



Fremsat den 30. april 2024 af skatteministeren (Jeppe Bruus)

Forslag

til

Lov om ændring af minimumsbeskatningsloven og ligningsloven

(Gennemførelse af OECD's administrative retningslinjer om minimumsbeskatningsreglerne og ændring af listen over lande, der er omfattet af defensive foranstaltninger)

§ 1

I minimumsbeskatningsloven, lov nr. 1535 af 12. december 2023, foretages følgende ændringer:

1. I § 4, nr. 14, litra a, indsættes som 2. pkt.:
»Statslige investeringsfonde omfattet af nr. 9, litra b, nr. ii, anses ikke for at have bestemmende indflydelse over andre enheder.«
2. § 4, nr. 45, ophæves.
Nr. 46-50 bliver herefter nr. 45-49.
3. I § 4 indsættes som nr. 50:
»50) Kvalificeret ejerandel: En investering i en skattemæssigt transparent enhed,
 - a) der skattemæssigt anses for at være en egenkapitalandel i den transparente enhed, og som ville blive anset for at være en egenkapitalandel efter en godkendt regnskabsstandard i den jurisdiktion, hvor den transparente enhed opererer,
 - b) hvor der regnskabsmæssigt ikke sker konsolidering post for post i koncernens konsoliderede regnskab, og
 - c) hvor det samlede afkast af investeringen forventes at blive negativt før medregning af ikkekvalificerede skattegodtgørelser.«
4. I § 12, stk. 2, indsættes som 2.-4. pkt.:
»I koncernenhedens regnskabsmæssige nettoindkomst eller -tab efter 1. pkt. medregnes ikke reguleringer som følge af allokering af købesum. Reguleringer som følge af allokering af købesum skal dog medregnes, når de vedrører transaktioner omfattet af § 36, stk. 8, § 37, stk. 1, eller § 37, stk. 4, og når de vedrører ikkekvalificerede gevinster eller tab ved transaktioner omfattet af § 37, stk. 3. Reguleringer som følge af allokering af købesum kan endvidere medregnes ved erhvervelser gennemført før den 1. december 2021, hvis koncernen ikke er i besiddelse af oplysninger, der giver mulighed for med rimelig sikkerhed at fastslå den bogførte værdi af de overtagne aktiver og passiver før erhvervelsen.«
5. § 12, stk. 3, ophæves.
Stk. 4 bliver herefter stk. 3.
6. I § 14, stk. 1, 3. pkt., ændres »og« til: »eller«.
7. I § 15, stk. 1, indsættes som nr. 16:
»16) Armslængdeprincippet, jf. stk. 17.«
8. I § 15, stk. 3, indsættes som nr. 3:
»3) En porteføljeandel, der på datoen for udlodningen økonomisk har været ejet i mindst 1 år af den koncernenhed, som modtager eller tilskrives udbytte eller andre former for udlodning, når den indberettende koncernenhed i overensstemmelse med § 54, stk. 1, for den enkelte koncernenhed har valgt ikke at udelukke sådanne udbytter.«
9. § 15, stk. 5, 2. pkt., ophæves.
10. I § 15, stk. 5, 4. pkt., der bliver 3. pkt., ændres »1.-3. pkt.« til: »1. og 2. pkt.«
11. § 15, stk. 6, 2. pkt., affattes således:
»1. pkt. finder ikke anvendelse, hvis den indberettende koncernenhed har valgt ikke at udelukke udbytter efter stk. 3, nr. 3.«
12. I § 15 indsættes som stk. 17:
»Stk. 17. Enhver transaktion mellem koncernenheder, 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. Er koncernenhederne hjemmehørende i samme jurisdiktion, og opgøres den effektive skattesats samlet for enhederne, skal der kun reguleres for transaktioner, som ikke er bogført i overensstemmelse med armslængdeprincippet, hvis transaktionen medfører tab ved salg eller anden overførsel af et aktiv, og det pågældende tab er medtaget ved beregningen af den kvalificerede indkomst eller tab. Der skal ikke foretages reguleringer efter 1. pkt., hvis der kun er foretaget en armslængdekorrektur efter de lokale indkomstskatteregler i den ene af de relevante jurisdiktioner, og denne jurisdiktion har en nominel selskabsskattesats, der er mindre end minimumsskattesatsen, eller har været en lavskattejurisdiktion for koncernen i begge de 2 forudgående regnskabsår.«

13. I § 16, stk. 1, nr. 1, 2. pkt., ændres »eller investeringsenhedernes materielle aktiver« til: »materielle aktiver eller til investeringsenheder«.

14. § 16, stk. 2, nr. 2, affattes således:

- »2) Den bogførte værdi af et aktiv eller passiv ved opgørelsen af en gevinst eller et tab er den bogførte værdi justeret for akkumulerede afskrivninger på det seneste af følgende tidspunkter:
- Det tidspunkt, hvor aktivet er erhvervet, eller hvor gælden er stiftet.
 - Den første dag i det regnskabsår, hvor beslutningen efter § 54, stk. 1, foretages.«

15. § 16, stk. 3, affattes således:

»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 justeret for akkumulerede afskrivninger af aktivet eller passivet på den første dag i det regnskabsår, hvor tilbagekaldelsen er foretaget og ansat i henhold til beslutningen, medregnes ved beregningen af koncernenhedens kvalificerede indkomst eller tab.«

16. I § 19, stk. 1, nr. 2, ændres »det ultimative moderselskabs regulerede omfattede skatter« til: »omfattede skatter betalt af det ultimative moderselskab og andre enheder, der indgår i den transparente struktur,«.

17. I § 20, stk. 1, nr. 2, ændres »det ultimative moderselskabs regulerede omfattede skatter« til: »omfattede skatter betalt af det ultimative moderselskab«.

18. § 23, stk. 5, 1. pkt., ændres »samme regnskabsår « til: »regnskabsåret, hvor tabet lides,«.

19. Efter § 23 indsættes:

»§ 23 a. Er der truffet valg om medregning af regnskabsmæssige egenkapitalgevinster og -tab på ejerandele efter § 15, stk. 5, reguleres en koncernenheds regulerede omfattede skatter for et regnskabsår for enhver kvalificeret gennemløbsskattefordel efter stk. 2-6, når koncernenheden ejer en kvalificeret ejerandel enten direkte eller indirekte gennem

en kæde af skattemæssigt transparente enheder, som ikke er koncernenheder i koncernen.

Stk. 2. Ejerens investering anses for reduceret ved modtagelse eller gennemløb af følgende beløb:

- Enhver skattegodtgørelse.
- Ethvert fradragsberettiget tab multipliceret med ejerens nominelle skattesats.
- Udlodninger fra investeringen.
- Afståelsessummer vedrørende investeringen.

Stk. 3. Reduceres ejerens investering til et positivt beløb eller nul ved modtagelse eller gennemløb af en kvalificeret gennemløbsskattefordel, skal den kvalificerede gennemløbsskattefordel tillægges de regulerede omfattede skatter, i det omfang den kvalificerede gennemløbsskattefordel regnskabsmæssigt er indregnet som en nedsættelse af de aktuelle skatteforpligtelser, jf. dog stk. 5 og 6.

Stk. 4. Reduceres ejerens investering til et negativt beløb ved modtagelse eller gennemløb af beløb omfattet af stk. 2, skal de regulerede omfattede skatter nedsættes med reduktionsbeløbet, i det omfang beløbet ikke regnskabsmæssigt er indregnet som en nedsættelse af de aktuelle skatteforpligtelser. De regulerede omfattede skatter nedsættes kun som følge af udlodninger, afståelsessummer eller kvalificerede skattegodtgørelser, i det omfang kvalificerede gennemløbsskattefordele er medregnet i de regulerede omfattede skatter efter stk. 3, jf. dog stk. 5 og 6.

Stk. 5. For en ejer af en kvalificeret ejerandel, der regnskabsmæssigt anvender proportional nedskrivning ved indregningen af investeringen, nedsættes de regulerede omfattede skatter, i det omfang reduktionen af ejerens investering, jf. stk. 2, overstiger en proportional nedskrivning af ejerens investering i året. Der foretages kun en nedsættelse, i det omfang reduktionen ikke regnskabsmæssigt er indregnet som en nedsættelse af de aktuelle skatteforpligtelser. Den proportionale nedskrivning foretages med forholdet mellem de skattefordele, der er modtaget eller gennemløbet i løbet af året, og de samlede forventede skattefordele ved investeringen, jf. stk. 2, nr. 1 og 2.

Stk. 6. Den indberettende koncernenhed kan vælge, at stk. 5 finder tilsvarende anvendelse for ejere af en kvalificeret ejerandel, der ikke regnskabsmæssigt anvender proportional nedskrivning ved indregningen af investeringen. Valget skal træffes i det regnskabsår, hvor investeringen foretages, eller hvor ejeren omfattes af en kvalificeret regel om indkomstmedregning, en kvalificeret regel om underbeskattet overskud eller en kvalificeret regel om indenlandsk ekstraskat.

Stk. 7. Ved kvalificeret gennemløbsskattefordel efter denne bestemmelse forstås enhver skattegodtgørelse, som ikke er en kvalificeret skattegodtgørelse, og ethvert fradragsberettiget tab multipliceret med ejerens nominelle skattesats, der modtages eller løber gennem fra en kvalificeret ejerandel, i det omfang ejerens investering i den kvalificerede ejerandel reduceres.«

20. I § 24, stk. 4, indsættes som 2. pkt.:

»Eventuelle udskudte skatteaktiver og skatteforpligtelser opgøres, som de ville være opgjort, hvis der var foretaget opgørelser efter §§ 23 og 51 for tidligere regnskabsår.«

21. I § 24, stk. 5, 1. pkt., ændres », der omfatter« til: »for det første regnskabsår, hvor koncernen har en koncernenhed i«.

22. Efter § 34 indsættes i *kapitel 7*:

»§ 34 a. Den indberettende koncernenhed kan ved beslutning truffet i overensstemmelse med § 54, stk. 3, beslutte, at den ekstraskat, der skal betales for en eller flere koncernenheder i en jurisdiktion, ansættes til nul, hvis enhedernes regnskab ikke er inkluderet i den multinationale koncerns konsoliderede regnskaber udelukkende på grund af størrelse eller væsentlighed, jf. dog stk. 3, og de koncernenheder, som beslutningen vedrører, i jurisdiktionen opfylder en af følgende betingelser:

- 1) Den samlede omsætning i regnskabsåret efter det anvendelige regelsæt for koncernens land for land-rapportering er lig med eller mindre end det beløb, hvormed nettoindkomsten kan nedsættes efter § 30.
- 2) Den samlede omsætning i regnskabsåret efter det anvendelige regelsæt for koncernens land for land-rapportering er mindre end 1 mio. euro.
- 3) Den effektive skattesats i regnskabsåret opgjort som den aktuelle skatteomkostning efter det anvendelige regelsæt for koncernens land for land-rapportering divideret med den samlede omsætning efter det anvendelige regelsæt for koncernens land for land-rapportering er lig med eller højere end minimumsskattesatsen.

Stk. 2. Stk. 1 finder tilsvarende anvendelse for faste driftssteder af koncernenheder, hvis regnskab ikke er inkluderet i den multinationale koncerns konsoliderede regnskaber udelukkende på grund af størrelse eller væsentlighed.

Stk. 3. Stk. 1 og 2 finder alene anvendelse, hvis den multinationale koncerns konsoliderede regnskaber er omfattet af § 4, nr. 6, litra a eller c, og er revideret af en ekstern revisor. Er en koncernenheds samlede omsætning, herunder omsætningen i enhedens eventuelle faste driftssteder, i regnskabsåret højere end 50 mio. euro efter det anvendelige regelsæt for koncernens land for land-rapportering, finder stk. 1 og 2 alene anvendelse for koncernenheden, hvis det regnskab for enheden, der anvendes ved udarbejdelsen af koncernens land for land-rapport, er udarbejdet i overensstemmelse med en almindeligt anerkendt eller godkendt regnskabsstandard.

Stk. 4. I denne bestemmelse forstås ved det anvendelige regelsæt for koncernens land for land-rapportering:

- 1) Det nationale regelsæt, der indeholder reglerne om indholdet af den land for land-rapport, der indgives af det ultimative moderselskab.
- 2) Det nationale regelsæt, der indeholder reglerne om indholdet af den land for land-rapport, der indgives af et stedfortrædende moderselskab, når det ultimative moderselskab ikke indgiver en land for land-rapport.
- 3) OECD's endelige rapport fra 2015 om handlingsplan 13 i OECD's projekt om skatteudhuling og skatteflytning og OECD's retningslinjer om land for land-rapportering i OECD's Guidance on Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting, hvis det ultimative moderselskab ikke indgiver en land for

land-rapport, og koncernen ikke er forpligtet til at indgive en land for land-rapport i nogen jurisdiktion.«

23. I § 35, stk. 2, ændres »(målenheden)« til: »(den overtagende enhed)«, og »(den overtagende enhed)« ændres til: »(målenheden)«.

24. I § 40, stk. 4, 1. pkt., udgår: »den multinationale koncerns eller den store nationale koncerns allokerbare andel i«.

25. I § 40, stk. 4, 3. pkt., ændres »effektive skattesats« til: »procentsats for ekstraskat«, og »den multinationale koncerns eller den store nationale koncerns allokerbare andel af« udgår.

26. § 40, stk. 4, 5. pkt., ophæves.

27. I § 51, stk. 3, 1. pkt., ændres »et overgangsår« til: »den afhængende koncernenheds overgangsår«.

28. I § 51, stk. 4, 1. pkt., ændres »lovens anvendelsesområde« til: »anvendelsesområdet for en kvalificeret regel om indkomstmedregning, en kvalificeret regel om underbeskattet overskud eller en kvalificeret regel om indenlandsk ekstraskat«.

29. I § 51, stk. 4, 3. pkt., udgår »hvis den afhængende koncernenhed er hjemmehørende i en jurisdiktion, der omfattes af en kvalificeret regel om indkomstmedregning, en kvalificeret regel om underbeskattet overskud eller en kvalificeret regel om indenlandsk ekstraskat, eller«.

30. I § 51 indsættes som *stk. 5* og *6*:

»*Stk. 5.* Der fastsættes et nyt overgangsår, hvis koncernenhederne i en jurisdiktion falder ind under anvendelsesområdet for en kvalificeret regel om indkomstmedregning eller en kvalificeret regel om underbeskattet overskud i et regnskabsår, hvor de tidligere har været omfattet af anvendelsesområdet for en kvalificeret regel om indenlandsk ekstraskat.

Stk. 6. Det nye overgangsår medfører, at

- 1) fremført yderligere negativ ekstraskat efter § 22, stk. 5 og 6, elimineres,
- 2) § 23, stk. 6, ikke finder anvendelse på udskudte skatteforpligtelser, som er indregnet ved opgørelsen af den effektive skattesats i forhold til den kvalificerede regel om indenlandsk ekstraskat, og som ikke er efterbeskattet inden det nye overgangsår,
- 3) fremførte kvalificerede tabsbetingede udskudte skatteaktiver efter § 24 elimineres, og den indberettende koncernenhed kan træffe en ny beslutning efter § 24 om kvalificeret tab for jurisdiktionen,
- 4) stk. 1 finder fornyet anvendelse, og
- 5) stk. 2 finder fornyet anvendelse på transaktioner, der har fundet sted efter den 30. november 2021 og før begyndelsen af det nye overgangsår, idet udskudte skatteaktiver ikke skal anses for at hidrøre fra poster, der er udelukket fra beregningen af kvalificeret indkomst eller tab, jf. kapitel 5, hvis kvalificeret indenlandsk ekstraskat skulle betales som følge af § 22, stk. 5.«

31. I § 53, stk. 4, 2. pkt., ændres »51, stk. 4,« til: »§ 51, stk. 4 eller 5,«.

32. I § 53, stk. 4, indsættes som 3. pkt.:

»Udløber fristen efter 1. og 2. pkt. før den 30. juni 2026, er fristen for indgivelse dog den 30. juni 2026.«

33. I § 54, stk. 1, 1. pkt. og stk. 3, ændres »§ 12, stk. 4, § 15, stk. 4-6,« til: »§ 12, stk. 3, § 15, stk. 3-5,«.

34. I § 54, stk. 3, indsættes efter »§ 34, stk. 1,«: »§ 34 a, stk. 1,«.

35. I § 69, stk. 2 og 3, ændres »§ 51, stk. 4,« til: »§ 51, stk. 4 eller 5,«.

36. I § 71, stk. 3, 2. pkt., ændres »den lavt beskattede koncernenhed er hjemmehørende i en jurisdiktion« til: »det ultimative moderselskab er hjemmehørende i et EU-medlemsland«.

37. I § 72, stk. 4, nr. 4, indsættes som 3.-5. pkt.:

»En land for land-rapport udarbejdet på baggrund af kvalificerede regnskaber, der medregner reguleringer som følge af allokering af købesum, anses kun for en kvalificeret land for land-rapport, hvis reguleringerne vedrørende koncernenheden er medregnet i alle koncernens land for land-rapporter, der er indgivet for regnskabsår, der begynder efter den 31. december 2022, eller en koncernenhed ved lov eller anden offentligtreguleret regulering har været forpligtet til at ændre det regnskab, som land for land-rapporteringen er udarbejdet på baggrund af, således at reguleringer for købesum medregnes. En land for land-rapport anses kun for en kvalificeret land for land-rapport, hvis eventuelle tab ved værdiforringelse af goodwill konstateret ved transaktioner gennemført efter den 30. november 2021, der er medregnet ved opgørelsen af resultatet før skat, er tilbageført ved vurderingen af, om koncernen i jurisdiktionen opfylder betingelserne i stk. 1, nr. 2 og 3. 4. pkt. finder dog ikke anvendelse ved vurderingen af, om koncernen i jurisdiktionen opfylder betingelsen i stk. 1, nr. 2, hvis tabet ved værdiforringelse af goodwill modsvares af en tilbageførsel af en udskudt skatteforpligtelse eller af en medregning eller forøgelse af et udskudt skatteaktiv som følge af værdiforringelsen af goodwill.«

38. Efter § 72 indsættes:

»§ 72 a. Ved vurderingen af, om § 72 kan finde anvendelse i en jurisdiktion, udelukkes

- 1) alle udgifter og tab, der opstår som følge af hybride arrangementer, der er indgået efter den 15. december 2022, og som resulterer i fradrag uden medregning eller dobbelt fradrag for tab, fra opgørelsen af resultatet før skat, og
- 2) alle skatteudgifter, der opstår som følge af hybride arrangementer, der er indgået efter den 15. december 2022, og som resulterer i dobbelt medregning af skatteudgifter, fra opgørelsen af forenklede omfattede skatter.

Stk. 2. I denne bestemmelse forstås ved:

- 1) Hybride arrangementer: Arrangementer, der resulterer i
 - a) fradrag uden medregning,
 - b) dobbelt fradrag for tab eller
 - c) dobbelt medregning af skatteudgifter.
- 2) Arrangement, der resulterer i fradrag uden medregning: Et arrangement, hvor en koncernenhed direkte eller indirekte yder kredit til eller på anden måde foretager en investering i en anden koncernenhed, som medfører, at en udgift eller et tab medregnes i den ene koncernenheds regnskab, jf. dog stk. 3, i det omfang
 - a) der ikke er en tilsvarende indtægt eller avance i regnskabet hos den anden koncernenhed, eller
 - b) den anden koncernenhed ikke med rimelighed kan forventes i arrangementets levetid at have en tilsvarende forhøjelse af dens skattepligtige indkomst.
- 3) Arrangement, der resulterer i dobbelt fradrag for tab: Et arrangement, som medfører en udgift eller et tab i en koncernenheds regnskab, i det omfang
 - a) udgiften eller tabet også medregnes som en udgift eller et tab i en anden koncernenheds regnskab, medmindre beløbet modsvares af indtægt, der medregnes i begge koncernenheders regnskaber, eller
 - b) arrangementet medfører, at et tilsvarende beløb er fradragsberettiget ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst for en anden koncernenhed i en anden jurisdiktion, medmindre beløbet modsvares af indtægter, som både medregnes i regnskabet hos den koncernenhed, der medregner udgiften eller tabet i regnskabet, og i den skattepligtige indkomst hos den koncernenhed, der tager fradraget for udgiften eller tabet.
- 4) Arrangement, der resulterer i dobbelt medregning af skatteudgifter: Et arrangement, som medfører, at mere end en koncernenhed helt eller delvis medregner den samme skatteudgift i dens regulerede omfattede skatter eller ved opgørelsen af dens forenklede effektive skattesats. Det gælder dog ikke, hvis indkomsten medregnes som skattepligtig i alle koncernenhedernes regnskaber. Der er ikke tale om dobbelt medregning af skatteudgifter, hvis den dobbelte medregning kun opstår som følge af, at opgørelsen af den forenklede effektive skattesats for en koncernenhed ikke kræver allokering af skatteudgifter til en anden koncernenhed, hvor skatteudgiften ville blive allokert til en anden koncernenhed ved opgørelsen af førstnævnte koncernenheds regulerede omfattede skatter.
- 5) Koncernenheds regnskab: Det regnskab, der er anvendt til at opgøre koncernenhedens kvalificerede indkomst eller tab, eller koncernenhedens kvalificerede regnskab efter § 72.

Stk. 3. Stk. 2, nr. 2, finder ikke anvendelse, hvis udgiften eller tabet udelukkende vedrører et instrument udstedt af et pengeinstitut i henhold til tilsynsmæssige krav (hybrid kernekapital for pengeinstitutter).

Stk. 4. Opstår et arrangement med dobbelt fradrag for tab, jf. stk. 2, nr. 3, litra a, hvor alle koncernenheder, som medregner udgiften eller tabet i deres regnskaber, er hjem-

mehørende i samme jurisdiktion, udelukkes udgiften eller tabet ikke i regnskabet hos en af koncernenhederne.

Stk. 5. Koncernenheder i denne bestemmelse omfatter også enheder, der efter denne lov behandles på samme måde som koncernenheder, og enhver enhed med et kvalificeret regnskab, der medtages i opgørelsen efter § 72, uanset om enheden er i den samme jurisdiktion.

Stk. 6. Et arrangement anses i denne bestemmelse for indgået efter den 15. december 2022, hvis en af følgende betingelser er opfyldt efter den 15. december 2022:

- 1) Arrangementet ændres eller overføres.
- 2) Opfyldelsen af rettigheder eller forpligtelser i arrangementet afviger fra opfyldelsen inden den 15. december 2022, inklusive tilfælde, hvor betalingerne reduceres eller ophører med den følge, at forpligtelsen i arrangementet forøges.
- 3) Der er en ændring i den regnskabsmæssige behandling af arrangementet.

Stk. 7. En koncernenhed anses i denne bestemmelse ikke for at have en tilsvarende forhøjelse af dens skattepligtige indkomst, i det omfang en af følgende betingelser er opfyldt:

- 1) Beløbet medregnet i den skattepligtige indkomst modsvares af anvendelsen af fremførte underskud eller beskårne låneomkostninger m.v., som regnskabsmæssigt har været værdireguleret eller ville have været værdireguleret uden skatteelementerne i hybride arrangementer indgået efter den 15. december 2022.
- 2) Betalingen, der giver anledning til udgiften eller tabet, også vil være en fradragsberettiget udgift eller et fradragsberettiget tab for en koncernenhed, der er

hjemmehørende i den samme jurisdiktion som den koncernenhed, der modtager betalingen, uden at udgiften eller tabet medregnes i resultatet før skat i den jurisdiktion.

Stk. 8. En udgift eller et tab anses i denne bestemmelse ikke for at være medregnet i en transparent koncernenheds regnskab, i det omfang udgiften eller tabet medregnes i regnskabet hos den transparente koncernenheds ejere.«

§ 2

I ligningsloven, jf. lovbekendtgørelse nr. 42 af 13. januar 2023, som ændret bl.a. ved § 4 i lov nr. 710 af 13. juni 2023, § 3 i lov nr. 712 af 13. juni 2023, lov nr. 107 af 31. januar 2024 og senest ved § 13 i lov nr. 328 af 9. april 2024, foretages følgende ændringer:

1. § 5 H, stk. 2, nr. 4 og 5, ophæves.
Nr. 6-12 bliver herefter nr. 4-10.
2. § 5 H, stk. 2, nr. 13, ophæves.
Nr. 14 bliver herefter nr. 11.
3. § 5 H, stk. 2, nr. 15, ophæves.
Nr. 16 bliver herefter nr. 12.

