den 30. december 2026.

Med den foreslåede overgangsperiode vil en eventuel nedsættelse til nul af en ekstraskat beregnet for en dansk koncern efter de foreslåede regler om underbeskattet overskud kunne indtræde for regnskabsår, der er påbegyndt senest den 31. december 2025, forudsat at regnskabsåret slutter senest den 30. december 2026, og forudsat at regnskabsåret har en løbetid på maksimalt 12 måneder.

Det skal bemærkes, at hvor de foreslåede regler om indkomstmedregning og dansk indenlandsk ekstraskat efter forslaget vil skulle have virkning for regnskabsår, der påbegyndes den 31. december 2023 eller senere, vil de foreslåede regler i afsnit III om underbeskattet overskud efter forslaget først skulle have virkning for regnskabsår, der påbegyndes den 31. december 2024 eller senere.

Den foreslåede midlertidige undtagelse fra de foreslåede regler i afsnit III om underbeskattet overskud vil således give mulighed for en midlertidig lempelse i relation til den jurisdiktion, hvor det ultimative moderselskab er hjemmehørende, og som ikke har regler om indkomstmedregning, i de første to år, efter at regelsættet om minimumsbeskatning har fået virkning.

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 selskabsskatteoven, 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 ud-tjente 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, 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 selskabsskatteovens § 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 selskabsskatteovens § 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. selskabsskatteovens § 32, stk. 15.

CFC-beskatningen af det danske moderselskab lempes efter creditlempelsesprincippet, hvilket sikrer, at indkomsten i datterselskabet ikke dobbeltbeskattes. Moderselskabet gives således nedslag for danske og udenlandske skatter af den indkomst i datterselskabet, som er medregnet i moderselskabet efter CFC-reglerne, jf. selskabsskatteovens § 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, 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 minimumsbeskatningslovens § 29, 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 koncernhederne 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 koncernhederne i datterselskabets jurisdiktion, vil skulle allokere mellem koncernhederne efter reglen i lovforslagets § 29, 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 koncernheder i jurisdiktionen. Der henvises herom i øvrigt til bemærkningerne til lovforslagets § 29, 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 regler 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 fem år regnet fra spørgerens modtagelse af svaret. Der gælder dog enkelte undtagelser, 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, indsættes som 2. pkt., at 1. pkt. også gælder for fortolkningen af minimumsbeskatningsloven, 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 minimumsbeskatningsloven ikke vil være bindende, hvis en udenlandsk skattemyndighed lægger en anden vurdering af det pågældende spørgsmål til grund.

Hvis et svar om fortolkningen af minimumsbeskatningslovens 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 tredjelandjurisdiktion, 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.

Til § 79

Til nr. 1

Årsregnskabslovens § 33 omhandler indregning og måling af aktiver og forpligtelser. Det følger af det gældende § 33, stk. 1, at et aktiv skal indregnes i balancen, når det er sandsynligt, at fremtidige økonomiske fordele vil tilflyde virksomheden, og aktivets værdi kan måles pålideligt. Uanset definitionen på aktiver i bilag I, C, nr. 1, kan virksomheden dog undlade at indregne aktiver, der ikke ejes af virksomheden. Virksomheden kan endvidere efter de gældende regler undlade at indregne internt oparbejdede udviklingsprojekter og heraf følgende immaterielle rettigheder såsom patenter og lignende rettigheder. Virksomheden kan ikke indregne andre internt oparbejdede immaterielle aktiver.

Det følger af det gældende § 33, stk. 2, at uanset stk. 1 kan eventualaktiver først indregnes, når det er overvejende sandsynligt, at de vil resultere i, at fremtidige økonomiske fordele vil tilflyde virksomheden.

Det foreslås, der i årsregnskabslovens § 33, indsættes et nyt *stk. 3*, hvoraf det fremgår, at uanset stk. 1, skal udskudte skatteaktiver vedrørende ekstraskatter, der er omfattet af minimumsbeskatningsloven eller et andet lands tilsvarende regler, ikke indregnes.

Ved tilsvarende regler forstås regler, der enten 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 eller er gennemført med henblik på at gennemføre OECD's modelregler om global minimumsbeskatning i national ret.

Det foreslåede stk. 3 er en undtagelse til § 33, stk. 1, om indregning af aktiver i virksomhedens balance, for så vidt angår ekstraskatter omfattet af minimumsbeskatningsloven

eller et andet lands tilsvarende regler for de betalingspligtige koncernenheder.

Det foreslåede stk. 3 har til formål at sikre, at årsregnskabsloven fortsat er i tråd med reglerne i de internationale regnskabsstandarder – International Accounting Standards (IFRS), da der i IAS 12 »Indkomstsatter« er indført en tilsvarende undtagelse til reglerne om indregning af og oplysninger om udskudt skat.

Den foreslåede ændring medfører, at virksomheder vil skulle undlade at indregne udskudte skatteaktiver vedrørende ekstraskatter, der er omfattet af minimumsbeskatningsloven eller et andet lands tilsvarende regler. Forslaget ændrer ikke reglerne for indregning af skatteaktiver relateret til den almindelige virksomheds- eller selskabsbeskatning, der følger af skattelovgivningen.

Det foreslåede stk. 3 medfører således en undtagelse fra kravet om at indregne og måle udskudte skatteaktiver, der relaterer sig til ekstraskatter, der er omfattet af minimumsbeskatningsloven eller et andet lands tilsvarende regler, om indførelse af regler om minimumsbeskatning af visse koncerner.

Der henvises til lovforslagets § 79, nr. 3, med tilhørende bemærkninger i denne forbindelse.