§ 3

Stk. 1. Loven træder i kraft den 1. juli 2024.

Stk. 2. § 1 har virkning for regnskabsår, der påbegyndes den 31. december 2023 eller senere.

Bemærkninger til lovforslaget

Almindelige bemærkninger

Indholdsfortegnelse

1. Indledning
2. Lovforslagets hovedpunkter
 - 2.1. Værnsregler mod omgåelsesarrangementer ved anvendelsen af overgangsreglen baseret på land for land-rapporteringen
 - 2.1.1. Gældende ret
 - 2.1.2. Skatteministeriets overvejelser
 - 2.1.3. Den foreslåede ordning
 - 2.2. Forenklede beregningsregler for ikkevæsentlige koncernenheder ved anvendelsen af den permanente undtagelsesbestemmelse
 - 2.2.1. Gældende ret
 - 2.2.2. Skatteministeriets overvejelser
 - 2.2.3. Den foreslåede ordning
 - 2.3. Reguleringer som følge af allokering af købesum ved anvendelsen af overgangsreglen baseret på land for land-rapporteringen
 - 2.3.1. Gældende ret
 - 2.3.2. Skatteministeriets overvejelser
 - 2.3.3. Den foreslåede ordning
 - 2.4. Øvrige ændringer med henblik på gennemførelse af OECD's administrative retningslinjer og EU-direktivet
 - 2.4.1. Gældende ret
 - 2.4.2. Skatteministeriets overvejelser
 - 2.4.3. Den foreslåede ordning
 - 2.5. Ændring af listen over lande omfattet af defensive foranstaltninger
 - 2.5.1. Gældende ret
 - 2.5.2. Skatteministeriets overvejelser
 - 2.5.3. Den foreslåede ordning
3. Økonomiske konsekvenser og implementeringskonsekvenser for det offentlige
4. Økonomiske og administrative konsekvenser for erhvervslivet m.v.
5. Administrative konsekvenser for borgerne
6. Klimamæssige konsekvenser
7. Miljø- og naturmæssige konsekvenser
8. Forholdet til EU-retten
9. Hørte myndigheder og organisationer m.v.
10. Sammenfattende skema

1. Indledning

Regeringen mener, at det er vigtigt, at alle virksomheder skal være undergivet en retfærdig beskatning, og at ingen selskaber skal kunne fragå sig deres samfundsansvar og undgå beskatning. Det gælder også de store koncerner, der opererer globalt, og som bl.a. i kraft heraf har mulighed for at placere indtægter i skattely eller i lande, hvor selskabsbeskatningen er særligt lav.

Minimumsbeskatningsloven implementerer Rådets direktiv (EU) 2022/2523 af 15. december 2022, herefter benævnt EU-direktivet, der er baseret på OECD's modelregler, der fremgår af OECD-aftalen om Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two), herefter benævnt OECD-aftalen, der blev indgået i 2021, og som indebærer, at der indføres en minimumsskat på 15 pct. på globalt plan. Minimumsbeskatningsloven bidrager således i sammenhæng med det bagvedliggende EU-direktiv og de bagvedliggende OECD-regler til at stoppe den skadelige skattekonkurrence og sikre, at de store koncerner betaler en retfærdig skat.

Formålet med lovforslaget er at sikre, at minimumsbeskatningsloven fuldt ud lever op til OECD's modelregler og OECD's administrative retningslinjer herom. OECD har udstedt sådanne administrative retningslinjer ad flere omgange, senest i december 2023, og de lande, der har tiltrådt OECD-aftalen, er forpligtet til snarest muligt at gennemføre eventuelle ændringer af de nationale gennemførelsesbestemmelser, der måtte være nødvendige for at bringe de nationale regler i overensstemmelse med retningslinjerne.

Det foreslås, at der indføres værnregler, som skal hindre, at koncerner indgår omgåelsesarrangementer med henblik på udnyttelse af den særlige overgangsregel i minimumsbeskatningslovens § 72.

Overgangsreglen i minimumsbeskatningslovens § 72 giver koncernerne adgang til i en overgangsperiode at fastsætte ekstraskatten til nul i en jurisdiktion på grundlag af forenkede beregninger, der tager udgangspunkt i koncernernes land for land-rapporter. OECD er blevet opmærksom på, at der er blevet markedsført modeller, hvorved koncerner ved indgåelse af hybride aftaler som f.eks. aftaler, hvorefter betalinger i debitorlandet anses for renter, mens de i kreditorlandet anses for udbytter, vil kunne opnå, at de falder ind under overgangsreglen, således at ekstraskatten sættes til nul. Sådanne arrangementer vil derved kunne indebære, at koncernerne helt undgår den forudsatte beskatning efter minimumsbeskatningsloven.

Med forslaget foreslås det at gennemføre de værnregler, der fremgår af OECD's administrative retningslinjer fra december 2023.

Det foreslås desuden, at der fastsættes forenkede beregningsregler for anvendelsen af den permanente undtagelsesbestemmelse (den såkaldte »safe harbour«), som OECD indgik aftale om i december 2022. De foreslåede forenkede

regler skal gælde specifikt for koncernenheder i en jurisdiktion, når sådanne enheders regnskab ikke er inkluderet i den multinationale koncerns konsoliderede regnskaber udelukkende på grund af størrelse eller væsentlighed.

Med forslaget foreslås det at gennemføre de forenkede beregningsregler for anvendelsen af den permanente undtagelsesbestemmelse, der fremgår af OECD's administrative retningslinjer fra december 2023.

Det foreslås endvidere, at der fastsættes regler om, i hvilket omfang koncerner ved anvendelsen af den særlige overgangsregel i minimumsbeskatningslovens § 72 vil kunne basere sig på land for land-rapporter, der er udarbejdet på baggrund af regnskaber, der medregner reguleringer som følge af allokering af købesum.

Allokering af købesum skal efter danske og internationale regnskabsstandarder foretages i forbindelse med køb af virksomheder og indebærere, at købesummen allokeres på alle den overtagne virksomheds aktiver og passiver på grundlag af en vurdering af markedsværdien af disse aktiver og passiver, herunder f.eks. også immaterielle aktiver, som ikke tidligere er blevet aktiveret. Regnskabsmæssige reguleringer, der foretages som følge af allokering af købesum, repræsenterer hverken for køber eller sælger en reel indtægt eller udgift, og det er derfor væsentligt at sikre, at der følges en konsekvent praksis for eventuel medregning af reguleringerne i land for land-rapporterne, idet der ellers vil være mulighed for at fordreje de resultater, som anvendelsen af land for land-rapporterne medfører ved anvendelsen af den særlige overgangsregel.

Med forslaget foreslås det at gennemføre reglerne i OECD's administrative retningslinjer fra december 2023 om medregning af reguleringer som følge af allokering af købesum ved anvendelsen af overgangsreglen i minimumsbeskatningslovens § 72.

Derudover foreslås en række mindre ændringer og justeringer af minimumsbeskatningsloven, der navnlig har til formål at gennemføre krav til de nationale gennemførelsesbestemmelser, der fremgår af OECD's administrative retningslinjer fra juli 2023 og december 2023, og som vurderes at burde fremgå af minimumsbeskatningslovens ordlyd.

Overholdelsen af de krav til de nationale gennemførelsesbestemmelser, der følger af OECD's modelregler, af kommentarerne hertil og af OECD's administrative retningslinjer, vil sikre, at minimumsbeskatningslovens bestemmelser om henholdsvis ekstraskat efter reglen om indkomstmedregning, ekstraskat efter reglen om underbeskattet underskud og ekstraskat efter reglen om indenlandsk ekstraskat vil kunne anses for kvalificerede regler herom. Ligeledes vil det sikre, at den danske indenlandske ekstraskat vil kunne anses for en anerkendt kvalificeret indenlandsk ekstraskat, således at den vil kunne anses for omfattet af en safe harbour bestemmelse svarende til den, der fremgår af minimumsbeskatningslo-

vens § 34, stk. 3, således at andre lande ikke pålægger de danske enheder ekstraskat.

Det bemærkes, at det vil være OECD's Inclusive Framework, der afgør, om jurisdiktionernes regler om ekstraskat kan tildeles status som kvalificerede regler, herunder om en kvalificeret indenlandsk ekstraskat kan anerkendes ved anvendelsen af safe harbour bestemmelsen. OECD's Inclusive Frameworks beslutning om, hvorvidt en jurisdiktionsregler kan anses for kvalificerede, vil skulle lægges til grund ved anvendelsen af minimumsbeskatningsreglerne i alle de jurisdiktioner, der har gennemført modelreglerne, herunder Danmark.

Det forventes, at OECD's Inclusive Framework i løbet af 2024 offentliggør administrative retningslinjer, der indeholder en liste over de jurisdiktioner, hvis regler om ekstraskat efter reglen om indkomstmedregning og/eller indenlandsk ekstraskat er anerkendt som kvalificerede. Listen vil i første omgang være baseret på en foreløbig afgørelse af, om reglerne vil kunne anses for kvalificerede, hvorefter der på basis af et mere tilbundsående peer review vil blive truffet afgørelse om, hvorvidt reglerne også fremadrettet vil kunne anses for kvalificerede.

Endeligt har lovforslaget til formål at ændre listen over lande, der er omfattet af de danske defensive foranstaltninger (skattesanktioner) over for lande på EU's sortliste over skattely, således at den er i overensstemmelse med EU's liste over ikke-samarbejdsvillige skattejurisdiktioner (EU's sortliste over skattely) efter den seneste opdatering ved Rådets beslutning af 20. februar 2024. Ved beslutningen blev Bahamas, Belize, Seychellerne og Turks- og Caicosøerne fjernet fra sortlisten.

2. Lovforslagets hovedpunkter

2.1. Værnsregler mod omgåelsesarrangementer ved anvendelsen af overgangsreglen baseret på land for land-rapporteringen

2.1.1. Gældende ret

Det fremgår af minimumsbeskatningslovens § 29, at multinationale koncerner og store nationale koncerner skal beregne en ekstraskat på jurisdiktionsniveau, hvis den effektive skattesats for de hjemmehørende koncernenheder i en jurisdiktion for et regnskabsår er mindre end minimumsskattesatsen på 15 pct.

Ved beregningen af ekstraskatten kan koncernen få nedsat den kvalificerede indkomst, der indgår i beregningen af ekstraskatten, efter reglen om substansbaseret indkomstudelukkelse i minimumsbeskatningslovens § 30. Den kvalificerede indkomst nedsættes med et beløb bestående af summen af 5 pct. af lønomkostninger og 5 pct. af den bogførte værdi af materielle aktiver. Procentsatserne til brug for beregningen af nedsættelsesbeløbet er højere i perioden fra og med 2023 til og med 2032 og er henholdsvis 9,8 pct. og 7,8 pct. i 2024.

Hvis beløbet for den substansbaserede indkomstudelukkelse overstiger koncernens samlede kvalificerede indkomst i jurisdiktionen, medfører det, at der for denne jurisdiktion ikke beregnes ekstraskat.

Det følger endvidere af de minimis-reglen i minimumsbeskatningslovens § 32, at den ekstraskat, der skal betales for de koncernenheder, der er hjemmehørende i samme jurisdiktion, ansættes til nul for et regnskabsår, hvis de gennemsnitlige kvalificerede indtægter i alle de koncernenheder, der er hjemmehørende i denne jurisdiktion, er mindre end 10 mio. euro, og den gennemsnitlige kvalificerede indkomst er mindre end 1 mio. euro.

Der er med henblik på at gøre minimumsbeskatningsreglerne administrativt lettere i en overgangsperiode indført en bestemmelse i minimumsbeskatningslovens § 72, som medfører, at koncernen i overgangsperioden kan nøjes med at foretage forenklede beregninger i forhold til de minimis-reglen, den effektive skattesats, og om den kvalificerede indkomst overstiger den substansbaserede indkomstudelukkelse. Overgangsperioden dækker regnskabsår, der begynder den 31. december 2026 eller før og slutter senest den 30. juni 2028.

De forenklede beregninger, som baseres på koncernens land for land-rapporter, udgør kun et risikovurderingsværktøj i forhold til at kunne fastlægge, om der med overvejende sandsynlighed vil kunne pålægges en ekstraskat. Hvis betingelserne for at anvende bestemmelsen ikke er opfyldt, skal der foretages en opgørelse af ekstraskatten for koncernen i den pågældende jurisdiktion efter minimumsbeskatningslovens almindelige bestemmelser.

Efter minimumsbeskatningslovens § 72 fastsættes ekstraskatten til nul i en jurisdiktion, hvis den multinationale koncern opfylder mindst en af følgende tre betingelser:

- 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,
- 2) den multinationale koncern for regnskabsåret har en forenklet effektiv skattesats i jurisdiktionen, der er lig med eller større end overgangssatsen (15 pct. i 2023 og 2024, 16 pct. for 2025 og 17 pct. for 2026), eller
- 3) den multinationale koncern har et resultat før skat i jurisdiktionen, der er lig med eller mindre end det substansbaserede indkomstudelukkelsesbeløb beregnet efter minimumsbeskatningslovens § 30 for de koncernenheder, der efter land for land-rapporten er hjemmehørende i jurisdiktionen.

Det er en forudsætning for anvendelse af overgangsreglen, at land for land-rapporterne er kvalificerede, hvorved forstås, at de er baseret på kvalificerede regnskaber, jf. minimumsbeskatningslovens § 72, stk. 4, nr. 4. Ved kvalificeret regnskab forstås efter minimumsbeskatningslovens § 72, stk. 4, nr. 5:

- 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 almindeligt anerkendt eller godkendt regnskabsstandard, dog forudsat at oplysningerne i regnskabet 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 koncerns konsoliderede regnskaber udelukkende på grund af størrelse eller væsentlighed.

Det fremgår af OECD's administrative retningslinjer fra december 2023, afsnit 2.6, at der ved vurderingen af, om en koncern i en given jurisdiktion kan benytte overgangsreglen baseret på land for land-rapporter, skal foretages justeringer for hybride arrangementer, der indgås efter den 15. december 2022.

Dette begrundes med, at overgangsreglen tillader, at de multinationale koncerner kan anvende forskellige typer af regnskaber til at vise, at de opfylder betingelserne for at anvende overgangsreglen. Det fremgår af de administrative retningslinjer fra december 2023, at der over for de multinationale koncerner er blevet markedsført visse omgåelsesarrangementer, der skal udnytte forskellene mellem regnskaberne eller forskelle mellem regnskabsregler og skatteregler med henblik på at opfylde betingelserne i overgangsreglen.

Omgåelsen består typisk af, at koncernenhederne, der deltagere i arrangementet, kan udnytte, at indtægter, udgifter, avancer, tab eller skattebetalinger ikke afrapporteres konsekvent eller afrapporteres dobbelt, således at en af koncernenhederne som følge af arrangementet kan opfylde betingelserne i overgangsreglen. Uden arrangementet ville koncernenheder ikke kunne anvende overgangsreglen.

Vurderingen i retningslinjerne er, at det er nødvendigt at foretage justeringerne af beregningerne i forhold til overgangsreglerne. Overgangsreglerne indeholder i modsætning til de almindelige regler i minimumsbeskatningsreglerne ikke værnsregler som dem, der fremgår af minimumsbeskatningslovens § 15, stk. 12, om nægtelsen af medregning af visse koncerninterne finansieringsomkostninger og § 22, stk. 4, om, at et beløb for omfattede skat kun kan medtages én gang med henblik på beregningen af de regulerede omfattede skatter.

OECD's retningslinjer fastslår, at en koncernenhed ikke skal kunne anvende overgangsreglen, hvis den alene opfylder betingelserne i reglen som følge af, at den har indgået i et hybridt arrangement efter den 15. december 2022. Denne dato var den dato, hvor de oprindelige retningslinjer om overgangsreglen blev tiltrådt af OECD's Inclusive Framework.

2.1.2. Skatteministeriets overvejelser

De lande, der har tiltrådt OECD-aftalen, er forpligtet til snarest muligt at gennemføre eventuelle ændringer af de nationale gennemførelsesbestemmelser, der måtte være nødvendige for at bringe de nationale regler i overensstemmelse med retningslinjerne.

Minimumsbeskatningsloven bør derfor ændres i overensstemmelse med OECD's retningslinjer om hybride arrangementer.

Retningslinjerne om hybride arrangementer medfører en skærpe af reglerne, da der vil være koncerner, der udelukkes fra at anvende overgangsreglen i forhold til visse jurisdiktioner. Tilbagevirkende kraft for bebyrdende regler bør kun indføres, når afgørende hensyn gør det påkrævet. Samtidigt bør tidsrummet med tilbagevirkende kraft gøres så kort som muligt.

Det vurderes, at minimumsbeskatningslovens regler let kan omgås, hvis ændringerne ikke indføres med virkning for regnskabsår, der påbegyndes den 31. december 2023 eller senere. OECD's retningslinjer angiver således, hvordan omgåelsen kan foretages. Det vil derfor være relativt enkelt for koncernerne at konstruere disse koncerninterne arrangementer, som bortset fra skattefordelen ikke har nogen betydning for koncernen samlet set.

De danske regler, der gennemfører retningslinjerne om hybride arrangementer, bør derfor have virkning for regnskabsår, der påbegyndes den 31. december 2023 eller senere. Dette er tidspunktet, hvor minimumsbeskatningsloven trådte i kraft og fik virkning.

2.1.3. Den foreslåede ordning

Der foreslås en bestemmelse, der gennemfører afsnit 2.6 i OECD's administrative retningslinjer fra december 2023. Der foreslås således indsat en ny bestemmelse som minimumsbeskatningslovens § 72 a om behandlingen af hybride arrangementer i forbindelse med den særlige overgangsregel i minimumsbeskatningslovens § 72.

Det er intentionen, at den foreslåede bestemmelse skal svare til indholdet i OECD's retningslinjer. Ordlyden af den foreslåede bestemmelse er derfor lagt tæt op ad indholdet i pkt. 74.25-74.31, som fremgår af pkt. 35 i OECD's administrative retningslinjer fra december 2023.

Det foreslås, at, alle udgifter og tab, der opstår som følge af hybride arrangementer, og som resulterer i fradrag uden medregning eller dobbelt fradrag for tab, udelukkes fra opgørelsen af resultatet før skat ved vurderingen af, om den særlige overgangsregel vil kunne anvendes i en jurisdiktion. Tilsvarende foreslås, at alle skatteudgifter, der opstår som følge af hybride arrangementer, og som resulterer i dobbelt medregning af skatteudgifter, udelukkes fra opgørelsen af forenkede omfattede skatter.

Det foreslås, at bestemmelsen kun finder anvendelse på hybride arrangementer, der er indgået efter den 15. december

2022. Der vil skulle anlægges en bred forståelse af, hvornår et arrangement anses for indgået. Det vil f.eks. også omfatte tilfælde, hvor koncernen har et eksisterende lånearrangement, hvor der sker et kreditorskifte, eller hvor arrangementet ændres, f.eks. således at kvalifikationen af arrangementet ændres efter regnskabsreglerne i den ene jurisdiktion, men ikke i den anden.

Det foreslås, at der ved et arrangement, der resulterer i fradrag uden medregning, vil skulle forstås en investering, som medfører, at en udgift eller et tab medregnes i den ene koncernenheds regnskab, uden at en tilsvarende indtægt eller avance medregnes i regnskabet hos den anden koncernenhed, eller uden at den anden koncernenhed med rimelighed kan forventes at have en tilsvarende forhøjelse af dens skattepligtige indkomst i arrangementets levetid.

Et standardeksempel på et arrangement, der resulterer i fradrag uden medregning, vil være et arrangement, hvor en koncernenhed har en renteudgift, som medregnes i dens regnskab, idet arrangementet anses for at være gæld for denne koncernenhed, samtidig med at en anden koncernenhed (investor) opgør sit regnskab efter et anderledes regnskabsregelsæt, hvor betalingen ikke medregnes i resultatopgørelsen. Debitorselskabet kan ved at indgå i et sådant arrangement nedbringe sit resultat før skat til nul. Koncernenheden ville dermed – uden den foreslåede bestemmelse – kunne opfylde betingelserne i overgangsreglen, hvorved ekstraskatten kunne sættes til nul.

Et arrangement, der resulterer i fradrag uden medregning, vil også omfatte tilfælde, hvor den anden koncernenhed (investor) anser investeringen for at være en egenkapitalinvestering og derfor anser betalingen for at være (datterselskabs) udbytte, som ikke medregnes i den skattepligtige indkomst. Denne del af bestemmelsen vil finde anvendelse, når det ikke med rimelighed kan forventes, at den anden koncernenhed vil have en tilsvarende forhøjelse af dens skattepligtige indkomst i arrangementets levetid.

Det foreslås, at bestemmelsen om fradrag uden medregning ikke vil finde anvendelse, hvis udgiften eller tabet udelukkende vedrører et instrument udstedt af et pengeinstitut i henhold til tilsynsmæssige krav (hybrid kernekapital for pengeinstitutter).

Det foreslås, at et arrangement, der resulterer i dobbelt fradrag for tab, vil være et arrangement, som medfører en udgift eller et tab i en koncernenheds regnskab, i det omfang udgiften eller tabet også medregnes som en udgift eller et tab i en anden koncernenheds regnskab, eller et tilsvarende beløb er fradragsberettiget ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst for en anden koncernenhed i en anden jurisdiktion. Bestemmelsen vil ikke finde anvendelse, i det omfang den dobbelte medregning af udgifterne eller tabene medregnes i indkomst, der medregnes i begge koncernenheder.

Der foreslås en undtagelse fra reglen om et arrangement

med dobbelt regnskabsmæssigt fradrag for tab. Hvis alle koncernenhederne er hjemmehørende i samme jurisdiktion, vil udgiften eller tabet kunne medregnes i en af koncernenhedernes regnskab.

Endelig foreslås det, at et arrangement, der resulterer i dobbelt medregning af skatteudgifter, vil være et arrangement, som medfører, at mere end en koncernenhed helt eller delvist medregner den samme skatteudgift i dens regulerede omfattede skatter eller ved opgørelsen af dens forenkledede effektive skattesats. Bestemmelsen vil ikke finde anvendelse, hvis indkomsten medregnes som skattepligtig indkomst i alle de koncernenheder, som medregner skatteudgiften.

For nærmere om den foreslåede bestemmelse i minimumsbeskatningslovens § 72 a henvises til lovforslagets § 1, nr. 38, og bemærkningerne hertil.

2.2. Forenkledede beregningsregler for ikkevæsentlige koncernenheder ved anvendelsen af den permanente safe harbour-bestemmelse

2.2.1. Gældende ret

Minimumsbeskatningslovens § 34, stk. 1, er en permanent undtagelsesbestemmelse – en såkaldt safe harbour-bestemmelse – der er udformet i overensstemmelse med den kvalificerede internationale safe harbour-aftale, der fremgår af dokumentet om »Safe Harbours and Penalty Relief: Global Anti-Base Erosion Rules (Pillar Two)«, som er tiltrådt af OECD's Inclusive Framework den 15. december 2022.

Minimumsbeskatningslovens § 34, stk. 1, giver mulighed for, at koncerner omfattet af minimumsbeskatningsloven kan anvende forenkledede beregninger med henblik på at fastslå, at ekstraskatten i en jurisdiktion udgør nul. Den kvalificerede safe harbour-aftale fra december 2022 indeholder en overordnet beskrivelse af, hvordan den permanente undtagelsesbestemmelse skal udformes. De forenkledede beregningsregler, som bestemmelsen er baseret på, fremgår dog ikke af safe harbour-aftalen, hvori det er anført, at beregningsreglerne fastsættes efterfølgende ved administrative retningslinjer fra OECD.

Minimumsbeskatningslovens § 34, stk. 3, indeholder på den baggrund en bemyndigelsesbestemmelse, hvorefter skatteministeren kan fastsætte regler om forenkledede beregningsregler, der kan anvendes efter § 34, stk. 1. Anvendelsen af forenkledede beregningsregler fastsat ved udnyttelse af bemyndigelsesbestemmelsen i minimumsbeskatningslovens § 34, stk. 3, er en betingelse for anvendelsen af undtagelsesbestemmelsen i § 34, stk. 1.

Der er i OECD's administrative retningslinjer fra december 2023 fastsat forenkledede beregningsregler for anvendelse af undtagelsesbestemmelsen i relation til koncernenheder i en jurisdiktion, når sådanne enheders regnskab ikke er inkluderet i den multinationale koncerns konsoliderede regnskaber udelukkende på grund af størrelse eller væsentlighed (»ikke-væsentlige koncernenheder«).

Efter de administrative retningslinjer skal koncerner omfattet af minimumsbeskatningsreglerne kunne vælge, at den ekstraskat, der skal betales for en eller flere ikkevæsentlige koncernenheder i en jurisdiktion, ansættes til nul, baseret på forenkede beregninger, der tager udgangspunkt i de oplysninger om henholdsvis koncernenhedernes totale omsætning og deres aktuelle skatteomkostninger, der fremgår af koncernernes land for land-rapporteringer.

2.2.2. Skatteministeriets overvejelser

De lande, der har tiltrådt OECD-aftalen, er forpligtet til snarest muligt at gennemføre eventuelle ændringer af de nationale gennemførelsesbestemmelser, der måtte være nødvendige for at bringe de nationale regler i overensstemmelse med retningslinjerne.

Det vurderes, at de forenkede beregningsregler, der efter OECD's administrative retningslinjer fra december 2023 skal gælde for ikkevæsentlige koncernenheder i en jurisdiktion, bør gennemføres ved indsættelse af en særlig bestemmelse herom i minimumsbeskatningsloven. Dette vurderes mere hensigtsmæssigt, frem for at der ved udnyttelse af bemyndigelsesbestemmelsen i minimumsbeskatningslovens § 34, stk. 3, fastsættes beregningsregler, der kan danne grundlag for anvendelsen af minimumsbeskatningslovens § 34, stk. 1.

Det bemærkes herved, at de forenkede beregningsregler for ikkevæsentlige koncernenheder efter OECD's administrative retningslinjer skal kunne vælges anvendt for en eller flere ikkevæsentlige koncernenheder i en jurisdiktion, selv om koncernen også har koncernenheder i jurisdiktionen, som valget ikke gælder for. Efter ordlyden af minimumsbeskatningslovens § 34, stk. 1, forudsætter bestemmelsen imidlertid, at undtagelsesbestemmelsen vælges anvendt for alle koncernenheder i jurisdiktionen.

Anvendelsen af de forenkede beregningsregler for ikkevæsentlige koncernenheder er efter de administrative retningslinjer endvidere undergivet en række betingelser, som det findes hensigtsmæssigt at fastsætte direkte i minimumsbeskatningsloven.

For koncerner med ikkevæsentlige koncernenheder vil muligheden for at anvende de forenkede beregningsregler kunne medføre en vis administrativ lempelse. Det vurderes derfor, at reglerne bør have virkning for regnskabsår, der påbegyndes den 31. december 2023 eller senere, således at de får virkning fra samme tidspunkt, som minimumsbeskatningslovens øvrige regler.

2.2.3. Den foreslåede ordning

Det foreslås, at der indsættes en ny bestemmelse som minimumsbeskatningslovens § 34 a, der gennemfører de administrative retningslinjer for anvendelsen af den permanente undtagelsesbestemmelse i relation til ikkevæsentlige koncernenheder.

Det foreslås, at den indberettende koncernenhed kan beslutte, at ekstraskatten ansættes til nul for en eller flere koncernenheder i en jurisdiktion, når enhedernes regnskab ikke er inkluderet i den multinationale koncerns konsoliderede regnskaber udelukkende på grund af størrelse eller væsentlighed, og en af følgende betingelser er opfyldt i jurisdiktionen for de koncernenheder, som beslutningen vedrører:

- 1) Den samlede omsætning i regnskabsåret efter det anvendelige regelsæt for koncernens land for land-rapportering er lig med eller mindre end det beløb, hvormed nettoindkomsten kan nedsættes efter minimumsbeskatningslovens § 30.
- 2) Den samlede omsætning i regnskabsåret efter det anvendelige regelsæt for koncernens land for land-rapportering er mindre end 1 mio. euro.
- 3) Den effektive skattesats i regnskabsåret opgjort som den aktuelle skatteomkostning efter det anvendelige regelsæt for koncernens land for land-rapportering divideret med den samlede omsætning efter det anvendelige regelsæt for koncernens land for land-rapportering er lig med eller højere end minimumsskattesatsen.

Ekstraskatten vil kunne fastsættes til nul i regnskabsåret, hvis blot en enkelt af de nævnte betingelser er opfyldt.

Koncernen vil efter forslaget frit kunne vælge, om bestemmelsen skal anvendes på alle ikkevæsentlige koncernenheder i en jurisdiktion eller blot på en enkelt eller nogle af disse koncernenheder. Vælges bestemmelsen anvendt på flere ikkevæsentlige koncernenheder i samme jurisdiktion, vil vurderingen af, om betingelserne er opfyldt, imidlertid skulle foretages samlet for de pågældende koncernenheder.

Den første betingelse vil være opfyldt, hvis den totale omsætning i jurisdiktionen for de koncernenheder, der er omfattet af valget, er lig med eller lavere end det beløb, der kan opgøres efter den såkaldte substansbaserede indkomstudelukkelse i minimumsbeskatningslovens § 30. Efter denne regel kan den kvalificerede indkomst til brug for beregning af ekstraskatten efter minimumsbeskatningsloven nedsættes med et beløb bestående af summen af 5 pct. af lønomkostningerne og 5 pct. af den bogførte værdi af materielle aktiver i en jurisdiktion. Bestemmelsen giver således mulighed for en nedsættelse af den kvalificerede indkomst, hvor der må anses for at foreligge en reel aktivitet, og hvor risikoen for skatteundgåelse derfor må anses for mindre. Det bemærkes, at procentsatsen til brug for beregning af nedsættelsesbeløbet er højere i perioden fra og med 2023 til og med 2032.

Betingelsen vil være opfyldt, hvis den eller de relevante koncernenheder efter det anvendelige regelsæt for koncernens land for land-rapportering har en samlet omsætning, der er lavere end det nedsættelsesbeløb, der kan opgøres for enhederne efter minimumsbeskatningslovens § 30.

Den anden betingelse vil være opfyldt, hvis den samlede omsætning i regnskabsåret efter det anvendelige regelsæt for

koncernens land for land-rapportering er mindre end 1 mio. euro.

Endelig vil ekstraskatten efter den tredje betingelse kunne ansættes til nul, hvis den effektive skattesats i regnskabsåret opgjort som den aktuelle skatteomkostning efter det anvendelige regelsæt for koncernens land for land-rapportering divideret med den samlede omsætning efter det samme regelsæt er lig med eller højere end minimumsskattesatsen, altså 15 pct.

Ved vurderingen af, om betingelserne er opfyldt, vil både den totale omsætning for de ikkevæsentlige koncernenheder i jurisdiktionen, som er omfattet af valget, og den totale skatteomkostning for disse koncernenheder skulle opgøres på grundlag af det anvendelige regelsæt for koncernens land for land-rapportering.

Efter forslaget vil det anvendelige regelsæt for koncernens land for land-rapportering være reglerne i det ultimative moderselskabs jurisdiktion, eller, hvis moderselskabet ikke har indgivet rapporten, reglerne om indholdet af land for land-rapporten i den jurisdiktion, hvor det stedfortrædende moderselskab er hjemmehørende. Ved stedfortrædende moderselskab forstås den koncernenhed, som indgiver land for land-rapporten på koncernens vegne.

Er koncernen ikke forpligtet til at indgive en land for land-rapport efter reglerne i nogen jurisdiktion, vil det anvendelige regelsæt for koncernens land for land-rapportering efter forslaget være OECD's BEPS Action 13 Final Report fra 2015 og reglerne om land for land-rapportering i OECD's Guidance on Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting (2022).

Efter forslaget vil faste driftssteder af koncernenheder, hvis regnskab ikke er inkluderet i den multinationale koncerns konsoliderede regnskaber udelukkende på grund af størrelse eller væsentlighed, også skulle anses for ikkevæsentlige koncernenheder ved anvendelsen af den foreslåede bestemmelse. Der vil kunne træffes et valg om anvendelse af bestemmelsen for sådanne faste driftssteder uafhængigt af, om bestemmelsen også er valgt anvendt i forhold til hovedenheden.

Er der truffet et valg om at anvende bestemmelsen for et fast driftssted, vil vurderingen af, om de ovennævnte betingelser for at ansætte ekstraskatten til nul er opfyldt, skulle foretages samlet for det faste driftssted og eventuelle andre ikkevæsentlige koncernenheder, herunder faste driftssteder, som bestemmelsen anvendes for i den pågældende jurisdiktion.

Efter forslaget vil det være en betingelse for at anvende den foreslåede bestemmelse, at koncernen har udarbejdet konsoliderede regnskaber efter en almindeligt anerkendt regnskabsstandard som defineret i minimumsbeskatningslovens § 4, nr. 25, eller efter en godkendt regnskabsstandard som defineret i minimumsbeskatningslovens § 4, nr. 26. Er de konsoliderede regnskaber udarbejdet efter en godkendt

regnskabsstandard, vil de skulle være reguleret for at forhindre væsentlige konkurrencefordrejninger, jf. minimumsbeskatningslovens § 4, nr. 27.

Det foreslås endvidere, at det skal være en betingelse, at de konsoliderede regnskaber har været undergivet ekstern revision.

Endeligt foreslås det, at det for koncernenheder, hvis samlede omsætning, herunder i enhedens eventuelle faste driftssteder, i regnskabsåret er højere end 50 mio. euro, skal være en betingelse, at det særskilte regnskab for koncernenheden, der anvendes som grundlag for koncernens land for land-rapportering, er udarbejdet i overensstemmelse med en almindeligt anerkendt eller godkendt regnskabsstandard.

2.3. Reguleringer som følge af allokering af købesum ved anvendelsen af overgangsreglen baseret på land for land-rapporteringen

2.3.1. Gældende ret

Det følger af minimumsbeskatningslovens § 12, stk. 2, at koncernenhedens regnskabsmæssige nettoindkomst eller -tab 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.

Minimumsbeskatningslovens § 12, stk. 1 og 2, implementerer EU-direktivets artikel 15, stk. 1, der er baseret på artikel 3.1.2 i OECD's modelregler. Det fremgår af pkt. 3 i kommentarerne til artikel 3.1.2 i OECD's modelregler, at der ved opgørelsen af en koncernenheds kvalificerede indkomst eller tab som udgangspunkt skal bortses fra reguleringer som følge af allokering af købesum. Allokering af købesum (»Purchase Price Allocation – PPA«) skal efter danske og internationale regnskabsstandarder foretages i forbindelse med køb af virksomheder og indebærer, at købesummen allokteres på alle den overtagne virksomheds aktiver og passiver på grundlag af en vurdering af markedsværdien af disse aktiver og passiver, herunder f.eks. også immaterielle aktiver, som ikke tidligere er blevet aktiveret.

Det fremgår af pkt. 3 og 4 i kommentarerne til artikel 3.1.2 i OECD's modelregler, at der som udgangspunkt også skal bortses fra reguleringer som følge af allokering af købesum i de tilfælde, hvor disse reguleringer efter den anvendelige regnskabsstandard er indregnet i den overtagne koncernenheds særskilte regnskab.

Det følger dog af pkt. 18 i kommentarerne til kapitel 6 i OECD's modelregler, at reguleringer som følge af allokering af købesum skal medregnes i visse særlige tilfælde, hvor der er tale om transaktioner, der normalt er skattepligtige efter de lokale skatteregler, og hvor transaktionerne kan udløse udskudte skatteforpligtelser eller -aktiver, der medregnes ved opgørelsen af den kvalificerede indkomst eller det kvalificerede tab efter minimumsbeskatningsreglerne.

Efter pkt. 4 i kommentarerne til artikel 3.1.2 i OECD's modelregler kan der endvidere medregnes reguleringer som følge af allokering af købesum vedrørende transaktioner gennemført før den 1. december 2021, hvis koncernen ikke er i besiddelse af oplysninger, der giver mulighed for med rimelig sikkerhed at fastslå den bogførte værdi af de overtagne aktiver og passiver før erhvervelsen. I givet fald skal eventuelle udskudte skatteaktiver eller skatteforpligtelser, der har sammenhæng med transaktionen, ligeledes medregnes.

Minimumsbeskatningslovens § 72 giver adgang til i en overgangsperiode at fastsætte ekstraskatten til nul i en jurisdiktion, hvis den multinationale koncern opfylder mindst en af tre betingelser, der er opregnet i § 72, stk. 1.

Opgørelserne i de tre betingelser skal være baseret på kvalificerede land for land-rapporter. Ved en kvalificeret land for land-rapport forstås efter minimumsbeskatningslovens § 72, stk. 4, nr. 4, en land for land-rapportering, der er udarbejdet og indgivet på baggrund af kvalificerede regnskaber.

Ved et kvalificeret regnskab forstås efter minimumsbeskatningslovens § 72, stk. 4, nr. 5, (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 almindeligt 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 koncerns konsoliderede regnskaber udelukkende på grund af størrelse eller væsentlighed.

Minimumsbeskatningslovens § 72 indebærer en administrativ lettelse for koncerner omfattet af loven, idet koncernen i overgangsperioden slipper for at skulle udarbejde de mere komplekse beregninger efter minimumsbeskatningslovens kapitel 5-7, hvis mindst en af betingelserne i § 72, stk. 1, er opfyldt i en jurisdiktion.

Minimumsbeskatningslovens § 72 er udformet i overensstemmelse med retningslinjerne i afsnit 1 i dokumentet Safe Harbours and Penalty Relief: Global Anti-Base Erosion Rules (Pillar Two) fra december 2022. I relation til omtalen af, at der ved et kvalificeret regnskab bl.a. forstås de bogføringskonti, der er anvendt til at udarbejde den multinationale koncerns ultimative moderselskabs konsoliderede regnskaber, fremgår det, at dette svarer til (»mirrors«) artikel 3.1.2 i OECD's modelregler. Dette kan skabe usikkerhed om, hvorvidt der skal bortses fra reguleringer som følge af allokering af købesum i forbindelse med køb af virksomheder, idet udgangspunktet er, at der skal bortses fra sådanne reguleringer ved opgørelsen af en koncernenheds regnskabsmæssige nettoindkomst eller -tab.

I afsnit 1 i OECD's administrative retningslinjer fra december 2023 er der nu fastsat regler om, i hvilket omfang en

land for land-rapportering, der er udarbejdet på baggrund af kvalificerede regnskaber, der medregner reguleringer som følge af allokering af købesum, kan lægges til grund ved anvendelsen af den regel, der i minimumsbeskatningsloven er gennemført ved § 72.

2.3.2. Skatteministeriets overvejelser

De lande, der har tiltrådt OECD-aftalen, er forpligtet til snarest muligt at gennemføre eventuelle ændringer af de nationale gennemførelsesbestemmelser, der måtte være nødvendige for at bringe de nationale regler i overensstemmelse med retningslinjerne.

Minimumsbeskatningsloven implementerer EU-direktivet, der er baseret på OECD's modelregler, og lovens bestemmelser skal så vidt muligt fortolkes i overensstemmelse med OECD's modelregler og OECD's administrative retningslinjer herom. Formuleringerne i safe harbour-aftalen fra december 2022 har imidlertid kunnet skabe tvivl om, hvorvidt en land for land-rapportering, der er udarbejdet på baggrund af kvalificerede regnskaber, der medregner reguleringer som følge af allokering af købesum, kan lægges til grund ved anvendelsen af minimumsbeskatningslovens § 72.

Det vurderes på den baggrund, at de regler herom, der fremgår af OECD's administrative retningslinjer fra december 2023, bør gennemføres ved en ændring af minimumsbeskatningslovens § 72.

Når der fastsættes særlige regler om medregning af reguleringer som følge af allokering af købesum i relation til minimumsbeskatningslovens § 72, vurderes det hensigtsmæssigt samtidigt at ændre minimumsbeskatningslovens § 12, stk. 2, således at der ikke kan opstå tvivl om, at bestemmelsen skal fortolkes i overensstemmelse med pkt. 3 og 4 i kommentarerne til artikel 3.1.2 og pkt. 18 i kommentarerne til kapitel 6 i OECD's modelregler.

De foreslåede regler giver en udvidet adgang til at basere anvendelsen af minimumsbeskatningslovens § 72 på regnskaber, der medregner reguleringer som følge af allokering af købesum, i forhold til hvad der ellers gælder ved anvendelsen af minimumsbeskatningslovens regler. Det vurderes derfor, at reglerne bør have virkning for regnskabsår, der påbegyndes den 31. december 2023 eller senere, således at de får virkning fra samme tidspunkt som minimumsbeskatningslovens øvrige regler.

2.3.3. Den foreslåede ordning

Der foreslås en ændring af minimumsbeskatningslovens § 72, stk. 4, nr. 4, der gennemfører OECD's administrative retningslinjer fra december 2023 om, i hvilket omfang en land for land-rapportering, der er udarbejdet på baggrund af kvalificerede regnskaber, der medregner reguleringer som følge af allokering af købesum, kan lægges til grund.

Forslaget vil indebære, at en land for land-rapportering, der er baseret på kvalificerede regnskaber, som udgangspunkt

kan anses for en kvalificeret land for land-rapport, selv om den er udarbejdet på baggrund af kvalificerede regnskaber, der medregner reguleringer som følge af allokering af købesum.

Efter forslaget vil dette dog ikke gælde, hvis land for land-rapporten medregner reguleringer som følge af allokering af købesum, og disse reguleringer for den pågældende koncernenhed ikke har været medregnet i alle koncernens land for land-rapporter, der er indgivet for regnskabsår, der begynder efter den 31. december 2022. Der stilles således krav om, at koncernen har haft en konsekvent praksis med hensyn til medtagelse af reguleringerne for den pågældende koncernenhed.

Det skal ses i lyset af, at der generelt gælder et krav om, at land for land-rapporterne er baseret på en konsekvent praksis med hensyn til, hvilke kvalificerede regnskaber der anvendes med henblik på udarbejdelsen af rapporter, jf. eksemplerne i afsnit 1, side 11 (pkt. 74.4-74.8), i OECD's administrative retningslinjer fra december 2023. Det skal desuden ses i lyset af, at de regnskabsmæssige reguleringer, der foretages som følge af allokering af købesum, hverken for køber eller sælger repræsenterer en reel indtægt eller udgift, og at det derfor ikke bør være muligt i det enkelte år frit at vælge, om reguleringerne medtages eller ej.

Kravet om konsistent praksis med hensyn til medtagelse af reguleringerne vil dog ikke skulle gælde tilfælde, hvor en koncernenhed som følge af lov eller anden offentligretlig regulering har været forpligtet til at ændre det regnskab, som land for land-rapporteringen baseres på, således at reguleringer for købesum medregnes.

Endeligt foreslås det, at en land for land-rapport som udgangspunkt kun anses for en kvalificeret land for land-rapport, hvis eventuelle tab ved værdiforringelse af goodwill konstateret ved transaktioner gennemført efter den 30. november 2021, der er medregnet ved opgørelsen af resultatet før skat, er tilbageført.

Det foreslås endvidere, at det præciseres i minimumsbeskatningslovens § 12, stk. 2, at der som udgangspunkt skal bortses fra reguleringer som følge af allokering af købesum i de tilfælde, hvor disse reguleringer er indregnet i den overtagende koncernenheds særskilte regnskab. Reguleringer som følge af allokering af købesum skal dog medregnes i de særlige tilfælde, der omhandles i pkt. 18 i kommentarerne til kapitel 6 i OECD's modelregler, hvor transaktionerne normalt er skattepligtige efter de lokale skatteregler og kan udløse udskudte skatteforpligtelser eller -aktiver, der medregnes ved opgørelsen af den kvalificerede indkomst eller det kvalificerede tab efter minimumsbeskatningsreglerne.

Endvidere kan reguleringer som følge af allokering af købesum medregnes, hvis erhvervelsen er gennemført før den 1. december 2021, og koncernen ikke er i besiddelse af oplysninger, der giver mulighed for med rimelig sikkerhed at

fastslå bogførte værdier af de overtagne aktiver og passiver før erhvervelsen.

For nærmere om den foreslåede ordning henvises til lovforslagets § 1, nr. 4 og 37, og bemærkningerne hertil.

2.4. Øvrige ændringer med henblik på gennemførelse af OECD's administrative retningslinjer og EU-direktivet

2.4.1. Gældende ret

Minimumsbeskatningslovens § 51 fastlægger, hvordan der skal tages højde for udskudte skatteaktiver og -forpligtelser, der vedrører perioden forud for det såkaldte overgangsår.

Det fremgår af minimumsbeskatningslovens § 51, stk. 4, 1. pkt., at der ved overgangsår for en jurisdiktion forstås 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 fremgår af pkt. 10.2.1 i kommentarerne til artikel 9.1.3 i OECD's modelregler, at overgangsåret er det første regnskabsår, hvor en multinational koncern falder ind under anvendelsesområdet for en kvalificeret regel om indkomstmedregning, en kvalificeret regel om underbeskattet overskud eller en kvalificeret regel om indenlandsk ekstraskat, for så vidt angår den pågældende jurisdiktion.

Koncernhederne i en jurisdiktion kan blive omfattet af en kvalificeret regel om indenlandsk ekstraskat, inden de omfattes af en kvalificeret regel om indkomstmedregning eller en kvalificeret regel om underbeskattet overskud. Det kan f.eks. være tilfældet, hvis der indføres en kvalificeret regel om indenlandsk ekstraskat i jurisdiktionen fra og med regnskabsåret 2024, mens der først senere indføres en kvalificeret regel om indkomstmedregning i det ultimative moderselskabs hjemland, og der heller ikke er indført regler om indkomstmedregning i nogen af de eventuelle mellem-liggende moderselskabers hjemlande.

Det fremgår om sådanne tilfælde af OECD's administrative retningslinjer fra juli 2023, at der skal fastsættes et nyt overgangsår, hvis koncernhederne i en jurisdiktion falder ind under anvendelsesområdet for en kvalificeret regel om indkomstmedregning eller en kvalificeret regel om underbeskattet overskud i et regnskabsår, hvor de tidligere har været omfattet af anvendelsesområdet for en kvalificeret regel om indenlandsk ekstraskat.

Det er i de administrative retningslinjer endvidere opregnet, hvad der specifikt skal være konsekvensen af, at der fastsættes et nyt overgangsår. Disse konsekvenser vedrører anvendelsen af de regler, der fremgår af bestemmelserne i minimumsbeskatningslovens § 22, stk. 5 og 6, § 23, stk. 6, § 24 og § 51, stk. 1 og 2.

Efter minimumsbeskatningslovens § 51, stk. 3, baseres grundlaget for aktiver, bortset fra lagerbeholdningen, der overføres mellem koncernheder efter den 30. november

2021 og før begyndelsen af et overgangsår, på den afhængende koncernenheds bogførte værdi af de overdragne aktiver ved afhændelsen, idet de udskudte skatteaktiver og skatteforpligtelser ansættes på dette grundlag.

Minimumsbeskatningslovens § 51, stk. 3, skal sikre, at der ikke vil være mulighed for at opnå en opskrivning af værdien af de pågældende aktiver, uden at den modsvarende gevinst indgår i den indkomst, der beskattes efter regelsættet. Det fremgår af bestemmelsens 2.-6. pkt., at der skal undtages fra reglen, i det omfang den afhængende koncernenhed beskattes ved den koncerninterne overdragelse efter de almindelige selskabsbeskatningsregler.

Bestemmelsen finder anvendelse for aktiver, der overføres inden overgangsåret.

Det er i OECD's administrative retningslinjer præciseret, at det afgørende overgangsår i forhold til denne bestemmelse er overgangsåret for den afhængende koncernenhed.