Til nr. 2

Det følger af det gældende § 47, stk. 1, at forpligtelser, der er uvisse med hensyn til størrelse eller tidspunkt for afvikling, skal indregnes i balance og resultatopgørelse som hensatte forpligtelser. Herunder skal indregnes udskudt skat, garantiforpligtelser og pensionsforpligtelser, der påhviler virksomheden. Hensatte forpligtelser til omstrukturering skal indregnes, når der er truffet beslutning om omstrukturering og processen med at gennemføre omstruktureringen er påbegyndt.

Det foreslås, at der i årsregnskabslovens § 47, *stk. 1, 2. pkt.*, efter »påhviler virksomheden« indsættes », jf. dog stk. 3«.

Den foreslåede ændring af § 47, stk. 1, 2. pkt., er en konsekvensrettelse som følge af den foreslåede ændring i lovforslagets § 79, nr. 3, hvor der foreslås indsat et nyt stk. 3. Formålet med ændringen er, at der i § 47, stk. 1, 2. pkt., henvises til undtagelsen i det foreslåede § 47, stk. 3, efter lovforslagets § 79, nr. 3. Der henvises i denne forbindelse til forslaget § 79, nr. 3, med tilhørende bemærkninger i denne forbindelse.

Den foreslåede ændring medfører, at virksomheder, uanset pligten i § 47, stk. 1, til at indregne forpligtelser, der er uvisse med hensyn til størrelse eller tidspunkt for afvikling, i balance og resultatopgørelse som hensatte forpligtelser, vil skulle undlade at indregne udskudte skatteforpligtelser vedrørende ekstraskatter, der er omfattet af minimumsbeskatningsloven eller et andet lands tilsvarende regler.

Til nr. 3

Den gældende § 47, stk. 1, i årsregnskabsloven indeholder en definition af hensatte forpligtelser og et krav om, at disse skal indregnes i balancen. En hensat forpligtelse er defineret som en forpligtelse, der er uvis med hensyn til størrelse eller tidspunkt for afvikling. Hensatte forpligtelser kan blandt andet omfatte garantiforpligtelser, pensionsforpligtelser, forpligtelser til oprydning af forurening, omkostninger til omstrukturering og udskudt skat. § 47, stk. 1, bygger på de bestemmelser i IFRS og ældre standarder som benævnes International Accounting Standards (IAS), som omhandler hensættelser. De centrale standarder er IAS 37 »Hensatte forpligtelser, eventualforpligtelser og eventualaktiver«, IAS 12 »Indkomstskatter«, og IAS 19 »Personaleydelser«.

Det foreslås, at der i årsregnskabslovens § 47, indsættes et nyt *stk. 3*, hvorefter virksomheder skal undlade at indregne udskudte skatteforpligtelser vedrørende ekstraskatter, der er omfattet af minimumsbeskatningsloven eller et andet lands tilsvarende regler.

Ved et andet lands tilsvarende regler forstås regler, der 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 eller gennemfører OECD's modelregler om global minimumsbeskatning i national ret.

Det foreslåede nye *stk. 3* medfører således en undtagelse fra kravet i § 47, stk. 1, om at indregne og måle udskudte skatteforpligtelser, herunder de ekstraskatter som kan pålægges efter minimumsbeskatningsloven eller et andet lands tilsvarende regler. Der henvises til de specielle bemærkninger til § 79, nr. 2, i lovforslaget.

Forslaget til et nyt § 47, stk. 3, har til formål at sikre, at årsregnskabsloven fortsat er i tråd med reglerne i IFRS, da der i IAS 12 »Indkomstskatter« er indført en tilsvarende undtagelse i forbindelse med en ændring af IAS 12 Indkomstskatter, afsnit 4A og 88A-88C. Ændringen af IAS 12 er en midlertidig lempelse til kravene om indregning af og oplysninger om udskudte skatteforpligtelser og udskudte skatteaktiver, hvorefter der ikke skal indregnes udskudte skatteforpligtelser og -aktiver relateret til »Pillar II«, hvilket dækker over de modelregler, som er udarbejdet i OECD, og som i EU er implementeret ved Rådets direktiv (EU) 2022/2523 af 15. december 2022 om sikring af en global minimumsskattesats for multinationale koncerner og store nationale koncerner i Unionen. Baggrunden for lempelsen er, at der kan være knyttet stor usikkerhed til opgørelsen af udskudte skatteforpligtelser og -aktiver relateret til beregningen af ekstraskatter, hvilket medfører manglende pålidelighed i beregningen og betydelig risiko for, at der ikke sker ensartede beregninger på tværs af virksomhederne.

Lempelsen af IAS 12 anses som midlertidig, indtil det er afklaret, hvordan udskudte skatteforpligtelser og aktiver skal beregnes, men der er ikke fastsat en udløbsdato på lempelsen. På denne baggrund er der heller ikke foreslået en tidsbegrænsning på lempelsen i årsregnskabsloven.

Forslaget medfører, at Danmark følger den internationale udvikling på regnskabsområdet, og at danske virksomheder, som aflægger årsregnskab efter årsregnskabsloven, ikke bebyrdes med mere omfattende krav end andre virksomheder i Danmark eller i udlandet, der aflægger årsregnskab efter IFRS. Forslaget skal således modvirke de administrative byrder, der er forbundet med indførelsen af den lovgivning, som de berørte koncernenheder, der er omfattet af minimumsbeskatningsloven, måtte blive berørt af.

Til nr. 4

Den gældende § 93 a omhandler oplysninger om hensatte forpligtelser. Det følger af den gældende § 93 a, nr. 1-4, at der for udskudt skat, jf. § 47, i det mindste skal oplyses om beløbet ved foregående regnskabsårs slutning, beløbet indregnet i resultatopgørelsen i regnskabsåret, beløbet indregnet direkte på egenkapitalen i regnskabsåret og beløbet på balancetidspunktet.

Det foreslås, at der i årsregnskabslovens § 93 a, indsættes et nyt *stk. 2*, hvorefter en virksomhed omfattet af undtagelsen i § 33, stk. 3, og § 47, stk. 3, skal oplyse herom, og om den ekstraskat som i året er betalt, som følge af minimumsbeskatningsloven eller et andet lands tilsvarende regler.

Den foreslåede bestemmelse har til formål at sikre, at de virksomheder, som anvender undtagelsen i den foreslåede § 47, stk. 3, oplyser om den faktiske skattebetaling relateret til ekstraskatter efter minimumsbeskatningsloven eller et andet lands tilsvarende regler, hvorved regnskabsbrugeren kan få et indblik i skattereglernes aktuelle betydning for virksomheden. Oplysningskravet er i tråd med reglerne i IFRS, da der i IAS 12 »Indkomstskatter«, er indført et tilsvarende krav om oplysninger.

Det foreslåede *stk. 2* medfører, at en virksomhed der er omfattet af undtagelsen i det foreslåede § 33, stk. 3, og § 47, stk. 3, efter forslagens § 79, nr. 1 og 3, i noten vil skulle oplyse herom, og om den ekstraskat som virksomheden i året har betalt, som følge af som følge af minimumsbeskatningsloven eller et andet lands tilsvarende regler. Der henvises til lovforslagets § 79, nr. 1 og 3, med tilhørende bemærkninger.

Til § 80

Det foreslås, at loven ikke skal gælde for Færøerne og Grønland. Det skyldes, at sagsområdet for skatter er overtaget af henholdsvis Færøerne og Grønland.

Lovforslaget sammenholdt med gældende lov

Gældende formulering

Lovforslaget

§ 16. 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 dette kapitel:

1) ---

2) Betalinger efter selskabsskatteoven, 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.

3-8) ---

§ 32. ---

Stk. 2-10. ---

Stk. 11. 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 stk. 10 på tilsvarende måde som efter 3. og 4. pkt.

Stk. 12-16. ---

§ 25. ---

Stk. 2. ---

Stk. 3. Et svar, der vedrører fortolkningen af en dobbeltbeskatningsoverenskomst, er ikke bindende, idet omfang en udenlandsk respektive en færøsk eller en grønlandsk skattemyndighed lægger en anden vurdering af det pågældende spørgsmål til grund.

Stk. 4. ---

§ 76

I opkrævningsloven, jf. lovbekendtgørelse nr. 2711 af 20. december 2021, som ændret senest ved § 11 i lov nr. 679 af 3. juni 2023, foretages følgende ændring:

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

§ 77

I selskabsskatteoven, jf. lovbekendtgørelse nr. 1241 af 22. august 2022, som ændret senest 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. Minimumsbeskatningslovens § 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.«

§ 79

I årsregnskabsloven, jf. lovbekendtgørelse nr. 1441 af 14. november 2022, som ændret ved lov nr. 735 af 13. juni 2023, foretages følgende ændringer:

§ 33. ---

Stk. 2-4. ---

§ 47. Forpligtelser, der er uvisse med hensyn til størrelse eller tidspunkt for afvikling, skal indregnes i balance og resultatopgørelse som hensatte forpligtelser. Herunder skal indregnes udskudt skat, garantiforpligtelser og pensionsforpligtelser, der påhviler virksomheden. Hensatte forpligtelser til omstrukturering skal indregnes, når der er truffet beslutning om omstrukturering og processen med at gennemføre omstruktureringen er påbegyndt.

Stk. 2 ---

§ 93 a. ---

1. I § 33 indsættes efter stk. 2 som nyt stykke:

»Stk. 3. Uanset stk. 1, skal udskudte skatteaktiver vedrørende ekstraskatter, der er omfattet af minimumsbeskatningsloven eller et andet lands tilsvarende regler, ikke indregnes.«

Stk. 3 og 4 bliver herefter stk. 4 og 5.

2. I § 47, *stk. 1, 2. pkt.*, indsættes efter »påhviler virksomheden«: », jf. dog stk. 3«.

3. I § 47 indsættes som *stk. 3*:

»Stk. 3. Virksomheder skal undlade at indregne udskudte skatteforpligtelser vedrørende ekstraskatter, der er omfattet af minimumsbeskatningsloven eller et andet lands tilsvarende regler.«

4. I § 93 a indsættes som *stk. 2*:

»Stk. 2. En virksomhed omfattet af undtagelsen i § 33, stk. 3, og § 47, stk. 3, skal oplyse herom, og om den ekstraskat som i året er betalt, som følge af minimumsbeskatningsloven eller et andet lands tilsvarende regler.«

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-Parlamentet¹⁾,under henvisning til udtalelse fra Det Europæiske Økonomiske og Sociale Udvalg²⁾,

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 meget 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/EU³) ved Rådets direktiv (EU) 2016/881⁴). 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 erhvervmæssig 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 undtagen enhed eller er hjemmehørende i en tredjelandjurisdiktion, 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 anvende reglen om indkomstmedregning. For det tredje bør koncernenhederne i koncernen, når det ultimative moderselskab er en undtagen 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 allokeringsformel 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 tredjelandjurisdiktion med en kvalificeret regel om indkomstmedregning, anvende reglen om underbeskattede overskud på de koncernenheder, der er hjemmehørende i den pågældende tredjelandjurisdiktion, 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 juris-

diktionsniveau. 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 kontrollerede 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 tredjelandjurisdiktioner.