Minimumsbeskatningsloven finder anvendelse på koncernenheder, der indgår i en koncern med en årlig omsætning på mindst 750 mio. euro. Det følger af minimumsbeskatningslovens § 4, nr. 45, at der ved omsætning forstås indtægter, der opstår i forbindelse med en virksomheds ordinære drift, herunder varesalg, levering af tjenesteydelser, honorarer, renter, udbytter og royalties. Minimumsbeskatningslovens § 4, nr. 45, svarer til den danske lovfastsatte definition af begrebet omsætning i forhold til reglerne om land for land-rapporter, jf. skattekontrollovens § 47, stk. 1, nr. 6.

De af OECD offentliggjorte kommentarer til modelreglerne har hidtil alene indeholdt den bemærkning, at omsætningsgrænsen er den samme som den grænse, der anvendes i forhold til reglerne om, hvilke koncerner der skal indgive en land for land-rapport. OECD's administrative retningslinjer fra december 2023 udbygger imidlertid kommentarerne til modelreglerne vedrørende forståelsen af begrebet omsætning. Heraf fremgår navnlig, at også nettogevinster ved investeringer indgår.

Koncerner, der er omfattet af minimumsbeskatningsloven, skal indgive et standardskema til Skatteforvaltningen med oplysninger om ekstraskatten.

Efter minimumsbeskatningslovens § 53, stk. 4, er fristen for indgivelse af standardskemaet og eventuelle meddelelser senest 15 måneder efter udløbet af rapporteringsåret, dog senest 18 måneder efter udløbet af rapporteringsåret, hvor dette er et overgangsår. Rapporteringsåret er det regnskabsår, der skal indgives oplysninger om. Ved overgangsår forstås det første regnskabsår, hvor en koncern falder ind under minimumsbeskatningslovens anvendelsesområde, jf. § 51, stk. 4.

Det er i OECD's administrative retningslinjer fra december 2023 fastsat, at fristen for indgivelse af oplysninger efter

minimumsbeskatningsreglerne ikke kan være en dato, der ligger før den 30. juni 2026.

Minimumsbeskatningslovens § 12, stk. 3, indeholder et krav om, at en koncernenheds koncerninterne transaktioner med andre koncernenheder skal være sket til priser og vilkår, der er i overensstemmelse med armslængdeprincippet. Bestemmelsen medfører således, at armslængdeprincippet skal følges ved opgørelsen af den kvalificerede indkomst eller det kvalificerede tab for de involverede koncernenheder.

Bestemmelsen er formuleret således, at den finder anvendelse både på grænseoverskridende transaktioner og på rent nationale transaktioner.

I OECD's modelregler, artikel 3.2.3, og i minimumsbeskatningsdirektivets artikel 16, stk. 4, skelnes der imidlertid mellem grænseoverskridende transaktioner og rent nationale transaktioner, idet der som udgangspunkt ikke skal foretages armslængdereguleringer af rent nationale transaktioner.

Det fremgår af minimumsbeskatningslovens § 15, stk. 5, at den indberettende koncernenhed kan vælge at inkludere visse regnskabsmæssige egenkapitalgevinster og -tab på ejerandele, når disse beskattes efter de almindelige selskabsskatte-regler i en jurisdiktion. Vælges dette, vil koncernen også skulle medregne de korresponderende aktuelle og udskudte skatteudgifter og -aktiver ved opgørelsen af de omfattede skatter.

Minimumsbeskatningslovens § 15, stk. 5, finder dog ikke anvendelse på investeringer i såkaldte kvalificerede ejerandele. Det fremgår af bestemmelsens 2. pkt., at der 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.

I OECD's administrative retningslinjer er der udarbejdet en særlig regel for investering i disse kvalificerede ejerandele, som fremgår af pkt. 57.1-57.9 i kommentarerne til artikel 3.2.1(c) i OECD's modelregler. Reglen medfører, at en koncernenhed, som ejer en kvalificeret ejerandel i en skattemæssigt transparent enhed, vil skulle regulere koncernenhedens omfattede skatter for visse nærmere definerede skattefordele. Denne særlige regel er ikke indarbejdet i minimumsbeskatningsloven.

Det fremgår af minimumsbeskatningslovens § 71, stk. 3, 1. pkt., at kapitel 12, dvs. reglen om beskatning af underbeskattet overskud, først har virkning for regnskabsår, der påbegyndes den 31. december 2024 eller senere. Som en undtagelse herfra har reglen om underbeskattet overskud efter minimumsbeskatningslovens § 71, stk. 3, 2. pkt., 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 EU-direktivet.

Direktivets artikel 50, stk. 1, giver medlemsstater mulighed for at beslutte ikke at anvende reglen om indkomstmedregning og reglen om underbeskattet overskud i seks på hinanden følgende regnskabsår, som begynder den 31. december 2023 eller senere, når højst 12 ultimative moderselskaber i omfattede koncerner er hjemmehørende i jurisdiktionen. Efter direktivets artikel 50, stk. 2, skal de andre EU-medlemslande end det, hvor det ultimative moderselskab er beliggende, i så fald sikre, at koncernhederne i det medlemsland, hvor de er beliggende, er underlagt ekstraskatten i henhold til reglen om underbeskattede overskud, der er allokert til det pågældende medlemsland for regnskabsår, der begynder den 31. december 2023 eller senere.

Minimumsbeskatningslovens § 72, stk. 3, 2. pkt., skal implementere direktivets artikel 50, stk. 2. Lovbestemmelsen er dog formuleret således, at den gælder, hvor en underbeskattet koncernhed – og ikke det ultimative moderselskab – er hjemmehørende i et EU-medlemsland, der i medfør af direktivets artikel 50, stk. 1, har valgt at undlade at anvende reglen om indkomstmedregning og reglen om underbeskattet overskud.

2.4.2. Skatteministeriets overvejelser

De lande, der har tiltrådt OECD-aftalen, er forpligtet til snarest muligt at gennemføre eventuelle ændringer af de nationale gennemførelsesbestemmelser, der måtte være nødvendige for at bringe de nationale regler i overensstemmelse med retningslinjerne.

Minimumsbeskatningsloven implementerer EU-direktivet, der er baseret på OECD's modelregler, og lovens bestemmelser skal så vidt muligt fortolkes i overensstemmelse med OECD's modelregler og OECD's administrative retningslinjer herom.

Minimumsbeskatningsloven tager ikke højde for OECD's administrative retningslinjer fra juli 2023, hvorefter der skal fastsættes et nyt overgangsår, hvis koncernhederne i en jurisdiktion falder ind under anvendelsesområdet for en kvalificeret regel om indkomstmedregning eller en kvalificeret regel om underbeskattet overskud i et regnskabsår, hvor de tidligere har været omfattet af anvendelsesområdet for en kvalificeret regel om indenlandsk ekstraskat. Der bør således ske en gennemførelse heraf ved en ændring af minimumsbeskatningslovens § 51.

Det vurderes, at minimumsbeskatningslovens § 51 på visse punkter samtidig bør præciseres for at bringe bestemmelsens ordlyd bedre i overensstemmelse med OECD's bagvedliggende modelregler og administrative retningslinjer.

Derudover vurderes det, at den særlige danske definition af begrebet omsætning i minimumsbeskatningslovens § 4, nr. 45, bør ophæves. Det vil indebære, at forståelsen af begrebet omsætning i stedet for at være fastlagt i en lovbestemt definition vil komme til at bero på kommentarerne til OECD's modelregler og de offentliggjorte administrative retningslinjer fra OECD.

Begrebet omsætning har en central betydning for, hvorvidt koncerner omfattes af reglerne om en minimumsbeskatning. De danske regler om en minimumsbeskatning af store koncerner bør derfor være udformet på en sådan måde, at de uden forsinkelse har samme afgrænsning af omfattede koncerner som i øvrigt følges globalt. Dermed bør de også uden forsinkelse følge den globale forståelse af begrebet omsætning, således som dette begreb skal forstås ved anvendelsen af OECD's modelregler. Det er vurderingen, at dette bedst vil kunne opnås ved at have en direkte kobling til de administrative retningslinjer fra OECD i stedet for at have en selvstændig dansk lovbaseret definition, der vil skulle justeres via en lovproces.

Det vurderes endvidere, at minimumsbeskatningslovens § 53, stk. 4, bør ændres, så fristen for indgivelse af oplysninger efter minimumsbeskatningsreglerne tidligst er den 30. juni 2026.

Desuden vurderes det, at minimumsbeskatningslovens § 12, stk. 3, bør præciseres, således at der som udgangspunkt ikke skal foretages reguleringer af den kvalificerede indkomst eller et kvalificeret tab til armslængdevilkår for rent nationale koncerninterne transaktioner.

Det vurderes herudover, at der bør indføres en særlig regel for investeringer i såkaldte kvalificerede ejerandele i overensstemmelse med kommentarerne til OECD's modelregler, således at hvis en koncernhed, hvor der er truffet valg om medregning af egenkapitalgevinster og -tab, ejer en kvalificeret ejerandel (direkte eller indirekte) i en skattemæssigt transparent enhed, vil koncernhedens omfattede skatter skulle reguleres for visse nærmere definerede skattefordele.

Endeligt vurderes det, at bestemmelsen i minimumsbeskatningslovens § 71, stk. 3, 2. pkt., bør præciseres, således at reglerne i lovens kapitel 12 om underbeskattet overskud finder anvendelse, når et ultimativt moderselskab er hjemmehørende i et EU-medlemsland, der har gjort brug af valgmuligheden i EU-direktivets artikel 50, stk. 1.

De foreslåede ændringer må anses for præciseringer eller ændringer, der indebærer en (administrativ) lempelse for de berørte koncerner. Dog vil det kunne afhænge af de konkrete forhold, om forslaget om, at der i visse tilfælde skal fastsættes et nyt overgangsår, vil indebære en fordel eller en ulempe for de berørte koncerner. Det vurderes imidlertid, at det må anses for usandsynligt, at den foreslåede regel vil få virkning i praksis før (tidligst) i 2025.

På den baggrund og under hensyntagen til, at minimumsbeskatningsreglerne bør anvendes ensartet i alle de lande, der har tiltrådt OECD-aftalen, vurderes det, at de foreslåede ændringer alle bør have virkning for regnskabsår, der påbegyndes den 31. december 2023 eller senere, således at de får virkning fra samme tidspunkt, som minimumsbeskatningslovens øvrige regler.

2.4.3. Den foreslåede ordning

Det foreslås, at der indsættes et nyt stykke som minimumsbeskatningslovens § 51, stk. 5, hvorefter der i overensstemmelse med OECD's administrative retningslinjer fra juli 2023 vil skulle fastsættes et nyt overgangsårsår i de tilfælde, hvor koncernenhederne i en jurisdiktion bliver omfattet af kvalificerede regler om indkomstmedregning eller beskatning af underbeskattet overskud, og koncernenhederne i forvejen i den jurisdiktion, hvor de er hjemmehørende, har været omfattet af en kvalificeret indenlandsk ekstraskat.

Det foreslås endvidere, at konsekvenserne af det nye overgangsårsår skal svare til de konsekvenser, som fastsættelsen af det nye overgangsårsår vil skulle have efter OECD's administrative retningslinjer fra juli 2023. Det nye overgangsårsår vil således bl.a. medføre, at fremført yderligere negativ ekstraskat efter minimumsbeskatningslovens § 22, stk. 5 og 6, skal elimineres, og at minimumsbeskatningslovens § 23, stk. 6, ikke finder anvendelse på udskudte skatteforpligtelser, som er indregnet ved opgørelsen af den effektive skattesats i forhold til den kvalificerede regel om indenlandsk ekstraskat, og som ikke er efterbeskattet inden det nye overgangsårsår.

Om konsekvenserne af fastsættelsen af det nye overgangsårsår henvises i øvrigt til lovforslagets § 1, nr. 30, og bemærkningerne hertil.

Der foreslås derudover en række præciseringer af bestemmelsen i minimumsbeskatningslovens § 51.

Det foreslås således præciseret, at overgangsåret er det første år, hvor en koncern falder ind under anvendelsesområdet for en kvalificeret regel om indkomstmedregning, en kvalificeret regel om underbeskattet overskud eller en kvalificeret regel om indenlandsk ekstraskat.

Derudover foreslås der en præcisering af bestemmelsen i minimumsbeskatningslovens § 51, stk. 3, om overførsel af aktiver mellem koncernenheder, således at det fremgår, at det afgørende er, om transaktionen sker, før eller efter den afhændende koncernenhed omfattes af en kvalificeret regel om indkomstmedregning, en kvalificeret regel om underbeskattet overskud eller en kvalificeret regel om indenlandsk ekstraskat i det regnskabsår, hvor transaktionen foregår.

Det foreslås endvidere, at definitionen af begrebet omsætning i minimumsbeskatningslovens § 4, nr. 45, ophæves.

Desuden foreslås en ændring af minimumsbeskatningslovens § 53, stk. 4, således at det i overensstemmelse med OECD's administrative retningslinjer fra december 2023 fremgår, at fristen for indgivelse til Skatteforvaltningen af standardskemaet med oplysninger efter minimumsbeskatningsreglerne tidligst udløber den 30. juni 2026.

Endvidere foreslås en ændring af minimumsbeskatningslovens § 12, stk. 3, således at der som udgangspunkt ikke skal foretages reguleringer af den kvalificerede indkomst til armslængdevilkår vedrørende rent nationale transaktioner. Undtagelsen vil dog være begrænset til de koncernenheder, der indgår i den samme opgørelse af den effektive skat-

tesats på jurisdiktionsniveau. Undtagelsen vil dermed f.eks. ikke omfatte transaktioner med minoritetsejede koncernenheder, for hvilke der skal foretages en separat opgørelse af den effektive skattesats. Den foreslåede undtagelse vil heller ikke omfatte transaktioner, som medfører tab ved salg eller anden overførsel af aktiver, hvis tabet er medtaget ved beregningen af den kvalificerede indkomst eller det kvalificerede tab.

Der foreslås herudover indsat en ny bestemmelse som minimumsbeskatningslovens § 23 a. Bestemmelsen vil medføre, at en koncernenheds omfattede skatter for et regnskabsår vil skulle reguleres for enhver kvalificeret gennemløbskattefordel, når koncernenheden ejer en kvalificeret ejerandel i form af en investering i en skattemæssigt transparent enhed, og der er truffet valg om medregning af regnskabsmæssige egenkapitalgevinster og -tab på ejerandele efter § 15, stk. 5. En kvalificeret gennemløbskattefordel vil være enhver skattegodtgørelse, som ikke er en kvalificeret skattegodtgørelse, og ethvert fradragsberettiget tab multipliceret med ejerens nominelle skattesats, der modtages eller løber gennem fra en kvalificeret ejerandel, i det omfang ejerens investering i form af den kvalificerede ejerandel reduceres. Der henvises i øvrigt til lovforslaget § 1, nr. 19, og bemærkningerne hertil for en nærmere gennemgang.

Endeligt foreslås det, at minimumsbeskatningslovens § 71, stk. 3, 2. pkt., præciseres, således at bestemmelsen i overensstemmelse med den bagvedliggende bestemmelse i direktivets artikel 50, stk. 2, finder anvendelse, når det ultimative moderselskab – og ikke den underbeskattede koncernenhed – er hjemmehørende i et EU-medlemsland, der efter direktivets artikel 50, stk. 1, har besluttet ikke at anvende reglen om indkomstmedregning og reglen om underbeskattet overskud i seks på hinanden følgende regnskabsår, som begynder den 31. december 2023 eller senere.

2.5. Ændring af listen over lande omfattet af defensive foranstaltninger

2.5.1. Gældende ret

Ved lov nr. 788 af 4. maj 2021 blev der med virkning fra den 1. juli 2021 indført såkaldte defensive foranstaltninger imod lande, der er opført på EU's sortliste over skattely.

De defensive foranstaltninger består i, at der ikke er fradrag for betalinger til interesseforbundne modtagere hjemmehørende i de berørte lande. Der er heller ikke fradragsret i det tilfælde, hvor modtageren ikke er skattemæssigt hjemmehørende i et af de berørte lande, hvis modtageren ikke er betalingsretsmæssige modtager, og betalingen videreføres til en modtager i et af de berørte lande. De nærmere regler herom fremgår af ligningslovens § 5 H, stk. 1 og 3.

Endvidere skal der indeholdes og betales en særlig høj udbytteskat (44 pct.) af udbytter af hovedaktionæraktier, datterselskabsaktier og koncernselskabsaktier, når den retmæssige modtager af udbyttet er hjemmehørende i et af de oplistede lande. Denne særlige høje udbytteskat gælder

også, hvor udbyttet udloddes til en modtager, der ikke er skattemæssigt hjemmehørende i et af de berørte lande, men hvor den pågældende ikke er udbyttets retmæssige ejer, og udbyttet videreføres til en modtager i et af de berørte lande. Reglerne herom fremgår af selskabsskatteovens § 2, stk. 8, 3. pkt., og kildeskatteovens § 2, stk. 11, 2. pkt., og § 65, stk. 12 og 13.

De defensive foranstaltninger skal virke som værn mod skatteunddragelse og skatteundgåelse ved benyttelse af skattelykonstruktioner. Kriterierne for sortlisten vedrører udveksling af oplysninger mellem skattemyndigheder, fair beskattning og fravær af skadelige skatteordninger samt efterlevelse af OECD's BEPS-minimumsstandarder.

Følgende 16 lande er på nuværende tidspunkt omfattet af de defensive foranstaltninger, jf. ligningslovens § 5 H, stk. 2: Amerikansk Samoa, Anguilla, Antigua og Barbuda, Bahamas, Belize, De Amerikanske Jomfruøer, Fiji, Guam, Palau, Panama, Rusland, Samoa, Seychellerne, Trinidad og Tobago, Turks- og Caicosøerne og Vanuatu.

2.5.2. Skatteministeriets overvejelser

Ifølge bemærkningerne til lovforslaget om fastsættelse af defensive foranstaltninger mod lande på EU-listen over ikke-samarbejdsvillige skattejurisdiktioner, jf. Folketingstidende 2020-21, tillæg A, L 150 som fremsat, side 4, var det ved indførelsen af de defensive foranstaltninger mod lande på EU's sortliste over skattely forudsat, at fremtidige ændringer af, hvilke lande der berøres af de defensive foranstaltninger, ville skulle gennemføres ved lov. Dette ville skulle gælde, hvis der blev optaget nye lande på EU's sortliste over skattely, eller hvis nogle af de oplyste lande blev fjernet fra listen.

Ved opdateringen af EU's sortliste over skattely vedtaget af Rådet den 20. februar 2024 blev Bahamas, Belize, Seychellerne og Turks- og Caicosøerne fjernet fra listen.

De lande, der er fjernet fra EU's sortliste over skattely, bør fjernes fra listen over de lande, der berøres af de defensive foranstaltninger, der er gennemført i Danmark, jf. ligningslovens § 5 H, stk. 2.

2.5.3. Den foreslåede ordning

Det foreslås, at Bahamas, Belize, Seychellerne og Turks- og Caicosøerne fjernes fra listen i ligningslovens § 5 H, stk. 2.

Den danske opstilling af lande omfattet af de defensive foranstaltninger vil derved pr. 1. juli 2024 svare til de lande, der indgår på EU's sortliste over skattely.

3. Økonomiske konsekvenser og implementeringskonsekvenser for det offentlige

3.1. Økonomiske konsekvenser for det offentlige

Lovforslaget vurderes ikke at have nævneværdige økonomiske konsekvenser for det offentlige.

Den foreslåede værnregel, der skal sikre mod, at minimumsbeskatningsreglerne omgås ved indgåelse af hybride arrangementer, vil hindre, at der opstår et utilsigtet mindreprovenu.

3.2. Implementeringskonsekvenser for det offentlige

Lovforslaget vurderes ikke at have implementeringskonsekvenser for det offentlige.

Det vurderes, at lovforslaget i relevant omfang følger de syv principper for digitaliseringsklar lovgivning.

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

Lovforslaget har ikke nævneværdige økonomiske konsekvenser for erhvervslivet m.v.

Forslaget om en permanent undtagelsesbestemmelse baseret på forenklede beregningsregler for ikkevæsentlige koncernheder vurderes at medføre en vis administrativ lempelse for koncerner, der har koncernheder, der ikke er medtaget i koncernens konsoliderede regnskaber udelukkende som følge af disse koncernheders størrelse eller væsentlighed.

Erhvervsstyrelsens Område for Bedre Regulering (OBR) har vurderet, at lovforslaget ikke medfører administrative konsekvenser for erhvervslivet, der overstiger 4 mio. kr. årligt, hvorfor de ikke kvantificeres nærmere.

5. Administrative konsekvenser for borgerne

Lovforslaget har ingen administrative konsekvenser for borgerne.

6. Klimamæssige konsekvenser

Lovforslaget har ingen klimamæssige konsekvenser.

7. Miljø- og naturmæssige konsekvenser

Lovforslaget har ingen miljø- og naturmæssige konsekvenser.

8. Forholdet til EU-retten

Minimumsbeskatningsloven 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, der er baseret på OECD's modelregler. Direktivet skal efter direktivets betragtninger fortolkes i overensstemmelse med OECD's modelregler. De foreslåede ændringer gennemfører OECD's administrative retningslinjer vedrørende OECD's modelregler, og de vurderes på den anførte baggrund også at være i overensstemmelse med direktivet.

Lovforslaget indeholder i øvrigt ingen EU-retlige aspekter.

9. Hørte myndigheder og organisationer m.v.

Et udkast til lovforslag har i perioden fra den 23. februar 2024 til den 22. marts 2024 (28 dage) været sendt i høring hos følgende myndigheder og organisationer m.v.:

3F, Advokatsamfundet, Andelsboligforeningernes Fællesrepræsentation, Ankestyrelsen, Arbejderbevægelsens Erhvervsråd, ATP, BL – Danmarks Almene Boliger, Bolig- og Planstyrelsen, Boligselskabernes Landsforening, borger- og retssikkerhedschefen i Skatteforvaltningen, Business Danmark, CEPOS, Cevea, Danmarks Miljøportal, Danmarks Naturfredningsforening, Danmarks Statistik, Dansk Aktionærforening, Dansk Arbejdsgiverforening, Dansk Ejendoms kredit, Dansk Ejendomsmæglerforening, Dansk Erhverv, Dansk Industri, Dansk Landbrugsrådgivning, Dansk Offshore, Dansk Skovforening, Dansk Told- og Skatteforbund, Danske Advokater, Danske Boligadvokater, Danske Rederier, Danske Regioner, Datatilsynet, Den Danske Dommerforening, Digitaliseringsstyrelsen, Dommerfuldmægtigforeningen, Domstolsstyrelsen, EjendomDanmark, Ejerlejlighedernes Landsforening, Erhvervsstyrelsen – Område for

Bedre Regulering (OBR), Finans Danmark, Finansiell Stabilitet, Finanstilsynet, Foreningen af Danske Skatteankenævn, Foreningen Danske Revisorer, Forsikring & Pension, Forsikringsmæglerforeningen, Fritidshusejernes Landsforening (FL), FSR - danske revisorer, Geodatastyrelsen, Green Power Denmark, HORESTA, Investering Danmark, Justitia, Kommunernes Landsforening, Kraka, Landbrug & Fødevarer, Landbrugsstyrelsen, Landsbyggefonden, Landsskatte retten, Lejernes Landsorganisation, Mellempfolkeligt Samvirke, Oxfam IBIS, Miljøstyrelsen, Nationalbanken, Parcelhusejernes Landsorganisation, Realkredit Danmark, Realkreditrådet, SEGES, Skatteankesforvaltningen, Slots- og Kulturstyrelsen, SMVdanmark, SRF Skattefaglig Forening, Tinglysningsretten, Vurderingsankenævnsforeningen, Ældre Sagen og Økonomistyrelsen.

Det lovforslag, der var sendt i høring, omfattede også forslag til ændringer i ejendomsskatte loven og ejendomsvurderingsloven, men disse forslag indgår i et særskilt fremsat lovforslag.