(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 over-

vejende 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 tredjelandjurisdiktion, 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 minimumsskatte regler er det vigtigt yderligere at afgrænse de betingelser, hvorefter regler anvendt i en tredjelandjurisdiktion, 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 tredjelandjurisdiktioner 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 skatteområdet 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 tredjelandjurisdiktioner, 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 lovgivning⁵).

(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) 2018/1725⁶⁾ 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 2016/679⁷⁾ 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 driftssteder 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 erhvervmæssig 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:

- i) dens ejere er hjemmehørende i en jurisdiktion, der behandler enheden som skattemæssigt transparent
- ii) den ikke har forretningssted i den jurisdiktion, hvor den er oprettet, og
- iii) 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) »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, 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 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:

- a) svarer til de regler, der er fastsat i dette direktiv eller, for så vidt angår tredjelandjurisdiktioner, 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 tredjelandjurisdiktioner, 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 driftsteds overskud, kapital eller reserver
- 24) »moderselskab«: et ultimativt moderselskab, som ikke er en undtagen 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. 1606/2002⁸⁾) 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 ultimo-værdier 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) »ejendomsinvesteringselskab«: 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 pensionsydelse 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 concerns og den store nationale concerns 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:
 - i) af en anden jurisdiktion end den jurisdiktion, der har pålignet de omfattede skatter
 - ii) til den retmæssige ejer af det udbytte, der beskattes med en nominel 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 nominel 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 livsforsikrings-selskab, 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; 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 livsforsikrings-selskab 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 driftsstedes 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:
- kun påligner indkomstskat på overskud, når sådant overskud udloddes eller skønnes at være udloddet til aktionærer, eller når selskabet afholder visse ikkeerhvervsmæssige udgifter
 - påligner skat med en sats svarende til eller over minimumsskattesatsen, og
 - 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:
- svarer til de regler, der er fastsat i dette direktiv eller, for så vidt angår tredjelandsjurisdiktioner, OECD's modelregler, i henhold til hvilke en jurisdiktion opkræver sin allokerbare andel af en multinational concerns ekstraskat, som en sådan multinational concerns lavt beskattede koncernenheder ikke er blevet pålagt i henhold til reglen om indkomstmedregning
 - 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
- 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 UNDERBESKATTEDE 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 tredjelandjurisdiktion, 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 tredjelandjurisdiktion, 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 indkomstmedregning 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 undtagen 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 undtagen 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 allokeret 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 konkurrencefordrejninger, 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 regnskabsstandarder (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 undtagen 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 multinational 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 formlen i stk. 5.

Antallet af ansatte og den bogførte nettoværdi af materielle aktiver i en gennemstrømningsenhed medtages ikke i elementerne i formlen 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 under-

beskattede 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 tredjelandjurisdiktion, kan den regnskabsmæssige nettoindkomst eller det regnskabsmæssige nettotab for de koncernenheder,

der er hjemmehørende i den pågældende medlemsstat eller tredjelandetsjurisdiktion, 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 tredjelandetsjurisdiktioner 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 tilskriver 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 omfattende 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

- a) »principielt ikketilladte udgifter«:
 - i. en udgift, som er påløbet koncernenheden i forbindelse med ulovlige betalinger, herunder bestikelse 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
- b) »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
- c) »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 koncernhedernes 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 koncernhedernes 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 koncernheders 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 forsikringstagere, 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 bemanded
 - 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 kundeservicepersonale, 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 forsikringselskab vedrørende afkast til forsikringstagere.

3. Omfattede skatter for eventuelle nettogevinst 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 allokeres 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 formlen i nærværende artikels stk. 5 på grundlag af koncernhedernes 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 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:

- 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) koncernhedsejerne 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 allokert 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 allokert til den pågældende koncernenhed, divideret med minimumsskattesatsen. Allokeringen sker pro rata til hver koncernenhed efter følgende formel:

(kvalificeret indkomst eller kvalificeret tab x minimumsskattesats) - 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.

4. Hvis en koncernenhed allokeres 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 udelades 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 minoritets-ejet 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 omsætningstærskel 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 multinational koncern eller en stor national koncern

1. 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 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 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 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 undtagen 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 undtagen enhed som omhandlet i artikel 2, stk. 3, og som opfylder én af følgende betingelser:
 - a) den driver udelukkende eller næsten udelukkende virksomhed med henblik på besiddelse af aktiver eller investering af midler til fordel for sine investorer
 - b) den udfører aktiviteter i tilknytning til dem, der udføres af den undtagne enhed, eller
 - c) 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
 - a) »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 undtagen 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 fratække 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 skatteordning, 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 nominal 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:

Koncernenhedens kvalificerede indkomst

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 allokert 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 standardskema 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. 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 koncernheder 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 koncernheder, 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 koncernheder, 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 »overgangsårs« 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 overgangsårs 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.

Virksomheden 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 overgangså 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 indkomstudlukkelse

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 undtagen 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 tredjelandsjurisdiktioner, 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 Unionens institutioner, 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).