10. Sammenfattende skema

	Positive konsekvenser/mindredgifter (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	Ingen	Ingen
Implementeringskonsekvenser for stat, kommuner og regioner	Ingen	Ingen
Økonomiske konsekvenser for erhvervs livet m.v.	Ingen	Ingen
Administrative konsekvenser for erhvervs livet m.v.	Forslaget om en permanent undtagelsesbestemmelse baseret på forenklede beregningsregler for ikkevæsentlige koncernenheder vurderes at medføre en vis administrativ lempelse for koncerner, der har koncernenheder, der ikke er medtaget i koncernens konsoliderede regnskaber.	Ingen
Administrative konsekvenser for borgerne	Ingen	Ingen
Klimamæssige konsekvenser	Ingen	Ingen
Miljø- og naturmæssige konsekvenser	Ingen	Ingen
Forholdet til EU-retten	Minimumsbeskatningsloven 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, der er baseret på OECD's modelregler. Direktivet skal efter direktivets betragtninger fortolkes i overensstemmelse med OECD's modelregler. De foreslåede ændringer gennemfører OECD's administrative retningslinjer vedrørende OECD's modelregler, og de vurderes på den anførte baggrund også at være i overensstemmelse med direktivet.	

	Lovforslaget indeholder i øvrigt ingen EU-retlige aspekter.	
Er i strid med de fem principper for implementering af erhvervsrettet EU-regulering (der i relevant omfang også gælder ved implementering af ikke-erhvervsrettet EU-regulering) (sæt X)	JA	NEJ
		X

Bemærkninger til lovforslagets enkelte bestemmelser

Til § 1

Til nr. 1

Det følger af minimumsbeskatningslovens § 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, fremgår af definitionen i minimumsbeskatningslovens § 4, nr. 21. Efter denne bestemmelse foreligger der 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.

Det følger af minimumsbeskatningslovens § 2, stk. 1, at loven ikke finder anvendelse på bl.a. offentlige enheder. Offentlige enheder er defineret i minimumsbeskatningslovens § 4, nr. 9. Offentlige enheder omfatter bl.a. enheder, der varetager forvaltning og investering af statens aktiver, herunder såkaldte sovereign wealth funds, dvs. statslige investeringsfonde, jf. nr. 9, litra b, nr. ii. 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 fremtidig finansieringsbehov.

Minimumsbeskatningsreglerne finder efter minimumsbeskatningslovens § 1 anvendelse på koncernenheder, som indgår i en multinational koncern eller en stor national koncern, hvor koncernen i mindst 2 af de 4 regnskabsår, der går umiddelbart forud for kontrolregnskabsåret, ifølge det konsoliderede regnskab for koncernens ultimative moderselskab har en årlig omsætning på mindst 750 mio. euro. Omsætningen fra undtagne enheder, jf. § 2, herunder offentlige enheder, medregnes i opgørelsen af omsætningsgrænsen, hvis de regnskabsmæssigt indgår i koncernens konsoliderede regnskab.

Offentlige enheder vil typisk ikke være forpligtet til at konsolidere ikke-offentlige enheder i deres regnskaber post for post. En offentlige enhed vil derfor typisk ikke være ultimativt moderselskab i koncernen, og den offentlige enheds omsætning vil ikke indgå i beregningen af omsætningsgræn-

sen for eventuelle underliggende koncerner. I visse tilfælde kan statslige investeringsfonde dog efter en almindeligt anerkendt regnskabsstandard være forpligtet til at konsolidere med underliggende kontrollerede enheder.

Det fremgår af OECD's administrative retningslinjer fra februar 2023, at det ikke har været hensigten, at statslige investeringsfonde skulle kunne være ultimativt moderselskab for en koncern, når den statslige investeringsfond opfylder betingelserne for at være en offentlig enhed.

Det foreslås i minimumsbeskatningslovens § 4, nr. 14, litra a, at statslige investeringsfonde omfattet af nr. 9, litra b, nr. ii, ikke anses for at have bestemmende indflydelse over andre enheder.

Dette medfører, at det i overensstemmelse med OECD's administrative retningslinjer fra februar 2023 præciseres, at statslige investeringsfonde ikke vil kunne være ultimativt moderselskab for en multinational koncern eller en stor national koncern, og at den statslige investeringsfonds omsætning ikke vil indgå i beregningen af omsætningsgrænsen på 750 mio. euro.

Til nr. 2

Minimumsbeskatningsloven finder anvendelse på koncernenheder, der indgår i en koncern med en årlig omsætning på mindst 750 mio. euro. Begrebet omsætning er defineret i minimumsbeskatningslovens § 4, nr. 45. Det følger heraf, at der ved omsætning forstås indtægter, der opstår i forbindelse med en virksomheds ordinære drift, herunder varesalg, levering af tjenesteydelser, honorarer, renter, udbytter og royalties.

Definitionen i minimumsbeskatningslovens § 4, nr. 45, svarer til den danske lovfastsatte definition af begrebet omsætning i forhold til reglerne om land for land-rapporter, jf. skattekontrollovens § 47, stk. 1, nr. 6.

Som omtalt i pkt. 1 i lovforslagets almindelige bemærkninger implementerer minimumsbeskatningsloven et EU-direktiv, der igen er baseret på OECD's modelregler. Hverken EU-direktivet eller OECD's modelregler indeholder en bestemmelse med en definition af begrebet omsætning. De af OECD offentliggjorte kommentarer til modelreglerne har hidtil alene indeholdt den bemærkning, at omsætningsgrænsen er den samme som den grænse, der anvendes i forhold til reglerne om, hvilke koncerner der skal indgive en land for land-rapport, dvs. en rapport om koncernens økonomiske aktiviteter i hvert enkelt land i hele verden.

Imidlertid indeholder OECD's administrative retningslinjer fra december 2023 i afsnit 3 en udbygning af kommentarerne til modelreglerne med specifikke kommentarer til forståelsen af begrebet omsætning. Der henvises i retningslinjerne til, at reglerne for land for land-rapportering ikke nødvendigvis anvendes helt ensartet i alle jurisdiktioner, og for at øge sikkerheden og ensartetheden indeholder retningslinjerne fra december 2023 derfor kommentarer til begrebet omsætning, der er specifikt målrettet modelreglerne. Heraf fremgår navnlig, at også nettogevinster ved investeringer indgår.

Det foreslås, at minimumsbeskatningslovens § 4, nr. 45, ophæves.

Forslaget vil indebære, at forståelsen af begrebet omsætning i stedet for at være fastlagt i en lovbestemt definition vil komme til at bero på kommentarerne til OECD's modelregler og de offentliggjorte administrative retningslinjer fra OECD. Forslaget vil konkret betyde, at der ikke kan være tvivl om, at begrebet omsætning tillige omfatter såvel realiserede som urealiserede nettogevinster fra investeringer, som efter OECD's administrative retningslinjer fra december 2023, pkt. 3.1.3, skal medregnes i omsætningen.

Til nr. 3

Udgangspunktet i minimumsbeskatningsloven er, at regnskabsmæssige egenkapitalgevinster og -tab på ejerandele, bortset fra porteføljeandele, ikke medregnes i den kvalificerede indkomst.

Ifølge minimumsbeskatningslovens § 15, stk. 5, kan den indberettende koncernenhed dog vælge at inkludere visse regnskabsmæssige egenkapitalgevinster og -tab på ejerandele, når disse beskattes efter de almindelige selskabsskatte-regler i en jurisdiktion. Vælges dette, vil koncernen også skulle medregne de korresponderende aktuelle og udskudte skatteudgifter og -aktiver ved opgørelsen af de omfattede skatter. Hensigten med denne valgmulighed er, at der dermed kan opnås symmetri mellem den kvalificerede indkomst og de omfattede skatter.

Minimumsbeskatningslovens § 15, stk. 5, finder ikke anvendelse på såkaldte kvalificerede ejerandele. Det fremgår af bestemmelsens 2. pkt., at der 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.

Denne definition af en kvalificeret ejerandel er baseret på OECD's administrative retningslinjer fra februar 2023 og forudsætter, at investoren har en ejerandel i den transparente enheds egenkapital. Regnskabsmæssigt er der forskel på, hvordan sådanne investeringer skal behandles. Efter f.eks. IFRS vil investors investering blive anset for at være et lån til den transparente enhed, mens investeringen efter de amerikanske regnskabsregler anses for at være en egenkapitalinvestering.

Det foreslås, at der indsættes en ny bestemmelse som minimumsbeskatningslovens § 4, nr. 50, hvorefter der ved en kvalificeret ejerandel forstås en investering i en skattemæssigt transparent enhed,

- a) der skattemæssigt anses for at være en egenkapitalandel i den transparente enhed, og som ville blive anset for at være en egenkapitalandel efter en godkendt regnskabsstandard i den jurisdiktion, hvor den transparente enhed opererer,
- b) hvor der regnskabsmæssigt ikke sker konsolidering post for post i koncernens konsoliderede regnskab, og
- c) hvor det samlede afkast af investeringen forventes at blive negativt før medregning af ikkekvalificerede skattegodtgørelser.

Forslaget vil indebære, at definitionen af begrebet kvalificeret ejerandel flyttes til minimumsbeskatningslovens § 4, som indeholder lovens almindelige definitioner. Forslaget herom har sammenhæng med, at definitionen også skal anvendes i den bestemmelse, der ved lovforslagets § 1, nr. 19, foreslås indsat som minimumsbeskatningslovens § 23 a. Det foreslås samtidigt, at definitionen opdateres, så den svarer til definitionen i OECD's administrative retningslinjer fra juli 2023.

Det foreslås dermed i overensstemmelse med OECD's administrative retningslinjer fra juli 2023, at det ikke længere skal være en forudsætning, at der for investoren regnskabsmæssigt skal være tale om en egenkapitalinvestering. Det vil være tilstrækkeligt, at investeringen i den skattemæssigt transparente enhed bliver anset for at være en egenkapitalandel både skattemæssigt og efter en godkendt regnskabsstandard i den jurisdiktion, hvor den transparente enhed opererer.

Der vil kun foreligge en kvalificeret ejerandel, hvis investoren har en ægte økonomisk interesse i den transparente enhed, hvilket f.eks. ikke vil være tilfældet, hvis investoren er fuldt beskyttet mod tab ved investeringen.

Det vil som hidtil være en forudsætning, at der ikke er tale om en koncernenhed, der indgår i den regnskabsmæssige konsolidering. Det vil også fortsat være en forudsætning, at der er tale om en enhed, hvor det samlede afkast af investeringen forventes at blive negativt før medregning af ikkekvalificerede skattegodtgørelser. Denne vurdering af det forventede samlede afkast vil skulle foretages på investeringstidspunktet.

Til nr. 4

Overordnet indebærer minimumsbeskatningslovens regler, at der vil skulle betales en ekstraskat, når den effektive skattesats for kvalificeret indkomst optjent i en jurisdiktion er mindre end 15 pct. Efter minimumsbeskatningslovens § 12, stk. 1, er en koncernenheds kvalificerede indkomst eller tab enhedens regnskabsmæssige nettoindkomst eller -tab med de reguleringer, der følger af §§ 14-20.

Det følger af minimumsbeskatningslovens § 12, stk. 2, at koncernenhedens regnskabsmæssige nettoindkomst eller

-tab efter § 12, 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 minimumsbeskatningslovens § 13, der i visse situationer giver mulighed for, at der kan anvendes en anden regnskabsstandard end den, der anvendes ved udarbejdelsen af det konsoliderede regnskab.

Minimumsbeskatningslovens § 12, stk. 1 og 2, implementerer EU-direktivets artikel 15, stk. 1, der er baseret på artikel 3.1.2 i OECD's modelregler. Det fremgår af pkt. 3 i kommentarerne til artikel 3.1.2 i OECD's modelregler, at der ved opgørelsen af en koncernenheds kvalificerede indkomst eller tab som udgangspunkt skal bortses fra reguleringer som følge af allokering af købesum. Allokering af købesum (»Purchase Price Allocation – PPA«) skal efter danske og internationale regnskabsstandarder foretages i forbindelse med køb af virksomheder og indebærer, at købesummen allokeres på alle den overtagne virksomheds aktiver og passiver på grundlag af en vurdering af markedsværdien af disse aktiver og passiver, herunder f.eks. også immaterielle aktiver, som ikke tidligere er blevet aktiveret.

De regnskabsmæssige reguleringer, der foretages som følge af allokering af købesum, repræsenterer hverken for køber eller sælger en reel indtægt eller udgift, hvilket er baggrunden for, at disse reguleringer ikke skal medregnes ved opgørelsen af koncernenhedens regnskabsmæssige nettoindkomst eller -tab. Det fremgår af pkt. 3 og 4 i kommentarerne til artikel 3.1.2 i OECD's modelregler, at der som udgangspunkt også skal bortses fra reguleringer som følge af allokering af købesum i de tilfælde, hvor disse reguleringer efter den anvendelige regnskabsstandard er »skubbet ned« i den overtagne koncernenheds særskilte regnskab (såkaldt »push down accounting«).

Det fremgår dog af pkt. 4 i kommentarerne til artikel 3.1.2 i OECD's modelregler, at der med hensyn til transaktioner gennemført før den 1. december 2021 kan medregnes reguleringer som følge af allokering af købesum, men kun hvis koncernen ikke er i besiddelse af oplysninger, der giver mulighed for med rimelig sikkerhed at fastslå den bogførte værdi af de overtagne aktiver og passiver før erhvervelsen. Benyttes denne mulighed for at medregne reguleringer som følge af allokering af købesum, skal eventuelle udskudte skatteaktiver eller skatteforpligtelser, der har sammenhæng med transaktionen, ligeledes medregnes ved opgørelsen af koncernenhedens regnskabsmæssige nettoindkomst eller -tab og omfattede skatter.

Derudover fremgår det af pkt. 18 i kommentarerne til kapitel 6 i OECD's modelregler, at der kan medregnes reguleringer som følge af allokering af købesum i visse særlige tilfælde, hvor der er tale om transaktioner, der normalt er skattepligtige efter de lokale skatteregler, og hvor transaktionerne kan udløse udskudte skatteforpligtelser eller -aktiver, der medreg-

nes ved opgørelsen af den kvalificerede indkomst eller det kvalificerede tab efter minimumsbeskatningsreglerne.

Selv om minimumsbeskatningslovens § 12, stk. 2, ikke indeholder udtrykkelige bestemmelser om, hvorledes reguleringer som følge af allokering af købesum skal behandles ved opgørelsen af en koncernenheds regnskabsmæssige nettoindkomst eller -tab, skal bestemmelsen fortolkes i overensstemmelse med dels kommentarerne til artikel 3.1.2 i OECD's modelregler, herunder kommentarernes pkt. 3 og 4 om sådanne reguleringer, dels pkt. 18 i kommentarerne til kapitel 6 i OECD's modelregler.

Det foreslås i minimumsbeskatningslovens § 12, stk. 2, 2. pkt., at i koncernenhedens regnskabsmæssige nettoindkomst eller -tab efter 1. pkt. medregnes ikke reguleringer som følge af allokering af købesum.

Den foreslåede bestemmelse vil indebære, at det i overensstemmelse med pkt. 3 i kommentarerne til artikel 3.1.2 i OECD's modelregler udtrykkeligt vil fremgå af minimumsbeskatningslovens § 12, stk. 2, at der som udgangspunkt skal bortses fra reguleringer som følge af købesum ved opgørelsen af en koncernenheds kvalificerede indkomst eller tab.

Bestemmelsen vil i overensstemmelse med kommentarerne til OECD's modelregler skulle gælde, uden hensyn til om reguleringer som følge af allokering af købesum kun fremgår af det konsoliderede regnskab, eller om de er »skubbet ned« i den overtagne koncernenheds særskilte regnskab, fordi såkaldt »push down accounting« er tilladt efter den anvendelige regnskabsstandard.

Det foreslås, i minimumsbeskatningslovens § 12, stk. 2, 3. pkt., at reguleringer som følge af allokering af købesum skal dog medregnes, når de vedrører transaktioner omfattet af § 36, stk. 8, § 37, stk. 1, eller § 37, stk. 4, og når de vedrører ikkekvalificerede gevinster eller tab ved transaktioner omfattet af § 37, stk. 3.

Henvisningen til minimumsbeskatningslovens § 36, stk. 8, vil indebære, at reguleringer som følge af allokering af købesum skal medregnes, hvor en overtagelse eller afhændelse af bestemmende indflydelse over en enhed efter minimumsbeskatningsreglerne skal behandles som overtagelse eller afhændelse af aktiver og passiver.

Det vil være tilfældet, når den jurisdiktion, hvor enheden 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.

Henvisningen til minimumsbeskatningslovens § 37, stk. 1,

vil indebære, at reguleringer som følge af allokering af købesum skal medregnes ved en afhændelse af aktiver og passiver, når den afhændende koncernenhed, medregner den gevinst eller det tab, der hidrører fra afhændelsen, ved beregningen af enhedens kvalificerede indkomst eller kvalificerede tab, og 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.

Endelig vil henvisningen til minimumsbeskatningslovens § 37, stk. 4, indebære, at reguleringer som følge af allokering af købesum skal medregnes, når en koncernenhed med henblik på den skattemæssige behandling i den jurisdiktion, hvor den er hjemmehørende, er forpligtet eller berettiget til at regulere aktiver og passiver til dagsværdi med henblik på den skattemæssige behandling, og der af den indberettende koncernenhed er truffet beslutning om, at koncernenheden skal anvende de særlige regler i bestemmelsen ved opgørelsen af sin kvalificerede indkomst og sit kvalificerede tab.

Som beskrevet i pkt. 18 i kommentarerne til kapitel 6 i OECD's modelregler er der i alle de omhandlede tilfælde tale om transaktioner, der normalt er skattepligtige efter de lokale skatteregler, og hvor transaktionerne kan udløse udskudte skatteforpligtelser eller -aktiver, der medregnes ved opgørelsen af den kvalificerede indkomst eller det kvalificerede tab efter minimumsbeskatningsreglerne. Det er på den baggrund retvisende at medregne reguleringerne som følge af allokering af købesum.

Efter forslaget vil reguleringer som følge af allokering af købesum endelig skulle medregnes vedrørende transaktioner omfattet af § 37, stk. 3, når reguleringerne vedrører en ikkekvalificeret gevinst eller et ikkekvalificeret tab.

Minimumsbeskatningslovens § 37, stk. 3, vedrører afhændelse af aktiver og passiver i forbindelse med en omstrukturering, som medfører en ikkekvalificeret gevinst eller et ikkekvalificeret tab for den afhændende koncernenhed. I sådanne tilfælde vil den afhændende koncernenhed skulle medregne de ikkekvalificerede gevinster eller tab ved beregningen af enhedens kvalificerede indkomst eller kvalificerede tab, og den overtagende koncernenhed vil 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 som reguleret i overensstemmelse med den overtagende koncernenheds lokale skatteregler for at tage hensyn til de ikkekvalificerede gevinster eller tab.

Ved ikkekvalificerede gevinster eller tab forstås efter minimumsbeskatningslovens § 37, stk. 5, nr. 2, 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. Reguleringer som følge af allokering af købesum relateret til sådanne ikkekvalificerede gevinster eller tab relaterer sig således til transaktioner, der er skattepligtige efter de lokale skatteregler, og som kan udløse udskudte skatteforpligtelser eller -aktiver, der medregnes ved opgørelsen af den kvalificerede indkomst eller det kvalificerede tab efter minimumsbeskatningsreglerne.

Også i disse tilfælde er det derfor retvisende at medregne reguleringerne som følge af allokering af købesum, jf. pkt. 18 i kommentarerne til kapitel 6 i OECD's modelregler.

Det foreslås i minimumsbeskatningslovens § 12, stk. 2, 4. pkt., at reguleringer som følge af allokering af købesum kan endvidere medregnes ved erhvervelser gennemført før den 1. december 2021, hvis koncernen ikke er i besiddelse af oplysninger, der giver mulighed for med rimelig sikkerhed at fastslå den bogførte værdi af de overtagne aktiver og passiver før erhvervelsen.

Den foreslåede bestemmelse vil indebære, at det i overensstemmelse med pkt. 4 i kommentarerne til artikel 3.1.2 i OECD's modelregler udtrykkeligt vil fremgå af minimumsbeskatningslovens § 12, stk. 2, at der kan medregnes reguleringer som følge af allokering af købesum med hensyn til transaktioner gennemført før den 1. december 2021, idet dette dog kun kan ske, hvis koncernen ikke er i besiddelse af oplysninger, der giver mulighed for med rimelig sikkerhed at fastslå den bogførte værdi af de overtagne aktiver og passiver før erhvervelsen. Det vil være en forudsætning for at medregne reguleringerne, at de rent faktisk er medregnet i koncernens regnskaber, herunder i den overtagne koncernenheds særskilte regnskab, når såkaldt »push down accounting« er tilladt efter den anvendelige regnskabsstandard.

Der bemærkes, at hvis denne mulighed for i visse tilfælde at medregne reguleringer som følge af allokering af købesum anvendes, vil dette i overensstemmelse med pkt. 4 i kommentarerne til artikel 3.1.2 i OECD's modelregler indebære, at eventuelle udskudte skatteaktiver eller skatteforpligtelser, der har sammenhæng med transaktionen, ligeledes vil skulle medregnes ved opgørelsen af koncernenhedens regnskabsmæssige nettoindkomst eller -tab og omfattede skatter.

Til nr. 5

Det fremgår af minimumsbeskatningslovens § 12, stk. 3, 1. pkt., at det er et krav, at en koncernenheds koncerninterne transaktioner med andre koncernenheder skal være sket til priser og vilkår, der er i overensstemmelse med armslængdeprincippet. Bestemmelsen medfører således, at armslængdeprincippet skal følges ved opgørelsen af den kvalificerede indkomst for de involverede koncernenheder.

Det fremgår af minimumsbeskatningslovens § 12, stk. 3, 2. pkt., at ingen af de involverede koncernenheders koncerninterne transaktioner korrigeres ved opgørelsen af den kvalificerede indkomst i overensstemmelse med armslængdeprincippet, hvis der kun er foretaget en armslængdekorrektur efter de lokale selskabsskatteregler i den ene af de relevan-

te jurisdiktioner, og denne jurisdiktion har en nominel selskabsskattesats, der er mindre end minimumsskattesatsen, eller har været en lavskattejurisdiktion for koncernen i begge de 2 forudgående regnskabsår.

Det foreslås, at § 12, stk. 3, ophæves.

Forslaget har sammenhæng med lovforslagets § 1, nr. 7 og 12, hvorved det foreslås, at bestemmelsen i minimumsbeskatningslovens § 12, stk. 3, justeres og flyttes til minimumsbeskatningslovens § 15. Der henvises derfor til lovforslagets § 1, nr. 7 og 12, og bemærkningerne hertil.

Til nr. 6

Det fremgår af minimumsbeskatningslovens § 14, stk. 1, 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. Tilsvarende gælder, hvis beregningen af koncernenhedens indkomst fra international skibsfart og anerkendt accessorisk indkomst fra international skibsfart medfører et underskud. Et sådant samlet underskud medtages ikke ved beregningen af koncernenhedens kvalificerede indkomst eller tab.

Er indkomsten positiv, skal koncernenheden godtgøre, at den strategiske eller forretningsmæssige drift af alle de pågældende skibe rent faktisk udøves fra den jurisdiktion, hvor koncernenheden er hjemmehørende.

Det fremgår af pkt. 150 i kommentarerne til artikel 3.3.1, i OECD's modelregler, at underskud fra koncernenhedens indkomst fra international skibsfart eller anerkendt accessorisk indkomst fra international skibsfart ikke medtages ved beregningen af koncernenhedens kvalificerede indkomst eller tab.

Det foreslås i minimumsbeskatningslovens § 14, stk. 1, 3. pkt., at ændre »og« til »eller«.

Den foreslåede bestemmelse indebærer en præcisering af ordlyden, således at den er i overensstemmelse med OECD's kommentarer til den bagvedliggende bestemmelse i OECD's modelregler. Det vil medføre, at hvis beregningen af enten koncernenhedens indkomst fra international skibsfart eller koncernenhedens indkomst fra anerkendt accessorisk indkomst fra international skibsfart giver et underskud, skal dette underskud ikke medtages ved beregningen af koncernenhedens kvalificerede indkomst eller tab. Medfører beregningerne, at der f.eks. er overskud vedrørende koncernenhedens indkomst fra international skibsfart og underskud vedrørende koncernenhedens indkomst fra anerkendt accessorisk indkomst fra international skibsfart, vil underskuddet ikke skulle medtages i koncernenhedens kvalificerede indkomst eller tab.