Paragrafnøgle

Lovforslaget	Direktivet	OECD's modelregler
§ 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
§ 3	Artikel 1	
§ 4, nr. 1	Artikel 3(1)	Artikel 10.1
§ 4, nr. 2	Artikel 3(2)	Artikel 1.3.1
§ 4, nr. 3	Artikel 3(3)	Artikel 1.2.2 Artikel 1.2.3
§ 4, nr. 4	Artikel 3(4)	Artikel 1.2.1
§ 4, nr. 5	Artikel 3(5)	
§ 4, nr. 6	Artikel 3(6)	Artikel 10.1
§ 4, nr. 7	Artikel 3(7)	Artikel 10.1
§ 4, nr. 8	Artikel 3(8)	Artikel 10.1
§ 4, nr. 9	Artikel 3(9)	Artikel 10.1
§ 4, nr. 10	Artikel 3(10)	Artikel 10.1
§ 4, nr. 11	Artikel 3(11)	Artikel 10.1
§ 4, nr. 12	Artikel 3(12)	Artikel 10.2
§ 4, nr. 13	Artikel 3(13)	Artikel 10.1
§ 4, nr. 14	Artikel 3(14)	Artikel 1.4
§ 4, nr. 15	Artikel 3(15)	Artikel 10.1
§ 4, nr. 16	Artikel 3(16)	Artikel 10.1
§ 4, nr. 17	Artikel 3(17)	Artikel 10.1
§ 4, nr. 18	Artikel 3(18)	Artikel 10.1
§ 4, nr. 19	Artikel 3(19)	Artikel 10.1
§ 4, nr. 20	Artikel 3(20)	Artikel 10.1
§ 4, nr. 21	Artikel 3(21)	Artikel 10.1
§ 4, nr. 22	Artikel 3(22)	Artikel 10.1
§ 4, nr. 23	Artikel 3(23)	Artikel 10.1

§ 4, nr. 24	Artikel 3(24)	Artikel 10.1
§ 4, nr. 25	Artikel 3(25)	Artikel 10.1
§ 4, nr. 26	Artikel 3(26)	Artikel 10.1
§ 4, nr. 27	Artikel 3(27)	Artikel 10.1
§ 4, nr. 28	Artikel 3(28)	Artikel 10.1
§ 4, nr. 29	Artikel 3(29)	Artikel 10.1
§ 4, nr. 30	Artikel 3(30) Artikel 42(1)	Artikel 10.1
§ 4, nr. 31	Artikel 3(31)	Artikel 10.1
§ 4, nr. 32	Artikel 3(32)	Artikel 10.1
§ 4, nr. 33	Artikel 3(33)	Artikel 10.1
§ 4, nr. 34	Artikel 3(34)	Artikel 10.1
§ 4, nr. 35	Artikel 3(35)	Artikel 10.1
§ 4, nr. 36	Artikel 3(36)	Artikel 3.1.1
§ 4, nr. 37	Artikel 3(37)	Artikel 10.1
§ 4, nr. 38	Artikel 3(38)	Artikel 10.1
§ 4, nr. 39	Artikel 3(39)	Artikel 10.1
§ 4, nr. 40	Artikel 3(40)	Artikel 10.1
§ 4, nr. 41	Artikel 3(41)	Artikel 10.1
§ 4, nr. 42	Artikel 3(42)	Artikel 10.1
§ 4, nr. 43	Artikel 3(43)	Artikel 10.1
§ 4, nr. 44	Artikel 3(44)	Artikel 10.1
§ 4, nr. 45		
§ 4, nr. 46		
§ 4, nr. 47	Artikel 44(1)(b)	
§ 4, nr. 48		
§ 4, nr. 49		
§ 5, stk. 1	Artikel 4(1)	Artikel 10.3.1
§ 5, stk. 2	Artikel 4(2)	Artikel 10.3.2
§ 5, stk. 3	Artikel 4(3)	Artikel 10.3.3
§ 5, stk. 4	Artikel 4(7)	Artikel 10.3.6
§ 5, stk. 5	Artikel 4(4)	Artikel 10.3.4 (a)
§ 5, stk. 6	Artikel 4(5)	Artikel 10.3.4 (b)

§ 5, stk. 7	Artikel 4(6)	Artikel 10.3.5
§ 6	Artikel 5(1)	Artikel 2.1.1
§ 7, stk. 1	Artikel 6(1)	Artikel 2.1.2
§ 7, stk. 2	Artikel 6(3)	Artikel 2.1.3
§ 8, stk. 1	Artikel 7(1)	
§ 8, stk. 2	Artikel 7(3)	
§ 9, stk. 1	Artikel 8(1)	Artikel 2.1.4
§ 9, stk. 2	Artikel 8(3)	Artikel 2.1.5
§ 10, stk. 1	Artikel 9(1)	Artikel 2.2.1
§ 10, stk. 2	Artikel 9(2)	Artikel 2.2.2
§ 10, stk. 3	Artikel 9(2)	Artikel 2.2.3
§ 11	Artikel 10	Artikel 2.3.1 Artikel 2.3.2
§ 12, stk. 1	Artikel 15(1)	Artikel 3.1.1 Artikel 3.1.2
§ 12, stk. 2	Artikel 15(1)	Artikel 3.1.1 Artikel 3.1.2
§ 12, stk. 3	Artikel 16(4)	Artikel 3.2.3
§ 12, stk. 4	Artikel 16(9)	Artikel 3.2.8
§ 13, stk. 1	Artikel 15(2)	Artikel 3.1.3
§ 13, stk. 2	Artikel 15(3) Artikel 15(4)	Artikel 10.1
§ 13, stk. 3	Artikel 15(6)	Artikel 10.1
§ 14, stk. 1	Artikel 17(2) Artikel 17(3)	Artikel 3.3.1
§ 14, stk. 2	Artikel 17(1)(a)	Artikel 3.3.2
§ 14, stk. 3	Artikel 17(1)(b)	Artikel 3.3.3
§ 14, stk. 4	Artikel 17(4)	Artikel 3.3.4
§ 14, stk. 5	Artikel 17(5)	Artikel 3.3.5
§ 14, stk. 6	Artikel 17(5)	Artikel 3.3.5
§ 14, stk. 7	Artikel 17(6)	Artikel 3.3.5
§ 15, stk. 1, nr. 1-10	Artikel 16(2)	Artikel 3.2.1
§ 15, stk. 1, nr. 11	Artikel 16(5)	Artikel 3.2.4