Overskuddet vedrørende koncernenhedens indkomst fra international skibsfart vil heller ikke skulle medtages, hvis koncernenheden kan godtgøre, at den strategiske eller forret-

ningsmæssige drift af alle de pågældende skibe rent faktisk udøves inden for den jurisdiktion, hvor koncernenheden er hjemmehørende.

Til nr. 7

Det fremgår af minimumsbeskatningslovens § 15, stk. 1, at en koncernenheds regnskabsmæssige nettoindkomst eller -tab skal reguleres for en række poster ved beregningen af en koncernenheds kvalificerede indkomst eller kvalificerede tab efter § 12.

Bestemmelsen 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 som følge af permanente forskelle mellem regnskabsreglerne og skattereglerne. Hver post er nærmere defineret i minimumsbeskatningslovens § 15, stk. 2-16.

Det foreslås, at der i minimumsbeskatningslovens § 15, stk. 1, indsættes et nyt nr. 16 om, at der skal reguleres for armslængdeprincippet, jf. stk. 17.

De reguleringer, der skal foretages som følge af armslængdeprincippet, er nærmere defineret og beskrevet i forslaget om indsættelse af stk. 17 i minimumsbeskatningslovens § 15, jf. lovforslagets § 1, nr. 12, og bemærkningerne hertil.

Til nr. 8

Det følger af minimumsbeskatningslovens § 15, stk. 1, nr. 2, jf. stk. 3, at udelukkede udbytter, som omfatter udbytte eller andre former for udlodning, der er modtaget eller tilskrevet i tilknytning til en ejerandel, ikke medregnes i koncernenhedens kvalificerede indkomst eller tab. Det gælder dog bl.a. ikke udbytte eller andre former for udlodning, der er modtaget eller tilskrevet i forbindelse med en ejerandel, 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 økonomisk er ejet af den koncernenhed, som modtager eller tilskrives udbytte eller andre former for udlodning, i mindre end 1 år på datoen for udlodningen.

Det følger af minimumsbeskatningslovens § 15, stk. 6, 2. pkt., at den indberettende koncernenhed kan vælge ikke at udelukke udbytter på porteføljeandele ejet af forsikrings-selskaber i mindst 1 år på datoen for udlodningen. Valget træffes for hver enkelt enhed efter reglerne i minimumsbeskatningslovens § 54, stk. 1, og gælder i en periode på 5 år fra det år, hvor beslutningen træffes. Beslutningen forlænges automatisk, medmindre den indberettende koncernenhed tilbagekalder beslutningen ved udløbet af 5-årsperioden. Tilbagekaldelsen af beslutningen gælder i en periode på 5 år fra udgangen af det år, hvor tilbagekaldelsen finder sted.

Den særlige regel skal ses i sammenhæng med, at forsik-

ringsselskaber (særligt livsforsikringselskaber) meget ofte investerer i ejerandele på vegne af deres policeindehavere, herunder porteføljeejerandele, der ejes i mindst 1 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.

Udgangspunktet i minimumsbeskatningslovens § 15, stk. 6, 1. pkt., er, at forsikringselskabet ikke har fradrag for hensættelserne, når udbytte udelukkes fra opgørelsen af koncernenhedens kvalificerede indkomst eller tab. Ved at udelukke hensættelser, der relaterer sig til de udelukkede udbytter, opnås der symmetri. Med valgmuligheden i minimumsbeskatningslovens § 15, stk. 6, 2. pkt., gives der mulighed for, at symmetri i stedet kan opnås ved at medtage både udlodningerne og hensættelserne ved opgørelsen af koncernenhedens kvalificerede indkomst eller tab.

Valgmuligheden fremgår af OECD's administrative retningslinjer fra februar 2023 og den samtidigt foretagne ændring i pkt. 45 i kommentarerne til den bagvedliggende bestemmelse i artikel 3.2.1(b) i OECD's modelregler. Efter kommentarerne skal valgmuligheden dog gælde for alle koncernenheder og ikke kun for forsikringselskaber.

Det foreslås, at der i minimumsbeskatningslovens § 15, stk. 3, indsættes et *nr. 3*, om en porteføljeandel, der på datoen for udlodningen økonomisk har været ejet i mindst 1 år af den koncernenhed, som modtager eller tilskrives udbytte eller andre former for udlodning, når den indberettende koncernenhed i overensstemmelse med § 54, stk. 1, for den enkelte koncernenhed har valgt ikke at udelukke sådanne udbytter.

Den foreslåede bestemmelse vil medføre, at udbytte eller andre former for udlodning, der er omfattet af et valg efter bestemmelsen, ikke vil skulle anses for udelukkede udbytter. Samtidigt foreslås det ved lovforslagets § 1, nr. 11, at ændre minimumsbeskatningslovens § 15, stk. 6, 2. pkt., således at denne bestemmelse ikke indeholder en valgmulighed for forsikringselskaber, men i stedet henviser til den foreslåede bestemmelse i minimumsbeskatningslovens § 15, stk. 3, nr. 3.

Efter forslaget vil valgmuligheden ikke være begrænset til porteføljeandele ejet af forsikringselskaber, selv om den formentligt vil være mest relevant for forsikringselskaber. Valgmuligheden vil derimod gælde for alle former for koncernenheder.

Valget vil fortsat skulle træffes for hver enkelt koncernenhed efter reglerne i minimumsbeskatningslovens § 54, stk. 1, og vil være bindende i 5 år ad gangen.

Til nr. 9

Det fremgår af minimumsbeskatningslovens § 15, stk. 4,

at alle regnskabsmæssige egenkapitalgevinster og -tab på ejerandele, bortset fra porteføljeandele, som udgangspunkt ikke medregnes i den kvalificerede indkomst.

Ifølge minimumsbeskatningslovens § 15, stk. 5, kan den indberettende koncernenhed dog vælge at inkludere visse regnskabsmæssige egenkapitalgevinster og -tab på ejerandele, når disse beskattes efter de almindelige selskabsskatte-regler i en jurisdiktion. Vælges dette, vil koncernen også skulle medregne de korresponderende aktuelle og udskudte skatteudgifter og -aktiver ved opgørelsen af omfattede skatter. Hensigten med denne valgmulighed er, at der dermed kan opnås symmetri mellem den kvalificerede indkomst og de omfattede skatter.

Minimumsbeskatningslovens § 15, stk. 5, finder ikke anvendelse på såkaldte kvalificerede ejerandele. Det fremgår af bestemmelsens 2. pkt., at der 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.

Det foreslås, at minimumsbeskatningslovens § 15, stk. 5, 2. pkt., ophæves.

Forslaget skal ses i sammenhæng med lovforslagets § 1, nr. 3, hvor det foreslås, at definitionen på en kvalificeret ejerandel flyttes til minimumsbeskatningslovens § 4.

Til nr. 10

Det fremgår af minimumsbeskatningslovens § 15, stk. 4, at regnskabsmæssige egenkapitalgevinster og -tab på ejerandele, bortset fra porteføljeandele, som udgangspunkt ikke medregnes i den kvalificerede indkomst.

Ifølge minimumsbeskatningslovens § 15, stk. 5, kan den indberettende koncernenhed dog vælge at inkludere visse regnskabsmæssige egenkapitalgevinster og -tab på ejerandele, når disse beskattes efter de almindelige selskabsskatte-regler i en jurisdiktion. Vælges dette, vil koncernen også skulle medregne de korresponderende aktuelle og udskudte skatteudgifter og -aktiver ved opgørelsen af omfattede skatter. Hensigten med denne valgmulighed er, at der dermed kan opnås symmetri mellem den kvalificerede indkomst og de omfattede skatter.

Minimumsbeskatningslovens § 15, stk. 5, 4. pkt., indeholder en henvisning til bestemmelsens 1.-3. pkt.

Det foreslås, at der i minimumsbeskatningslovens § 15, stk. 5, 4. pkt., der bliver 3. pkt., henvises til 1. og 2. pkt. i stedet for 1.-3. pkt.

Forslaget skal ses i sammenhæng med, at det i lovforslagets § 1, nr. 9, foreslås, at minimumsbeskatningslovens § 15, stk. 5, 2. pkt., ophæves.

Til nr. 11

Det følger af minimumsbeskatningslovens § 15, stk. 6, 1. pkt., at forsikringsselskaber ikke har fradrag for hensættelserne, når udbytte udelukkes fra opgørelsen af koncernenhedens kvalificerede indkomst eller tab. Ved at udelukke hensættelser, der relaterer sig til de udelukkede udbytter, opnås der symmetri mellem udbytter og hensættelser.

Den særlige regel skal ses i sammenhæng med, at forsikringsselskaber (særligt livsforsikringsselskaber) meget ofte investerer i ejerandele på vegne af deres policeindehavere, herunder porteføljeejerandele, der ejes i mindst 1 år, og forsikringsselskaberne er forpligtet til at hensætte hele afkastet til fordel for policeindehaverne (bortset fra et administrationshonorar). Forsikringsselskabets indkomst reduceres således med forøgelsen af forpligtelserne over for policeindehaverne. Forsikringsselskabet har – bortset fra administrationshonoraret – ingen indkomst fra ejerandelene.

I minimumsbeskatningslovens § 15, stk. 6, 2. pkt., gives der mulighed for, at symmetri i stedet kan opnås ved at medtage både udlodningerne og hensættelserne ved opgørelsen af koncernenhedens kvalificerede indkomst eller tab. Den indberettende koncernenhed kan for forsikringsselskabet således vælge ikke at udelukke udbytter på porteføljeandele ejet i mindst 1 år på datoen for udlodningen.

Det foreslås, at minimumsbeskatningslovens § 15, stk. 6, 2. pkt., affattes således, at 1. pkt. ikke finder anvendelse, hvis den indberettende koncernenhed har valgt ikke at udelukke udbytter efter stk. 3, nr. 3.

Forslaget skal ses i sammenhæng med lovforslagets § 1, nr. 8, hvorefter valgmuligheden udvides til andre former for koncernenheder og flyttes til minimumsbeskatningslovens § 15, stk. 3, nr. 3.

Til nr. 12

Det fremgår af minimumsbeskatningslovens § 12, stk. 3, 1. pkt., at det er et krav, at en koncernenheds koncerninterne transaktioner med andre koncernenheder skal være sket til priser og vilkår, der er i overensstemmelse med armslængdeprincippet. Bestemmelsen medfører således, at armslængdeprincippet skal følges ved opgørelsen af den kvalificerede indkomst for de involverede koncernenheder.

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«.

Det fremgår af minimumsbeskatningslovens § 12, stk. 3, 2. pkt., at ingen af de involverede koncernenheders koncerninterne transaktioner korrigeres ved opgørelsen af den kvalificerede indkomst i overensstemmelse med armslængdeprincippet, hvis der kun er foretaget en armslængdekorrektio-

en efter de lokale selskabsskatteregler 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 2 forudgående regnskabsår.

Bestemmelsen i minimumsbeskatningslovens § 12, stk. 3, er formuleret således, at den finder anvendelse både på grænseoverskridende transaktioner, dvs. transaktioner, hvor de to parter er hjemmehørende i hver sin jurisdiktion, og på rent nationale transaktioner, dvs. transaktioner, hvor de to parter er hjemmehørende i samme jurisdiktion.

I OECD's modelregler, artikel 3.2.3, og i EU-direktivets artikel 16, stk. 4, skelnes der imidlertid mellem grænseoverskridende transaktioner og rent nationale transaktioner, idet der som udgangspunkt ikke skal foretages armslængdereguleringer af rent nationale transaktioner.

Det foreslås i lovforslagets § 1, nr. 5, at minimumsbeskatningslovens § 12, stk. 3, ophæves. Dette skyldes, at bestemmelsen rent systematisk i både OECD's modelregler og EU-direktivet betragtes som en regulering, der skal foretages i en koncernenheds regnskabsmæssige nettoindkomst eller -tab for at beregne den kvalificerede indkomst eller den kvalificerede tab. Den bør derfor indgå i minimumsbeskatningsloven på samme måde, dvs. at den i stedet bør fremgå af minimumsbeskatningslovens § 15.

Det foreslås i minimumsbeskatningslovens § 15, stk. 17, at enhver transaktion mellem koncernenheder, 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. Er koncernenhederne hjemmehørende i samme jurisdiktion og opgøres den effektive skattesats samlet for enhederne, skal der kun reguleres for transaktioner, som ikke er bogført i overensstemmelse med armslængdeprincippet, hvis transaktionen medfører tab ved salg eller anden overførsel af et aktiv, og det pågældende tab er medtaget ved beregningen af den kvalificerede indkomst eller tab. Der skal ikke foretages reguleringer efter 1. pkt., hvis der kun er foretaget en armslængdekorrektio-

en efter de lokale selskabsskatteregler 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 2 forudgående regnskabsår.

Det foreslåede 1. pkt. svarer til den eksisterende bestemmelse i minimumsbeskatningslovens § 12, stk. 3, hvorefter koncernenheder skal anvende armslængdeprincippet på koncerninterne transaktioner, hvorved transaktionerne også skal bogføres med det samme beløb ved opgørelsen af den kvalificerede indkomst eller tab. Ordlyden foreslås dog justeret, således at den i højere grad svarer til formuleringen i modelreglerne og EU-direktivet.

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.

Det foreslåede 2. pkt. vil medføre, at der som udgangspunkt ikke skal foretages reguleringer til armslængdevilkår vedrørende rent nationale transaktioner. Dette skyldes, at det som udgangspunkt ikke vil have nogen betydning for minimumsbeskatningen, hvis indkomsten flyttes fra en koncernenhed til en anden inden for samme jurisdiktion, da opgørelsen af den effektive skattesats efter minimumsbeskatningslovens § 28 som udgangspunkt opgøres samlet for alle koncernenheder i samme jurisdiktion.

Undtagelsen er derfor også begrænset til de koncernenheder, der indgår i den samme opgørelse af den effektive skattesats i jurisdiktionen. Transaktioner med f.eks. minoritetsjede koncernenheder, som indgår i en separat opgørelse af den effektive skattesats, jf. minimumsbeskatningslovens § 33, vil derfor ikke være omfattet af undtagelsen. Der vil således skulle foretages reguleringer til armslængdevilkår, hvis transaktionerne ikke er bogført til armslængdevilkår.

Der foretages efter minimumsbeskatningslovens § 33 en samlet opgørelse af den effektive skattesats for medlemmer af en minoritetsjet underkoncern, der er hjemmehørende i samme jurisdiktion. Ved transaktioner mellem disse enheder indbyrdes vil den foreslåede undtagelse derfor skulle finde anvendelse, således at der ikke vil skulle foretages reguleringer til armslængdevilkår.

Den foreslåede undtagelse efter forslaget til 2. pkt. vil ikke omfatte transaktioner, som medfører tab ved salg eller anden overførsel af aktiver, hvis tabet er medtaget ved beregningen af den kvalificerede indkomst eller tab. Det vil således ikke være muligt at skabe kunstige tab i en jurisdiktion ved at anvende andre vilkår end armslængdevilkår. Tabet vil ikke være medtaget ved beregningen af den kvalificerede indkomst eller tab, hvis koncern har truffet et valg om anvendelse af regnskabsmæssig konsolidering efter minimumsbeskatningslovens § 12, stk. 4, idet tabet i givet fald elimineres.

Uanset det foreslåede 2. pkt. vil rent nationale transaktioner, som ikke er bogført med det samme beløb i begge koncernenheders regnskaber, skulle reguleres efter 1. pkt., således at de opføres med det samme beløb.

Det bemærkes, at danske koncernenheder efter ligningslovens § 2 fortsat vil være forpligtet til at opgøre den skattepligtige indkomst i overensstemmelse med armslængdeprincippet også for rent nationale transaktioner. Armslængdeprincippet kan derfor være afspejlet i bogføringen og regnskabet for de danske koncernenheder.

Det foreslåede 3. pkt. svarer til den nuværende bestemmelse

i minimumsbeskatningslovens § 12, stk. 3, 2. pkt. Bestemmelsen medfører, at ingen af de involverede koncernenheders koncerninterne transaktioner skal reguleres ved opgørelsen af den kvalificerede indkomst i overensstemmelse med armslængdeprincippet, hvis der kun er foretaget en armslængdekorrektur efter de lokale selskabsskatteregler i den ene af de relevante jurisdiktioner, og denne jurisdiktion har en nominel selskabsskattesats, der er mindre end minimumsskattesatsen, eller har været en lavskattejurisdiktion for koncernen i begge de 2 forudgående regnskabsår.

Anvendelse af armslængdeprincippet efter de almindelige 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. I visse tilfælde sker der ikke en korresponderende regulering af den anden part i transaktionen efter de almindelige skatteregler i det andet land. Det kan f.eks. være en følge af, at der er indgået en såkaldt unilateral prisfastsættelsesforhåndsftale (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 korrektur af prisen som led i ligningen af koncernenheden.

I sådanne tilfælde, hvor der alene sker en unilateral korrektur efter de almindelige skatteregler af den ene part i den kontrollerede transaktion, er udgangspunktet, at der skal foretages en armslængderegulering i opgørelsen af den 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 korrektur i et højskattelands uden korresponderende regulering (nedsættelse) i en lavskattejurisdiktion. Uden reguleringen ville der ske beskatning af ændringen i indkomsten både i højskattelands efter lokale regler og i lavskattelands som ekstraskat efter minimumsbeskatningsreglerne. Med reguleringen af den kvalificerede indkomst udløses der ingen ekstraskat i lavskattelands af det beløb, der modsvare korrektionen i højskattelands. En nedsættelse af indkomsten i højskattelands ville tilsvarende kunne give anledning til dobbelt-ikkebeskatning, hvis der ikke blev foretaget en regulering af den kvalificerede indkomst.

Udgangspunktet fraviges imidlertid med 3. pkt., idet der er risiko for dobbeltbeskatning eller dobbelt-ikkebeskatning, når jurisdiktionen, der foretager korrektionen, er en lavskattejurisdiktion.

Hvis lavskattejurisdiktionen efter de almindelige skatteregler nedsætter indkomsten for koncernenheden i lavskattejurisdiktionen uden en korresponderende regulering (forhøjelse) i det andet land, vil det medføre dobbelt-ikkebeskatning, når den anden jurisdiktion er en højskattejurisdiktion. Ind-

komsten beskattes ikke efter de almindelige skatteregler i nogle af landene, og pålægges ikke ekstraskat efter minimumsbeskatningsreglerne, hvis den kvalificerede indkomst i lavskattelandet nedsættes.

Hvis lavskattejurisdiktionen forhøjer indkomsten for koncernenheden i lavskattejurisdiktionen uden en korrespondende regulering (nedsættelse) i det andet land, vil det derimod medføre dobbeltbeskatning af indkomsten. Det skyldes, at forhøjelsen indebærer en ekstraskat i lavskattejurisdiktionen, og at indkomsten allerede beskattes i den anden jurisdiktion efter de almindelige skatteregler, da denne jurisdiktion ikke nedsætter selskabsskatteindkomsten.

Bestemmelsen i 3. pkt. medfører, at koncernenhedens koncerninterne transaktioner med andre koncernenheder ikke reguleres i overensstemmelse med armslængdeprincippet i forhold til opgørelsen af den kvalificerede indkomst hos nogen af parterne, når der kun er foretaget en armslængdekorrektur efter de almindelige lokale skatteregler 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.

Til nr. 13

Efter minimumsbeskatningslovens § 16, stk. 1, nr. 1 kan den indberettende koncernenhed beslutte, at en koncernenhed skal anvende et realisationsprincip på visse aktiver og passiver ved beregningen af koncernenhedens kvalificerede indkomst eller tab efter § 12.

Valget medfører, at et realisationsprincip skal anvendes på gevinst og tab på aktiver og passiver, der indregnes til dagsværdi eller nedskrives som følge af værdiforringelser i det konsoliderede regnskab. En beslutning om at anvende realisationsprincippet gælder for 5 år ad gangen og finder anvendelse på alle koncernenheder, der er hjemmehørende i den jurisdiktion, for hvilken beslutningen er truffet. Den indberettende koncernenhed kan dog vælge at begrænse beslutningen til koncernhedernes materielle aktiver eller til investeringsenhederne.

I minimumsbeskatningsdirektivet § 16, stk. 1, nr. 1, og i den danske udgave af EU-direktivet fremgår det, at den indberettende koncernenhed kan vælge at begrænse beslutningen til koncernhedernes eller investeringsenhedernes materielle aktiver. Dette er dog hverken i overensstemmelse med andre sproglige udgaver, herunder den engelske udgave, af direktivet eller med OECD's modelregler.

Det foreslås, at der foretages en ændring i minimumsbeskatningslovens § 16, stk. 1, nr. 1, 2. pkt., således at »eller investeringsenhedernes materielle aktiver« ændres til »materielle aktiver eller til investeringsenheder«.

Forslaget vil medføre, at bestemmelsen bringes i overensstemmelse med OECD's modelregler og med andre sproglige udgaver, herunder den engelske udgave, af direktivet.

Til nr. 14

Efter minimumsbeskatningslovens § 16, stk. 1, nr. 1 kan den indberettende koncernenhed beslutte, at en koncernenhed skal anvende et realisationsprincip på visse aktiver og passiver ved beregningen af koncernenhedens kvalificerede indkomst eller tab efter § 12.

Valget medfører, at et realisationsprincip skal anvendes på gevinst og tab på aktiver og passiver, der indregnes til dagsværdi eller nedskrives som følge af værdiforringelser i det konsoliderede regnskab. En beslutning om at anvende realisationsprincippet gælder for 5 år ad gangen 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.

Beslutningen om anvendelse af realisationsprincippet kræver opfyldelse af en række betingelser, der fremgår af minimumsbeskatningslovens § 16, stk. 2. Den ene af disse betingelser er, at 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 om valg af realisationsprincippet foretages, alt efter hvilken dato, der ligger senest.

Det foreslås, at minimumsbeskatningslovens § 16, stk. 2, nr. 2, affattes således, at den bogførte værdi af et aktiv eller passiv ved opgørelsen af en gevinst eller et tab er den bogførte værdi justeret for akkumulerede afskrivninger på det seneste af følgende tidspunkter:

- a) Det tidspunkt, hvor aktivet er erhvervet, eller hvor gælden er stiftet.
- b) Den første dag i det regnskabsår, hvor beslutningen efter § 54, stk. 1, foretages.

Med forslaget præciseres det, at den bogførte værdi vil skulle justeres for akkumulerede afskrivninger, hvis der er foretaget afskrivninger regnskabsmæssigt.

Til nr. 15

Efter minimumsbeskatningslovens § 16, stk. 1, nr. 1 kan den indberettende koncernenhed beslutte, at en koncernenhed skal anvende et realisationsprincip på visse aktiver og passiver ved beregningen af koncernenhedens kvalificerede indkomst eller tab efter § 12.

Valget medfører, at et realisationsprincip skal anvendes på gevinst og tab på aktiver og passiver, der indregnes til dagsværdi, eller nedskrives som følge af værdiforringelser i det konsoliderede regnskab. En beslutning om at anvende realisationsprincippet foretages for 5 år ad gangen og finder anvendelse på alle koncernenheder, der er hjemmehørende i den jurisdiktion, for hvilken beslutningen er truffet. Den indberettende koncernenhed kan dog vælge at begrænse be-

slutningen til koncernenhedernes materielle aktiver eller til investeringsenhederne.

Tilbagekaldes en beslutning om anvendelse af realisationsprincippet, 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, medtages et positivt beløb. Hvis den bogførte værdi overstiger dagsværdien, fradrages forskellen ved beregningen af koncernenhedens kvalificerede indkomst eller tab.

Det foreslås, at minimumsbeskatningslovens § 16, stk. 3, affattes således, 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 justeret for akkumulerede afskrivninger af aktivet eller passivet på den første dag i det regnskabsår, hvor tilbagekaldelsen er foretaget og ansat i henhold til beslutningen, medregnes ved beregningen af koncernenhedens kvalificerede indkomst eller tab.

Med forslaget præciseres det, at den bogførte værdi vil skulle justeres for akkumulerede afskrivninger, hvis der er foretaget afskrivninger regnskabsmæssigt. Hvis dagsværdien overstiger den bogførte værdi justeret for akkumulerede afskrivninger, vil der skulle medtages et positivt beløb ved beregningen af koncernenhedens kvalificerede indkomst eller tab. Hvis den bogførte værdi justeret for akkumulerede afskrivninger overstiger dagsværdien, vil forskellen skulle fradrages ved beregningen af koncernenhedens kvalificerede indkomst eller tab.

Til nr. 16

Minimumsbeskatningslovens § 19, stk. 1, vedrører opgørelsen af den kvalificerede indkomst i en gennemløbsenhed, der er et ultimativt moderselskab. Ved en gennemløbsenhed forstås efter minimumsbeskatningslovens § 4, nr. 12, en enhed, der er skattemæssigt transparent i den jurisdiktion, hvor enheden er oprettet, medmindre den er skattemæssigt hjemmehørende og underlagt en omfattet skat af sin indkomst eller sit overskud i en anden jurisdiktion.

Efter minimumsbeskatningslovens § 19, stk. 1, nedsættes den kvalificerede indkomst i den pågældende gennemløbsenhed med det beløb af den kvalificerede indkomst, som kan henføres til indehaveren af en ejerandel, hvis en af to betingelser er opfyldt.

En sådan nedsættelse skal efter § 19, stk. 1, litra a, ske, hvis indehaveren pålægges skat af den relevante indkomst for en beskatningsperiode, der udløber senest 12 måneder efter udgangen af regnskabsåret, med en nominel sats svarende til eller over minimumsskattesatsen. Nedsættelsen skal efter minimumsbeskatningslovens § 19, stk. 1, litra b, ligeledes ske, hvis det med rimelighed kan forventes, at det samlede

beløb af det ultimative moderselskabs regulerede omfattede skatter og skatter betalt af indehaveren af en ejerandel 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.

Nedsættelsen af gennemløbsenhedens kvalificerede indkomst med den del af indkomsten, der henføres til en indehaver af en ejerandel, skal sikre, at denne del af indkomsten ikke undergives en beskatning efter minimumsbeskatningsreglerne, hvis indkomsten er undergivet en beskatning, der svarer til minimumsbeskatningssatsen, når der tages højde for den beskatning af indkomsten, der sker hos andre end gennemløbsenheden.

Hvad angår minimumsbeskatningslovens § 19, stk. 1, litra b, skal der efter bestemmelsens ordlyd udelukkende tages hensyn til det ultimative moderselskabs (gennemløbsenhedens) regulerede omfattede skatter og skatter betalt af indehaveren af en ejerandel. Af pkt. 14 og 15 i kommentarerne til den bagvedliggende bestemmelse i artikel 7.1.1 i OECD's modelregler fremgår det imidlertid, at der også skal medregnes skatter betalt af andre enheder i den transparente struktur.

Det foreslås, at minimumsbeskatningslovens § 19, stk. 1, nr. 2, ændres, sådan at »det ultimative moderselskabs regulerede omfattede skatter« ændres til »omfattede skatter betalt af det ultimative moderselskab og andre enheder, der indgår i den transparente struktur,«.

Den foreslåede bestemmelse vil indebære, at gennemløbsenhedens kvalificerede indkomst vil skulle nedsættes med den del af indkomsten, der henføres til en indehaver af en ejerandel i gennemløbsenheden, hvis denne del af indkomsten i forvejen er undergivet en beskatning, der svarer til minimumsbeskatningssatsen, når der tages højde for den samlede beskatning af indkomsten, der sker hos enten gennemløbsenheden, andre enheder i den transparente struktur eller indehaveren af ejerandelen.

Det vil herved blive tydeliggjort, at minimumsbeskatningslovens § 19, stk. 1, nr. 2, skal fortolkes i overensstemmelse med den bagvedliggende bestemmelse i artikel 7.1.1 i OECD's modelregler, jf. pkt. 14 og 15 i kommentarerne til denne bestemmelse.

Til nr. 17

Minimumsbeskatningslovens § 20 vedrører anvendelsen af minimumsbeskatningslovens regler på ultimative moderselskaber, der er omfattet af en ordning med fradrag for udlodninger, dvs. en skattemæssig regulering, hvor beskatningen af enhedens resultat primært sker hos deltagerne. Bestemmelsen indebærer, at et ultimativt moderselskab, som er omfattet af en sådan ordning, under nærmere fastsatte betingelser vil kunne nedsætte den kvalificerede indkomst med de udlodninger, der i det relevante regnskabsår er udloddet under ordningen.

Minimumsbeskatningslovens § 20, stk. 1, nr. 2, indebærer,

at et ultimativt moderselskab, som er omfattet af en ordning med fradrag for udlodninger, vil kunne nedsætte den kvalificerede indkomst med de udlodninger, der i det relevante regnskabsår er udloddet under ordningen, hvis 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 udlodningerne, svarer til eller overstiger denne indkomst multipliceret med minimumsskattesatsen.

Det fremgår af pkt. 41 i kommentarerne til den bagvedliggende bestemmelse artikel 7.2.1, litra a, i OECD's modelregler, at det ikke er nødvendigt at beregne den effektive skattesats efter minimumsbeskatningsreglerne for at afgøre, om betingelsen er opfyldt.

Det foreslås, at minimumsbeskatningslovens § 20, stk. 1, nr. 2, ændres, således at »det ultimative moderselskabs regulerede omfattede skatter« ændres til »omfattede skatter betalt af det ultimative moderselskab«.

Den foreslåede bestemmelse vil indebære, at det vil være tilstrækkeligt for at fastslå, at betingelsen er opfyldt, at det ultimative moderselskab godtgør, at det med rimelighed kan forventes, at moderselskabet og modtageren (eller modtagerne) af udlodningerne samlet vil skulle betale et skattebeløb, der svarer til eller overstiger den udloddede indkomst multipliceret med minimumsskattesatsen.

I overensstemmelse med pkt. 41 i kommentarerne til den bagvedliggende bestemmelse artikel 7.2.1, litra a, i OECD's modelregler, vil det således ikke være nødvendigt, at der foretages en regulering efter reglerne i minimumsskatteoven af det skattebeløb, som moderselskabet kan forventes at skulle betale.

Til nr. 18

Det fremgår af minimumsbeskatningslovens § 23, stk. 5, at hvis det kan 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 omregnes til minimumsskattesatsen. Forhøjes et udskudt skatteaktiv, nedsættes det samlede reguleringsbeløb for udskudt skat tilsvarende.

Bestemmelsen sikrer det altovervejende udgangspunkt, hvorefter et kvalificeret tab udligner en tilsvarende kvalificeret indkomst. F.eks. vil et tab på 100, der er indregnet til en skattesats på 5 pct., umiddelbart 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. Uden minimumsbeskatningslovens § 23, stk. 5, 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.

Med minimumsbeskatningslovens § 23, stk. 5, omregnes

det udskudte skatteaktiv til minimumsskattesatsen, hvorved værdien af det udskudte skatteaktiv forøges fra 5 til 15. Det sikres dermed, at et tab på 100 kan udligne en indkomst på 100.

Det foreslås i minimumsbeskatningslovens § 23, stk. 5, 1. pkt., at »samme regnskabsår « ændres til »regnskabsåret, hvor tabet lides,«.

Med forslaget vil det blive fastsat, at omregningen foretages i det år, hvor tabet lides. Herved sker omregning af det udskudte skatteaktiv i samme regnskabsår, som tabet lides, hvorved der bliver tidsmæssig symmetri mellem medregningen af tabet og det udskudte skatteaktiv.

Til nr. 19

Det fremgår af minimumsbeskatningslovens § 15, stk. 4, at regnskabsmæssige egenkapitalgevinster og -tab på ejerandele, bortset fra porteføljeandele, som udgangspunkt ikke medregnes i den kvalificerede indkomst.

Ifølge minimumsbeskatningslovens § 15, stk. 5, kan den indberettende koncernenhed dog vælge at inkludere visse regnskabsmæssige egenkapitalgevinster og -tab på ejerandele, når disse beskattes efter de almindelige selskabsskatte-regler i en jurisdiktion. Dette omfatter bl.a. gevinster og tab, der hidrører fra ejerandelen i en skattemæssigt transparent enhed, hvor ejerens andel regnskabsmæssigt opgøres efter den indre værdis metode, jf. minimumsbeskatningslovens § 15, stk. 5, nr. 2.

Vælges dette, vil koncernen også skulle medregne de korreponderende aktuelle og udskudte skatteudgifter og skatteaktiver ved opgørelsen af omfattede skatter.

Den direkte eller indirekte ejer af en ejerandel i en skattemæssigt transparent enhed skal i givet fald behandle skattegodtgørelser, der modtages via den transparente enhed, på baggrund af skattegodtgørelserne karakter. Eksempelvis skal en kvalificeret skattegodtgørelse, der modtages via en ejerandel i en skattemæssigt transparent enhed, anses for at være kvalificeret indkomst. På den anden side skal en ikkekvalificeret skattegodtgørelse ikke behandles som kvalificeret indkomst, men skal derimod som udgangspunkt reducere ejerens omfattede skatter. Sidstnævnte udgangspunkt fraviges dog, hvis der er tale om såkaldte kvalificerede gennemløbsskattefordele, der modtages ved ejerskab af kvalificerede ejerandele.

I OECD's administrative retningslinjer er der således udarbejdet en særlig regel for kvalificerede gennemløbsskattefordele. Disse skattefordele er ikkekvalificerede skattegodtgørelser og skattefordele ved fradragsberettigede tab, der løber igennem en skattemæssigt transparent enhed til en ejer af en såkaldt kvalificeret ejerandel. Kvalificerede gennemløbsskattefordele kan medregnes som et positivt beløb i ejerens regulerede omfattede skatter, i det omfang det er nødvendigt for at neutralisere, at der regnskabsmæssigt er sket en reduktion af de omfattede skatter.

Overstiger afkastet på investeringen, inklusive skattefordelene ved investeringen, selve investeringen, vil et overskydende beløb i form af kvalificerede gennemløbsskattefordele derimod skulle nedsætte koncernenhedens regulerede omfattede skatter, i det omfang dette ikke allerede er sket regnskabsmæssigt.

Der foreslås, at der indsættes en ny bestemmelse som minimumsbeskatningslovens § 23 a, der gennemfører denne særregel i de administrative retningslinjer.

Det foreslås i § 23 a, stk. 1, at er der truffet valg om medregning af regnskabsmæssige egenkapitalgevinster og -tab på ejerandele efter § 15, stk. 5, reguleres en koncernenheds regulerede omfattede skatter for et regnskabsår for enhver kvalificeret gennemløbsskattefordel efter stk. 2-6, når koncernenheden ejer en kvalificeret ejerandel enten direkte eller indirekte gennem en kæde af skattemæssigt transparente enheder, som ikke er koncernenheder i koncernen.

Den foreslåede bestemmelse vil indebære, at hvor der er truffet valg om medregning af egenkapitalgevinster og -tab efter minimumsbeskatningslovens § 15, stk. 5, og en koncernenhed ejer en kvalificeret ejerandel (direkte eller indirekte) i en skattemæssigt transparent enhed, vil koncernenhedens regulerede omfattede skatter skulle reguleres for enhver kvalificeret gennemløbsskattefordel. De nærmere regler for den regulering, der vil skulle foretages efter den foreslåede bestemmelse, fremgår af de foreslåede bestemmelser i minimumsbeskatningslovens § 23 a, stk. 2-6, mens stk. 7 indeholder en definition af kvalificeret gennemløbsskattefordel. Der henvises om de foreslåede bestemmelser i minimumsbeskatningslovens § 23 a, stk. 2-7, til gennemgangen nedenfor.

Forslaget vil skulle finde anvendelse, når der ejes en kvalificeret ejerandel. En kvalificeret ejerandel foreslås ved lovforslagets § 1, nr. 3, defineret i minimumsbeskatningslovens § 4, nr. 50, hvorefter en kvalificeret ejerandel vil være en investering i en skattemæssigt transparent enhed,

- a) der skattemæssigt anses for at være en egenkapitalsandel i den transparente enhed, og som ville blive anset for at være en egenkapitalsandel efter en godkendt regnskabsstandard i den jurisdiktion, hvor den transparente enhed opererer,
- b) hvor der regnskabsmæssigt ikke sker konsolidering post for post i koncernens konsoliderede regnskab, og
- c) hvor det samlede afkast af investeringen forventes at blive negativt før medregning af ikkekvalificerede skattegodtgørelser.

I § 23 a, stk. 2, foreslås, at ejerens investering anses for reduceret ved modtagelse eller gennemløb af følgende beløb:

- 1) Enhver skattegodtgørelse.
- 2) Ethvert fradragsberettiget tab multipliceret med ejerens nominelle skattesats.
- 3) Udlodninger fra investeringen.
- 4) Afståelsessummer vedrørende investeringen.

Efter den foreslåede definition af begrebet kvalificerede gennemløbsskattefordele, jf. nedenfor om forslaget til minimumsbeskatningslovens § 23 a, stk. 7, vil der kun være tale om kvalificerede gennemløbsskattefordele, når skattefordelene reducerer ejerens investering i den skattemæssigt transparente enhed. I stk. 2 foreslås det, hvornår ejerens investering i en kvalificeret ejerandel i den skattemæssigt transparente enhed vil skulle anses for reduceret.

Investeringen vil for det første skulle anses for reduceret med de skattegodtgørelser, der er modtaget eller løbet igennem til ejeren. Skattegodtgørelser vil i denne sammenhæng omfatte både kvalificerede skattegodtgørelser og ikkekvalificerede skattegodtgørelser.

For det andet vil investeringen skulle anses for reduceret med den skattefordel, som ejeren får ved at kunne fradrage tab i den skattemæssigt transparente enhed. Beløbet vil skulle beregnes ved at multiplicere det fradragsberettigede tab med ejerens nominelle skattesats.

Investeringen vil for det tredje skulle anses for reduceret med de udlodninger, som ejeren modtager fra investeringen. Udlodninger vil også omfatte tilbagebetalinger af den investerede kapital.

Endeligt vil investeringen skulle anses for reduceret med afståelsessummer ved salg af alle eller dele af de kvalificerede ejerandele.

I § 23 a, stk. 3 foreslås, at reduceres ejerens investering til et positivt beløb eller nul ved modtagelse eller gennemløb af en kvalificeret gennemløbsskattefordel, skal den kvalificerede gennemløbsskattefordel tillægges de omfattede skatter, i det omfang den kvalificerede gennemløbsskattefordel regnskabsmæssigt er indregnet som en nedsættelse af de aktuelle skatteforpligtelser, jf. dog stk. 5 og 6.

Bestemmelsen vil medføre, at der ved modtagelse eller gennemløb af kvalificerede gennemløbsskattefordele skal ske en neutralisering af det beløb, der medregnes i de omfattede skatter, så længe investeringen reduceres til et positivt beløb eller nul.

Det foreslås i § 23 a, stk. 4, at reduceres ejerens investering til et negativt beløb ved modtagelse eller gennemløb af beløb omfattet af stk. 2, skal de regulerede omfattede skatter nedsættes med reduktionsbeløbet, i det omfang beløbet ikke regnskabsmæssigt er indregnet som en nedsættelse af de aktuelle skatteforpligtelser. De regulerede omfattede skatter nedsættes kun som følge af udlodninger, afståelsessummer eller kvalificerede skattegodtgørelser, i det omfang kvalificerede gennemløbsskattefordele er medregnet i omfattede skatter efter stk. 3, jf. dog stk. 5 og 6.

Med denne bestemmelse reguleres, hvordan de omfattede skatter reguleres, når investeringen er reduceret fuldt ud, og de samlede reduktionsbeløb overstiger investeringen. Er de modtagne beløb kvalificerede gennemløbsskattefordele, vil der skulle ske en nedsættelse af de regulerede omfattede

skatter, hvis der ikke allerede regnskabsmæssigt er foretaget en sådan reduktion af de aktuelle skatteforpligtelser. Er det modtagne beløb derimod udlodninger, afståelsessummer eller kvalificerede skattegodtgørelser, vil der kun skulle ske en reduktion af de regulerede omfattede skatter, i det omfang kvalificerede gennemløbsskattefordele er medregnet i omfattede skatter efter stk. 3.

Det foreslåede stk. 4 vil alene finde anvendelse på den del af det modtagne beløb, der gør investeringen negativ. Hvis investeringen er på 50 inden modtagelse af f.eks. en ikkekvalificeret skattegodtgørelse på 75, vil de første 50 blive anset for omfattet af stk. 3, da denne del nedbringer investeringen til nul. De sidste 25 af den ikkekvalificerede skattegodtgørelse omfattes af stk. 4.

Det foreslås i § 23 a, stk. 5, at for en ejer af en kvalificeret ejerandel, der regnskabsmæssigt anvender proportional nedskrivning ved indregningen af investeringen, nedsættes de regulerede omfattede skatter, i det omfang reduktionen af ejerens investering, jf. stk. 2, overstiger en proportional nedskrivning af ejerens investering i året. Der foretages kun en nedsættelse, i det omfang reduktionen ikke regnskabsmæssigt er indregnet som en nedsættelse af de aktuelle skatteforpligtelser. Den proportionale nedskrivning foretages med forholdet mellem de skattefordele, der er modtaget eller gennemløbet i løbet af året, og de samlede forventede skattefordele ved investeringen, jf. stk. 2, nr. 1 og 2.

Ved OECD's administrative retningslinjer fra juli 2023 indførtes en administrativ lettelse for de koncerner, der regnskabsmæssigt anvender proportional nedskrivningsmetode (»proportional amortization accounting method«) ved indregningen af kvalificerede ejerandele. Bestemmelsen i forslaget til stk. 5 gennemfører denne administrative lettelse.

Koncerner, der regnskabsmæssigt anvender den proportionale nedskrivningsmetode, vil skulle anvende bestemmelserne i den foreslåede bestemmelse ved reguleringen af de omfattede skatter.

Der vil efter disse bestemmelser skulle foretages en proportional nedskrivning af ejerens investering. Den proportionale nedskrivning vil skulle foretages med forholdet mellem de skattefordele, der er modtaget eller gennemløbet i løbet af året, og de samlede forventede skattefordele ved investeringen, jf. stk. 2, nr. 1 og 2. Det bemærkes, at skattefordele er alle skattefordele omfattet af stk. 2, nr. 1 og 2, dvs. inklusive eventuelle kvalificerede skattegodtgørelser.

Hvis den faktiske reduktion af investeringen opgjort efter stk. 2 overstiger den proportionale nedskrivning af investeringen, vil de regulerede omfattede skatter skulle nedsættes med forskelsbeløbet, i det omfang dette ikke allerede er sket regnskabsmæssigt. Der kan henvises til OECD kommentarerne til artikel 3.2.1(c), pkt. 57.7.1 til 57.7.3, som bl.a. indeholder et eksempel på reglens anvendelse.

Det foreslås i § 23 a, stk. 6, at den indberettende koncernenhed kan vælge, at stk. 5 finder tilsvarende anvendelse for

ejere af en kvalificeret ejerandel, der ikke regnskabsmæssigt anvender proportional nedskrivning ved indregningen af investeringen. Valget skal træffes i det regnskabsår, hvor investeringen foretages, eller hvor ejeren omfattes af en kvalificeret regel om indkomstmedregning, en kvalificeret regel om underbeskattet overskud eller en kvalificeret regel om indenlandsk ekstraskat.

Den foreslåede bestemmelse vil indebære, at koncerner, der ikke regnskabsmæssigt anvender den proportionale nedskrivningsmetode, vil kunne vælge at anvende bestemmelsen i forslaget til stk. 5 ved reguleringen af de omfattede skatter i forhold til den enkelte investering. Der vil være tale om et uigenkaldeligt valg, der skal foretages af den indberettende koncernenhed og træffes for det regnskabsår, hvor investeringen foretages, eller hvor ejeren bliver omfattet af minimumsbeskatningsregler.

I § 23 a, stk. 7, foreslås det, at der ved kvalificeret gennemløbsskattefordel i denne bestemmelse forstås enhver skattegodtgørelse, som ikke er en kvalificeret skattegodtgørelse, og ethvert fradragsberettiget tab multipliceret med ejerens nominelle skattesats, der modtages eller løber gennem fra en kvalificeret ejerandel, i det omfang ejerens investering i den kvalificerede ejerandel reduceres.

Den foreslåede definition består af to dele.

Den første del vedrører ikkekvalificerede skattegodtgørelser, som er defineret i minimumsbeskatningslovens § 4, nr. 39. Den anden del vedrører skattefordele, der består i adgangen til at udnytte fradragsberettigede tab, der løber igennem den skattemæssigt transparente enhed. Beløbet for skattefordelen ved sådanne fradragsberettigede tab vil skulle beregnes ved at multiplicere det fradragsberettigede tab med ejerens nominelle skattesats.

Til nr. 20

Efter minimumsbeskatningslovens § 24, stk. 1, 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. Vælges ordningen, finder den anvendelse i stedet for minimumsbeskatningsbeskatningslovens § 23 om behandlingen af udskudte skatter.

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. Det kvalificerede tabsbetingede udskudte skatteaktiv er det kvalificerede nettotab for regnskabsåret for jurisdiktionen multipliceret med minimumsskattesatsen. Dette udskudte skatteaktiv anvendes herefter 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.

Det er et krav, at valget for en jurisdiktion træffes for det første år, hvor en koncern har en koncernenhed i en jurisdiktion. Beslutningen vil således ikke kunne træffes på et senere tidspunkt. Tilbagekaldes en beslutning om anvendelse af ordningen, vil der ikke være mulighed for senere at genvælge ordningen.

Det fremgår af minimumsbeskatningslovens § 24, stk. 4, at et eventuelt resterende kvalificeret tabsbetingsbetaget udskudt skatteaktiv bortfalder, hvis beslutningen om kvalificeret tab tilbagekaldes. Bortfaldet sker fra den første dag i det første regnskabsår, hvor beslutningen om kvalificeret tab ikke længere er gældende.

Det foreslås i minimumsbeskatningslovens § 24, stk. 4, 2. pkt., at eventuelle udskudte skatteaktiver og skatteforpligtelser opgøres, som de ville være opgjort, hvis der var foretaget opgørelser efter §§ 23 og 51 for tidligere regnskabsår.

Med forslaget vil der blive indført en bestemmelse i overensstemmelse med pkt. 115 i kommentarerne til den bagvedliggende bestemmelse i artikel 4.5.4 i OECD's modelregler, hvorefter udskudte skatteaktiver og skatteforpligtelser vil skulle beregnes efter minimumsbeskatningslovens §§ 23 og 51 om henholdsvis beregningen af udskudte skatter og beregningen ved overgangen til beskatning efter loven, som de ville være beregnet, hvis der var foretaget opgørelser for tidligere regnskabsår. Beregningen vil skulle foretages første gang i det første regnskabsår, hvor beslutningen om kvalificeret tab ikke længere er gældende.

Til nr. 21

Efter minimumsbeskatningslovens § 24, stk. 1, kan en indberettende koncernenhed træffe en beslutning om kvalificeret tab for en jurisdiktion, hvorefter det kvalificerede tabsbetingsbetaget udskudte skatteaktiv ansættes for hvert regnskabsår, hvor der er et kvalificeret nettotab i jurisdiktionen. Vælges ordningen, finder den anvendelse i stedet for minimumsbeskatningslovens § 23 om behandlingen af udskudte skatter.

Det fremgår af minimumsbeskatningslovens § 24, stk. 5, at beslutningen om kvalificeret tab indgives sammen med det første skema med oplysninger om ekstraskat for den multinationale koncern eller den store nationale koncern, der omfatter den jurisdiktion, som beslutningen vedrører. Er den forenklede beregning efter § 72 valgt for jurisdiktionen, skal beslutningen indgives med skemaet for det første regnskabsår, hvor den forenklede beregning efter § 72 ikke længere anvendes for jurisdiktionen.

Det er således et krav, at valget for en jurisdiktion træffes for det første år, hvor en koncern har en koncernenhed i en jurisdiktion. Beslutningen vil således ikke kunne træffes på et senere tidspunkt. Tilbagekaldes en beslutning om anvendelse af ordningen, vil der ikke være mulighed for senere at genvælge ordningen.

Det foreslås i minimumsbeskatningslovens § 24, stk. 5, 1.

pkt., at ændre », der omfatter« til »for det første regnskabsår, hvor koncernen har en koncernenhed i«.