§ 15, stk. 1, nr. 12	Artikel 16(8)	Artikel 3.2.7
§ 15, stk. 1, nr. 13	Artikel 16(11)	Artikel 3.2.10
§ 15, stk. 1, nr. 14	Artikel 16(10)	Artikel 3.2.9
§ 15, stk. 1, nr. 15		
§ 15, stk. 2-4	Artikel 16(1)	Artikel 10.1
§ 15, stk. 5		
§ 15, stk. 6		
§ 15, stk. 7-11	Artikel 16(1)	Artikel 10.1
§ 15, stk. 12	Artikel 16(8)	Artikel 3.2.7
§ 15, stk. 13	Artikel 16(11)	Artikel 3.2.10
§ 15, stk. 14	Artikel 16(10)	Artikel 3.2.9
§ 15, stk. 15 og 16		Artikel 3.2.1
§ 16, stk. 1, nr. 1	Artikel 16(6)	Artikel 3.2.5
§ 16, stk. 1, nr. 2	Artikel 16(3)	Artikel 3.2.2
§ 16, stk. 1, nr. 3	Artikel 16(7)	Artikel 3.2.6
§ 16, stk. 2	Artikel 16(6)	Artikel 3.2.5
§ 16, stk. 3	Artikel 16(6)	Artikel 3.2.5
§ 16, stk. 4	Artikel 16(3)	Artikel 3.2.2
§ 16, stk. 5	Artikel 16(3)	Artikel 3.2.2
§ 16, stk. 6	Artikel 16(7)	Artikel 3.2.6
§ 17, stk. 1	Artikel 18(1)	Artikel 3.4.1
§ 17, stk. 2	Artikel 18(2)	Artikel 3.4.2
§ 17, stk. 3	Artikel 18(2)	Artikel 3.4.2
§ 17, stk. 4	Artikel 18(3)	Artikel 3.4.3
§ 17, stk. 5	Artikel 18(4)	Artikel 3.4.4
§ 17, stk. 6	Artikel 18(5)	Artikel 3.4.5
§ 18, stk. 1	Artikel 19(1)	Artikel 3.5.3 Artikel 3.5.4
§ 18, stk. 2	Artikel 19(3)	Artikel 3.5.1 (a)
§ 18, stk. 3	Artikel 19(2)	Artikel 3.5.5
§ 18, stk. 4	Artikel 19(4)	Artikel 3.5.1 (b)
§ 18, stk. 5	Artikel 19(5)	Artikel 3.5.1 (c) Artikel 10.1

§ 18, stk. 6	Artikel 19(6)	Artikel 3.5.2
§ 19, stk. 1	Artikel 38(1)	Artikel 7.1.1 (a)
§ 19, stk. 2	Artikel 38(2)	Artikel 7.1.1 (b) Artikel 7.1.1 (c)
§ 19, stk. 3	Artikel 38(3)	Artikel 7.1.2
§ 19, stk. 4	Artikel 38(4)	Artikel 7.1.3
§ 19, stk. 5	Artikel 38(5)	Artikel 7.1.4
§ 20, stk. 1	Artikel 39(2)	Artikel 7.2.1
§ 20, stk. 2	Artikel 39(3)	Artikel 7.2.1
§ 20, stk. 3	Artikel 39(4)	Artikel 7.2.2
§ 20, stk. 4	Artikel 39(5)	Artikel 7.2.3
§ 20, stk. 5	Artikel 39(6)	Artikel 7.2.4
§ 20, stk. 6	Artikel 39(1)	Artikel 10.1
§ 21, stk. 1	Artikel 20(1)	Artikel 4.2.1
§ 21, stk. 2	Artikel 20(2)	Artikel 4.2.2
§ 21, stk. 3	Artikel 20(3)	Artikel 3.2.6 (a)
§ 22, stk. 1	Artikel 21(1)	Artikel 4.1.1
§ 22, stk. 2	Artikel 21(2)	Artikel 4.1.2
§ 22, stk. 3	Artikel 21(3)	Artikel 4.1.3
§ 22, stk. 4	Artikel 21(4)	Artikel 4.1.4
§ 22, stk. 5	Artikel 21(5)	Artikel 4.1.5
§ 22, stk. 6		
§ 23, stk. 1	Artikel 22(2)	Artikel 4.4.1
§ 23, stk. 2	Artikel 22(3)	Artikel 4.4.2 (a) Artikel 4.4.2 (b)
§ 23, stk. 3	Artikel 22(4)	Artikel 4.4.2 (c)
§ 23, stk. 4	Artikel 22(5)	Artikel 4.4.1
§ 23, stk. 5	Artikel 22(6)	Artikel 4.4.3
§ 23, stk. 6	Artikel 22(7)	Artikel 4.4.4
§ 23, stk. 7	Artikel 22(8)	Artikel 4.4.5
§ 23, stk. 8	Artikel 22(1)	Artikel 4.4.6 Artikel 4.4.7
§ 23, stk. 9		

§ 24, stk. 1	Artikel 23(1)	Artikel 4.5.1
§ 24, stk. 2	Artikel 23(2)	Artikel 4.5.3
§ 24, stk. 3	Artikel 23(3)	Artikel 4.5.2
§ 24, stk. 4	Artikel 23(4)	Artikel 4.5.4
§ 24, stk. 5	Artikel 23(5)	Artikel 4.5.5
§ 24, stk. 6	Artikel 23(6)	Artikel 4.5.6
§ 25, stk. 1	Artikel 24(1)	Artikel 4.3.2 (a)
§ 25, stk. 2	Artikel 24(2)	Artikel 4.3.2 (b)
§ 25, stk. 3	Artikel 24(3)	Artikel 4.3.2 (c)
§ 25, stk. 4	Artikel 24(4)	Artikel 4.3.2 (d) Artikel 10.1
§ 25, stk. 5	Artikel 24(5)	Artikel 4.3.2 (e)
§ 25, stk. 6	Artikel 24(6)	Artikel 4.3.3 Artikel 10.1
§ 25, stk. 7	Artikel 24(7)	Artikel 4.3.4
§ 26, stk. 1 og 2	Artikel 25(1)	Artikel 4.6.1
§ 26, stk. 3	Artikel 25(2)	Artikel 4.6.2
§ 26, stk. 4	Artikel 25(3)	Artikel 4.6.3
§ 26, stk. 5	Artikel 25(4)	Artikel 4.6.4
§ 27, stk. 1	Artikel 40 (1)	Artikel 7.3.1
§ 27, stk. 2	Artikel 40 (2)	Artikel 7.3.2
§ 27, stk. 3	Artikel 40(3)	Artikel 7.3.3 (a) Artikel 7.3.3 (b)
§ 27, stk. 4	Artikel 40(4)	Artikel 7.3.3 (c) Artikel 7.3.4
§ 27, stk. 5	Artikel 40(5)	Artikel 7.3.5
§ 27, stk. 6	Artikel 40(6)	Artikel 7.3.6
§ 27, stk. 7	Artikel 40(7)	Artikel 7.3.7 Artikel 7.3.8
§ 28, stk. 1	Artikel 26(1)	Artikel 5.1.1
§ 28, stk. 2	Artikel 26(2)	Artikel 5.1.2
§ 28, stk. 3	Artikel 26(3)	Artikel 5.1.3
§ 28, stk. 4	Artikel 26(4)	Artikel 5.1.1

§ 29, stk. 1	Artikel 27(1)	
§ 29, stk. 2	Artikel 27(2) (3) (4)	Artikel 5.2.1 Artikel 5.2.2 Artikel 5.2.3
§ 29, stk. 3	Artikel 27(5)	Artikel 5.2.4
§ 29, stk. 4	Artikel 27(6)	Artikel 5.2.5
§ 29, stk. 5	Artikel 27(7)	Artikel 5.1.1
§ 30, stk. 1	Artikel 28(2)	Artikel 5.3.1 Artikel 5.3.2
§ 30, stk. 2	Artikel 28(3) Artikel 48(1)	Artikel 5.3.3 Artikel 9.2.1
§ 30, stk. 3	Artikel 28(4) Artikel 48(2)	Artikel 5.3.4 Artikel 9.2.2
§ 30, stk. 4	Artikel 28(5)	Artikel 5.3.5
§ 30, stk. 5	Artikel 28(6)	Artikel 5.3.6
§ 30, stk. 6	Artikel 28(7)	Artikel 5.3.7
§ 30, stk. 7	Artikel 28(8)	Artikel 5.1.1
§ 30, stk. 8	Artikel 28(9)	Artikel 5.3.2
§ 30, stk. 9	Artikel 28(1)	Artikel 5.3.4 Artikel 10.1
§ 31, stk. 1	Artikel 29(1)	Artikel 5.4.1
§ 31, stk. 2	Artikel 11(3) Artikel 29(2)	Artikel 5.4.2
§ 31, stk. 3	Artikel 29(3)	Artikel 5.4.3
§ 31, stk. 4	Artikel 29(4)	Artikel 5.4.4
§ 32, stk. 1	Artikel 30(1)	Artikel 5.5.1
§ 32, stk. 2	Artikel 30(2)	Artikel 5.5.2
§ 32, stk. 3	Artikel 30(3)	Artikel 5.5.3 (a)
§ 32, stk. 4	Artikel 30(4)	Artikel 5.5.3 (b)
§ 32, stk. 5	Artikel 30(5)	Artikel 5.5.4
§ 33, stk. 1	Artikel 31(2)	Artikel 5.6.1
§ 33, stk. 2	Artikel 31(3)	Artikel 5.6.2
§ 33, stk. 3	Artikel 31(1)	Artikel 10.1

§ 34	Artikel 11(2) Artikel 32	Artikel 8.2.1
§ 35, stk. 1	Artikel 33(2)	Artikel 6.1.1 (a)
§ 35, stk. 2	Artikel 33(3)	Artikel 6.1.1 (b)
§ 35, stk. 3	Artikel 33(4)	Artikel 6.1.1 (c)
§ 35, stk. 4	Artikel 33(1)	Artikel 6.1.2 Artikel 6.1.3
§ 36, stk. 1	Artikel 34(1)	Artikel 6.2.1 (a)
§ 36, stk. 2	Artikel 34(2)	Artikel 6.2.1 (b)
§ 36, stk. 3	Artikel 34(3)	Artikel 6.2.1 (c)
§ 36, stk. 4	Artikel 34(4) Artikel 34(5)	Artikel 6.2.1 (d) Artikel 6.2.1 (e)
§ 36, stk. 5	Artikel 34(6)	Artikel 6.2.1 (f)
§ 36, stk. 6	Artikel 34(7)	Artikel 6.2.1 (g)
§ 36, stk. 7	Artikel 34(8)	Artikel 6.2.1 (h)
§ 36, stk. 8	Artikel 34(9)	Artikel 6.2.2
§ 37, stk. 1	Artikel 35(2)	Artikel 6.3.1
§ 37, stk. 2	Artikel 35(3)	Artikel 6.3.2
§ 37, stk. 3	Artikel 35(4)	Artikel 6.3.3
§ 37, stk. 4	Artikel 35(5)	Artikel 6.3.4
§ 37, stk. 5	Artikel 35(1)	Artikel 10.1
§ 38, stk. 1	Artikel 36(2)	Artikel 6.4.1 (a)
§ 38, stk. 2	Artikel 36(3)	Artikel 6.4.1 (b)
§ 38, stk. 3	Artikel 36(4)	Artikel 6.4.1 (c)
§ 38, stk. 4	Artikel 36(1)	Artikel 10.1
§ 39, stk. 1	Artikel 37(2)	Artikel 6.5.1 (a) Artikel 6.5.1 (b)
§ 39, stk. 2	Artikel 37(3)	Artikel 6.5.1 (c)
§ 39, stk. 3	Artikel 37(4)	Artikel 6.5.1 (d)
§ 39, stk. 4	Artikel 37(5)	Artikel 6.5.1 (e)
§ 39, stk. 5	Artikel 37(6)	Artikel 6.5.1 (f)
§ 39, stk. 6	Artikel 37(7)	Artikel 6.5.1 (g)
§ 39, stk. 7	Artikel 37(1)	Artikel 10.1

§ 40, stk. 1	Artikel 41(1)	Artikel 7.4.1 Artikel 7.4.2
§ 40, stk. 2	Artikel 41(2)	Artikel 7.4.2
§ 40, stk. 3	Artikel 41(3)	Artikel 7.4.3
§ 40, stk. 4	Artikel 41(4)	Artikel 7.4.5 Artikel 7.4.6
§ 40, stk. 5	Artikel 41(5)	Artikel 7.4.4
§ 41, stk. 1	Artikel 42(2)	Artikel 7.5.1
§ 41, stk. 2	Artikel 42(3)	Artikel 7.5.1
§ 41, stk. 3	Artikel 42(4)	Artikel 7.5.2
§ 42, stk. 1	Artikel 43(1)	Artikel 7.6.1
§ 42, stk. 2	Artikel 43(2)	Artikel 7.6.2
§ 42, stk. 3	Artikel 43(2)	Artikel 7.6.2
§ 42, stk. 4	Artikel 43(3)	Artikel 7.6.3
§ 42, stk. 5	Artikel 43(3)	Artikel 7.6.4
§ 42, stk. 6	Artikel 43(4)	Artikel 7.6.5
§ 42, stk. 7	Artikel 43(5)	Artikel 7.6.6
§ 43	Artikel 12(1) Artikel 12(3) Artikel 13(1) Artikel 13(3)	Artikel 2.4.1 Artikel 2.4.3
§ 44, stk. 1	Artikel 14(1)	Artikel 2.6.1
§ 44, stk. 2	Artikel 14(2)	Artikel 2.5.1
§ 44, stk. 3	Artikel 14(3)	Artikel 2.5.2
§ 44, stk. 4	Artikel 14(4)	Artikel 2.5.3
§ 45, stk. 1	Artikel 14(5)	Artikel 2.6.1
§ 45, stk. 2	Artikel 14(6)	Artikel 10.1
§ 45, stk. 3	Artikel 14(6)	Artikel 10.1
§ 45, stk. 4	Artikel 14(7)	Artikel 2.6.2 Artikel 10.1
§ 45, stk. 5	Artikel 14(7)	Artikel 2.6.2 Artikel 10.1
§ 45, stk. 6	Artikel 14(7)	Artikel 2.6.2

		Artikel 10.1
§ 46, stk. 1	Artikel 14(8)	Artikel 2.6.3
§ 46, stk. 2	Artikel 14(8)	Artikel 2.6.3
§ 46, stk. 3	Artikel 14(9)	Artikel 2.6.4
§ 47	Artikel 11(1)	
§ 48	Artikel 11(1)	
§ 49		
§ 50		
§ 51, stk. 1	Artikel 47(2)	Artikel 9.1.1
§ 51, stk. 2	Artikel 47(3)	Artikel 9.1.2
§ 51, stk. 3	Artikel 47(4)	Artikel 9.1.3
§ 51, stk. 4	Artikel 47(1)	Artikel 10.1
§ 52, stk. 1	Artikel 49(2)	Artikel 9.3.5
§ 52, stk. 2	Artikel 49(3)	Artikel 9.3.2 Artikel 9.3.3
§ 52, stk. 3	Artikel 49(4)	Artikel 9.3.4
§ 52, stk. 4	Artikel 49(5)	
§ 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(7) + Artikel 51	Artikel 8.1.6 Artikel 9.4.1
§ 53, stk. 5	Artikel 44(5)	Artikel 8.1.4
§ 53, stk. 6	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 7.5.1 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		
§§ 61-67	Artikel 46	
§ 68		
§ 69		
§ 70		
§ 71	Artikel 56	
§§ 72-75	Artikel 32	
§ 76		
§ 77		
§ 78		
§ 79		
§ 80		
	Artikel 5(2)	
	Artikel 6(2)	
	Artikel 7(2)	
	Artikel 8(2)	
	Artikel 9(3)	
	Artikel 11(4)	
	Artikel 12(2)	Artikel 2.4.2
	Artikel 13(2)	Artikel 2.4.2
	Artikel 15(5)	
	Artikel 49(1)	Artikel 9.3.1
	Artikel 50	
	Artikel 52	
	Artikel 53	
	Artikel 54	
	Artikel 55	

	Artikel 56	
	Artikel 57	
	Artikel 58	
	Artikel 59	