Det vil dermed blive præciseret, at beslutningen om kvalificeret tab indgives sammen med det første skema med oplysninger om ekstraskat for den multinationale koncern eller den store nationale koncern for det første regnskabsår, hvor koncernen har en koncernenhed i den jurisdiktion, som beslutningen vedrører.

Det bemærkes, at det ved lovforslagets § 1, nr. 30, foreslås, at der fastsættes et nyt overgangsår, hvis koncernenhederne i en jurisdiktion falder ind under anvendelsesområdet for en kvalificeret regel om indkomstmedregning eller en kvalificeret regel om underbeskattet overskud i et regnskabsår, når de tidligere har været omfattet af anvendelsesområdet for en kvalificeret regel om indenlandsk ekstraskat. Det nye overgangsår medfører bl.a., at fremførte kvalificerede tabsbetingsbetaget udskudte skatteaktiver efter § 24 elimineres, og den indberettende koncernenhed kan træffe en ny beslutning efter § 24 om kvalificeret tab for jurisdiktionen.

Til nr. 22

Minimumsbeskatningslovens § 34, stk. 1, er en såkaldt safe harbour-bestemmelse, der er udformet i overensstemmelse med den kvalificerede internationale safe harbour-aftale, der fremgår af dokumentet om »Safe Harbours and Penalty Relief: Global Anti-Base Erosion Rules (Pillar Two)«, som er tiltrådt af OECD's Inclusive Framework den 15. december 2022.

Ekstraskatten i en jurisdiktion udgør nul, hvis den kvalificerede nettoindkomst for jurisdiktionen opgjort efter minimumsbeskatningslovens § 28, stk. 2, ikke overstiger det beløb, hvormed nettoindkomsten kan nedsættes efter den substansbaserede indkomstudelukkelse, jf. minimumsbeskatningslovens § 30. Ekstraskatten i en jurisdiktion udgør ligeledes nul, hvis betingelserne for anvendelse af de minimis-reglen i minimumsbeskatningslovens § 32, stk. 1, nr. 1 og 2, er opfyldt. Endelig udgør ekstraskatten i en jurisdiktion nul, hvis den effektive skattesats for jurisdiktionen, jf. minimumsbeskatningslovens § 28, stk. 1, er lig med eller højere end minimumsskattesatsen (15 pct.).

Minimumsbeskatningslovens § 34, stk. 1, giver mulighed for, at koncerner omfattet af minimumsbeskatningsloven kan anvende forenklede beregninger med henblik på at fastslå, at ekstraskatten i en jurisdiktion udgør nul. Bestemmelsen kan dog først finde anvendelse, når der i medfør af minimumsbeskatningslovens § 34, stk. 3, er fastsat forenklede beregningsregler, da anvendelsen af sådanne forenklede beregningsregler er en betingelse for anvendelsen af undtagelsesbestemmelsen.

Der er i OECD's administrative retningslinjer fra december 2023 fastsat forenklede beregningsregler for anvendelse af undtagelsesbestemmelsen i relation til koncernenheder i en jurisdiktion, når sådanne enheders regnskab ikke er inkluderet i den multinationale koncerns konsoliderede regnskaber

udelukkende på grund af størrelse eller væsentlighed (»ikke-væsentlige koncernenheder«). Retningslinjerne gælder ikke, hvis en koncernenhed af andre grunde, f.eks. fordi den besiddes med henblik på salg, ikke er inkluderet i den multinationale koncerns konsoliderede regnskaber.

Det foreslås, at der i kapitel 7 indsættes en ny bestemmelse som minimumsbeskatningslovens § 34 a, der gennemfører de administrative retningslinjer for anvendelsen af safe harbour-bestemmelsen i relation til ikkevæsentlige koncernenheder.

Det foreslås i § 34 a, stk. 1, at den indberettende koncernenhed ved beslutning truffet i overensstemmelse med § 54, stk. 3, kan beslutte, at den ekstraskat, der skal betales for en eller flere koncernenheder i en jurisdiktion, ansættes til nul, hvis enhedernes regnskab ikke er inkluderet i den multinationale koncerns konsoliderede regnskaber udelukkende på grund af størrelse eller væsentlighed, jf. dog stk. 3, og de koncernenheder, som beslutningen vedrører, i jurisdiktionen opfylder en af følgende betingelser:

- 1) Den samlede omsætning i regnskabsåret efter det anvendelige regelsæt for koncernens land for land-rapportering er lig med eller mindre end det beløb, hvormed nettoindkomsten kan nedsættes efter § 30.
- 2) Den samlede omsætning i regnskabsåret efter det anvendelige regelsæt for koncernens land for land-rapportering er mindre end 1 mio. euro.
- 3) Den effektive skattesats i regnskabsåret opgjort som den aktuelle skatteomkostning efter det anvendelige regelsæt for koncernens land for land-rapportering divideret med den samlede omsætning efter det anvendelige regelsæt for koncernens land for land-rapportering er lig med eller højere end minimumsskattesatsen.

Den foreslåede bestemmelse indebærer, at der for ikkevæsentlige koncernenheder vil være mulighed for at anvende de i bestemmelsen angivne forenkede beregningsmetoder til at fastslå, at koncernhedernes ekstraskat kan fastsættes til nul.

Der gælder ikke entydige kriterier på tværs af alle regnskabsstandarder for, hvornår en koncern kan undlade at inkludere en koncernenhed i de konsoliderede regnskaber udelukkende på grund af, at koncernheden har en så begrænset størrelse eller væsentlighed for koncernen, at de konsoliderede regnskaber kan anses for retvisende, selv om koncernheden ikke er inkluderet. De almindeligt anerkendte eller godkendte regnskabsstandarders regler herom er dog baseret på rimeligt ensartede principper, og det vil være afgørende, om disse principper er blevet overholdt ved undladelsen af at medtage en koncernenhed i de konsoliderede regnskaber. Bestemmelsen vil derfor kun kunne anvendes, når de i stk. 3 opregnede betingelser er opfyldt, jf. nærmere herom nedenfor.

Efter den foreslåede bestemmelse vil et valg om anvendelse af bestemmelsen skulle træffes for hvert enkelt regnskabsår og for hver enkelt ikkevæsentlig koncernenhed. Der vil ikke

være pligt til at anvende bestemmelsen på alle koncernens ikkevæsentlige koncernenheder, ligesom der ikke vil være pligt til at anvende bestemmelsen på alle ikkevæsentlige koncernenheder hjemmehørende i en bestemt jurisdiktion.

Vælges den foreslåede bestemmelse anvendt på flere koncernenheder i samme jurisdiktion, vil vurderingen af, om betingelserne i nr. 1-3 er opfyldt, imidlertid skulle foretages samlet for de pågældende koncernenheder.

Ekstraskatten vil kunne fastsættes til nul i regnskabsåret, hvis blot en af de i nr. 1-3 opregnede betingelser er opfyldt.

Efter det foreslåede nr. 1 vil ekstraskatten kunne fastsættes til nul i regnskabsåret, hvis den samlede omsætning i regnskabsåret efter det anvendelige regelsæt for koncernens land for land-rapportering er lig med eller mindre end det beløb, hvormed nettoindkomsten kan nedsættes efter minimumsbeskatningslovens § 30.

Minimumsbeskatningslovens § 30 indeholder reglerne om den såkaldte substansbaserede indkomstudelukkelse. Reglen indebærer, at den kvalificerede indkomst til brug for beregning af ekstraskatten efter minimumsbeskatningsloven kan nedsættes med et beløb bestående af summen af 5 pct. af lønomkostningerne og 5 pct. af den bogførte værdi af materielle aktiver. Bestemmelsen giver således mulighed for en nedsættelse af den kvalificerede indkomst, hvor der må anses for at foreligge en reel aktivitet, og hvor risikoen for skatteundgåelse derfor må anses for mindre. Det bemærkes, at procentsatsen til brug for beregning af nedsættelsesbeløbet er højere i perioden fra og med 2023 til og med 2032.

Der vil med henblik på anvendelsen af bestemmelsen skulle foretages en opgørelse af nedsættelsesbeløbet efter den substansbaserede indkomstudelukkelse for den eller de ikkevæsentlige koncernenheder i en jurisdiktion, som er omfattet af valget om anvendelse af den foreslåede bestemmelse. Betingelsen i nr. 1 vil være opfyldt, hvis den eller de relevante koncernenheder efter det anvendelige regelsæt for koncernens land for land-rapportering har en samlet omsætning, der er lavere end nedsættelsesbeløbet. Der henvises til forslaget til stk. 4 og bemærkningerne hertil nedenfor om, hvad der skal forstås ved »det anvendelige regelsæt for koncernens land for land-rapportering«. Det bemærkes herved, at i Danmark fremgår reglen om, at der i land for land-rapporten skal indgives oplysninger om den samlede omsætning i en jurisdiktion, af § 4, stk. 2, nr. 2, i bekendtgørelse nr. 1304 af 14. november 2018 om land for land-rapportering.

Efter det foreslåede nr. 2 vil ekstraskatten ligeledes kunne fastsættes til nul, hvis den samlede omsætning i regnskabsåret efter det anvendelige regelsæt for koncernens land for land-rapportering er mindre end 1 mio. euro. Omfatter valget efter den foreslåede bestemmelse flere ikkevæsentlige koncernenheder i samme jurisdiktion, vil betingelsen kun være opfyldt, hvis den samlede omsætning for de ikkevæsentlige koncernenheder i jurisdiktionen, som er omfattet af valget, er lavere end 1 mio. euro.

Endelig vil ekstraskatten efter det foreslåede nr. 3 kunne ansættes til nul, hvis den effektive skattesats i regnskabsåret opgjort som den aktuelle skatteomkostning efter det anvendelige regelsæt for koncernens land for land-rapportering divideret med den samlede omsætning efter det samme regelsæt er lig med eller højere end minimumsskattesatsen, altså 15 pct.

Den effektive skattesats vil således kunne opgøres på grundlag af de regler, der gælder for koncernens land for land-rapportering, idet den opgøres som regnskabsårets samlede aktuelle skatteomkostning i jurisdiktionen for den eller de koncernenheder, der er omfattet af valget efter stk. 1, divideret med den totale omsætning for de pågældende enheder.

Da den effektive skattesats opgøres på grundlag af den aktuelle skatteomkostning i regnskabsåret ifølge reglerne om land for land-rapportering, vil der ikke skulle tages hensyn til udskudte skatter, reguleringer af langfristede poster og usikre skattepositioner. I Danmark fremgår reglen om, at der i land for land-rapporten skal indgives oplysninger om den aktuelle skatteomkostning i en jurisdiktion af § 4, stk. 2, nr. 5, i bekendtgørelse nr. 1304 af 14. november 2018 om land for land-rapportering.

Det foreslås i minimumsbeskatningslovens § 34 a, *stk. 2*, at stk. 1 finder tilsvarende anvendelse for faste driftssteder af koncernenheder, hvis regnskab ikke er inkluderet i den multinationale koncerns konsoliderede regnskaber udelukkende på grund af størrelse eller væsentlighed.

Bestemmelsen vil indebære, at der kan foretages et selvstændigt valg for faste driftssteder med hensyn til, om den foreslåede bestemmelse i § 34 a, stk. 1, skal finde anvendelse for det eller de faste driftssteder.

Det bemærkes, at det er en enhed inklusive dens eventuelle faste driftssteder, der efter regnskabsstandarderne kan være udeladt af koncernens konsoliderede regnskaber udelukkende som følge af enhedens størrelse eller væsentlighed. Når en enhed ikke er medtaget i de konsoliderede regnskaber, og enheden har et eller flere faste driftssteder, vil det således være både hovedenheden og de faste driftssteder, der er udeladt af de konsoliderede regnskaber.

Den foreslåede bestemmelse medfører, at der i relation til anvendelsen af stk. 1 vil kunne træffes et selvstændigt valg for hovedenheden og for hver enkelt af dens faste driftssteder. Er der truffet et valg om at anvende bestemmelsen i stk. 1 for et fast driftssted, vil vurderingen af, om betingelserne i stk. 1, nr. 1-3, er opfyldt, skulle foretages samlet for det faste driftssted og eventuelle andre koncernenheder, herunder faste driftssteder, for hvilke bestemmelsen er valgt anvendt i den pågældende jurisdiktion.

Det foreslås i minimumsbeskatningslovens § 34 a, *stk. 3, 1. pkt.*, at stk. 1 og 2 alene finder anvendelse, hvis den multinationale koncerns konsoliderede regnskaber er omfattet af § 4, nr. 6, litra a eller c, og er revideret af en ekstern revisor.

Den foreslåede bestemmelse vil for det første indebære, at der kun vil være mulighed for at anvende den foreslåede særlige undtagelsesregel i minimumsbeskatningslovens § 34 a, hvis koncernen har udarbejdet konsoliderede regnskaber efter en almindeligt anerkendt regnskabsstandard som defineret i minimumsbeskatningslovens § 4, nr. 25, eller efter en godkendt regnskabsstandard som defineret i minimumsbeskatningslovens § 4, nr. 26, idet de konsoliderede regnskaber i sidstnævnte tilfælde efterfølgende vil skulle være reguleret for at forhindre væsentlige konkurrenceforvridninger, jf. minimumsbeskatningslovens § 4, nr. 27. Der henvises herom i øvrigt til pkt. 8 i afsnit 1 i OECD's administrative retningslinjer fra december 2023.

En multinational koncern vil således ikke skulle kunne anvende den foreslåede bestemmelse i minimumsbeskatningslovens § 34 a, hvis koncernen ikke udarbejder konsoliderede regnskaber og til brug for opgørelserne efter minimumsbeskatningsreglerne derfor baserer sig på de regnskaber, der ville være blevet udarbejdet, hvis koncernen havde udarbejdet konsoliderede regnskaber, jf. minimumsbeskatningslovens § 4, nr. 6, litra d.

Det bemærkes, at minimumsbeskatningslovens § 4, nr. 6, litra b, vedrører de konsoliderede regnskaber for en koncern, der udelukkende består af hovedenheden og et eller flere faste driftssteder. For en sådan koncern vil der slet ikke være mulighed for at udelade koncernenheder fra de konsoliderede regnskaber med henvisning til, at de er ikkevæsentlige, og bestemmelsen i minimumsbeskatningslovens § 34 a vil derfor allerede af den grund ikke kunne anvendes.

Den foreslåede bestemmelse vil for det andet indebære, at det er en betingelse, at de konsoliderede regnskaber har været undergivet ekstern revision. Det ligger heri, at regnskaberne skal være revideret af en person, der efter de relevante nationale regler i det ultimative moderselskabs jurisdiktion kan varetage en sådan ekstern revision. De konsoliderede regnskaber vil ikke kunne anses for at have været undergivet ekstern revision, medmindre revisor har godkendt, at de relevante ikkevæsentlige koncernenheder er udeladt af de konsoliderede regnskaber udelukkende som følge af deres størrelse eller væsentlighed.

Det foreslås i minimumsbeskatningslovens § 34 a, *stk. 3, 2. pkt.*, at er en koncernenheds samlede omsætning, herunder omsætningen i enhedens eventuelle faste driftssteder, i regnskabsåret højere end 50 mio. euro efter det anvendelige regelsæt for koncernens land for land-rapportering, finder stk. 1 og 2 alene anvendelse for koncernenheden, hvis det regnskab for enheden, der anvendes ved udarbejdelsen af koncernens land for land-rapport, er udarbejdet i overensstemmelse med en almindeligt anerkendt eller godkendt regnskabsstandard.

Den foreslåede bestemmelse indebærer, at der for koncernenheder, hvis samlede omsætning, herunder i eventuelle faste driftssteder, i regnskabsåret er højere end 50 mio. euro, gælder en særlig betingelse om, at det særskilte regn-

skab for koncernenheden, der anvendes som grundlag for koncernens land for land-rapportering, skal være udarbejdet i overensstemmelse med en almindeligt anerkendt eller godkendt regnskabsstandard, jf. definitionerne i minimumsbeskatningslovens § 4, nr. 25 og 26.

Det foreslås i minimumsbeskatningslovens § 34 a, stk. 4, at i denne bestemmelse forstås ved det anvendelige regelsæt for koncernens land for land-rapportering:

- 1) Det nationale regelsæt, der indeholder reglerne om indholdet af den land for land rapport, der indgives af det ultimative moderselskab.
- 2) Det nationale regelsæt, der indeholder reglerne om indholdet af den land for land-rapport, der indgives af et stedfortrædende moderselskab, når det ultimative moderselskab ikke indgiver en land for land-rapport.
- 3) OECD's endelige rapport fra 2015 om handlingsplan 13 i OECD's projekt om skatteudhuling og skatteflytning og OECD's retningslinjer om land for land-rapportering i OECD's Guidance on Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting, hvis det ultimative moderselskab ikke indgiver en land for land-rapport, og koncernen ikke er forpligtet til at indgive en land for land-rapport i nogen jurisdiktion.

For koncerner, der er forpligtet til at indgive en land for land-rapport, vil den foreslåede bestemmelse indebære, at der ved udtrykket »det anvendelige regelsæt for koncernens land for land-rapportering« forstås reglerne om indholdet af land for land-rapporten i det ultimative moderselskabs jurisdiktion (nr. 1), eller, hvis moderselskabet ikke har indgivet rapporten, reglerne om indholdet af land for land-rapporten i den jurisdiktion, hvor det stedfortrædende moderselskab er hjemmehørende (nr. 2). Ved stedfortrædende moderselskab forstås den koncernenhed, som indgiver land for land-rapporten på koncernens vegne.

Er koncernen ikke forpligtet til at indgive en land for land-rapport efter reglerne i nogen jurisdiktion, vil udtrykket efter forslaget til stk. 4, nr. 3, skulle forstås som en henvisning til OECD's endelige rapport fra 2015 om handlingsplan 13 i OECD's projekt om skatteudhuling og skatteflytning (OECD's BEPS Action 13 Final Report, hvor BEPS er en forkortelse for Base Erosion and Profit Shifting) og reglerne om land for land-rapportering i OECD's Guidance on Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting (2022).

De nævnte regler vil skulle anvendes dels ved opgørelsen af den totale omsætning i regnskabsåret efter bestemmelserne i forslaget til § 34 a, stk. 1, nr. 1 og 2, og stk. 3, 2. pkt., dels ved opgørelsen af den aktuelle skatteomkostning i regnskabsåret efter bestemmelsen i forslaget til § 34 a, stk. 1, nr. 3.

Til nr. 23

Minimumsbeskatningslovens § 35, stk. 2, indeholder nærmere regler om, hvordan det skal fastlægges, om omsæt-

ningsgrænsen på 750 mio. euro, jf. minimumsbeskatningslovens § 1, stk. 1, er overskredet, når en enhed, der ikke indgår i en koncern, overtager eller fusionerer med en anden enhed eller koncern. Bestemmelsen har til hensigt at fastlægge, hvordan denne omsætningsgrænse skal opgøres, når den overtagende enhed ikke har konsoliderede regnskaber.

Efter ordlyden af bestemmelsens 1. pkt. finder bestemmelsen anvendelse, når en enhed, der ikke indgår i en koncern (målenheden), fusionerer med en enhed eller en koncern (den overtagende enhed) i løbet af kontrolregnskabsåret. Denne ordlyd er i overensstemmelse med ordlyden af både den bagvedliggende bestemmelse i artikel 6, stk. 1, nr. 1, litra b, i OECD's modelregler og den tilsvarende bestemmelse i EU-direktivets artikel 33. stk. 3, 1. pkt.

Som det fremgår af pkt. 41 i OECD's kommentarer til den bagvedliggende bestemmelse i artikel 6, stk. 1, nr. 1, litra b, i OECD's modelregler, er ordlyden imidlertid upræcis, idet den problemstilling, bestemmelsen skal regulere, som nævnt er de tilfælde, hvor en enhed, der ikke indgår i en koncern, overtager en enhed eller en koncern. Den førstnævnte enhed er således rettelig den overtagende enhed og ikke målenheden.

Det bemærkes, at hvis den overtagende enhed indgår i en koncern, vil der foreligge et konsolideret regnskab, og der vil derfor ikke være behov for at anvende den særlige regel om opgørelsen af omsætningstærsklen.

Det foreslås, at minimumsbeskatningslovens § 35, stk. 2, ændres, således at »(målenheden)« ændres til »(den overtagende enhed)« og »(den overtagende enhed)« ændres til »(målenheden)«.

Forslaget indebærer en præcisering af bestemmelsens ordlyd, således at ordlyden bringes i overensstemmelse med den præcisering, der fremgår af pkt. 41 i OECD's kommentarer til den bagvedliggende bestemmelse i artikel 6, stk. 1, nr. 1, litra b, i OECD's modelregler.

Til nr. 24

Minimumsbeskatningslovens § 40 indeholder særlige bestemmelser om opgørelsen af ekstraskat for investeringsenheder som defineret i minimumsbeskatningslovens § 4, nr. 30. Efter minimumsbeskatningslovens § 40, stk. 1, skal der foretages en særskilt opgørelse af investeringsenheders effektive skattesats, dvs. uden at der tages hensyn til den kvalificerede indkomst og de regulerede omfattede skatter for andre koncernenheder i jurisdiktionen.

Bestemmelsen finder dog ikke anvendelse på investeringsenheder, der er transparente gennemløbsenheder.

Efter minimumsbeskatningslovens § 40, stk. 2, svarer investeringsenhedens effektive skattesats til enhedens regulerede omfattede skatter divideret med et beløb svarende til den multinationale concerns eller den store nationale concerns allokerbare andel af investeringsenhedens kvalificerede ind-

komst 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.

Minimumsbeskatningslovens § 40, stk. 3, fastsætter, at en investeringsenheds regulerede omfattede skatter er de regulerede omfattede skatter, som kan henføres til den multinationale koncerns eller den store nationale koncerns allokerbare andel af investeringsenhedens kvalificerede indkomst eller tab og omfattede skatter, der er allokeret til investeringsenheden, jf. § 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.

Efter minimumsbeskatningslovens § 40, stk. 4, 1. og 2. pkt., er en investeringsenheds ekstraskat 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.

Dette indebærer, at den andel af investeringsenhedens kvalificerede indkomst, der kan allokeres til den multinationale koncern eller den store nationale koncern, nedsættes med det beløb, der kan beregnes for investeringsenheden efter reglerne om den substansbaserede indkomstudelukkelse, hvorefter enhedens ekstraskat beregnes.

Ordlyden af minimumsbeskatningslovens § 40, stk. 4, 1. pkt., er i overensstemmelse med ordlyden af de bagvedliggende bestemmelser i artikel 7.4.5 i OECD's modelregler og EU-direktivets artikel 41, stk. 4, 1. pkt.

Som det fremgår af pkt. 86 i kommentarerne til den bagvedliggende bestemmelse i artikel 7.4.5 i OECD's modelregler er ordlyden imidlertid upræcis, idet det følger af artikel 2.2 i OECD's modelregler, der er implementeret i minimumsbeskatningslovens § 10, at den ekstraskat, som et moderselskab skal betale for en lavt beskattet koncernenhed efter reglen om indkomstmedregning, 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.

Efter ordlyden af minimumsbeskatningslovens § 10 og § 40, stk. 4, 1. pkt., vil ekstraskatten for en investeringsenhed således 2 gange blive reduceret med den andel, der ikke

kan allokeres til den multinationale koncern eller den store nationale koncern. Dette er utilsigtet.

Det foreslås, at i minimumsbeskatningslovens § 40, stk. 4, 1. pkt., udgår »den multinationale koncerns eller den store nationale koncerns allokerbare andel i«.

Den foreslåede bestemmelse vil indebære, at ekstraskatten for en investeringsenhed vil skulle beregnes på grundlag af enhedens samlede kvalificerede indkomst og ikke blot for den del af denne indkomst, der svarer til den multinationale koncerns eller den store nationale koncerns allokerbare andel heraf. Når reglen om indkomstmedregning finder anvendelse, vil den ekstraskat, moderselskabet vil skulle betale, efter minimumsbeskatningslovens § 10 svare til den multinationale koncerns eller den store nationale koncerns allokerbare andel af ekstraskatten.

Den foreslåede ændring vil indebære, at det i overensstemmelse med pkt. 86 i kommentarerne til den bagvedliggende bestemmelse i artikel 7.4.5 i OECD's modelregler vil blive sikret, at den ekstraskat, som moderselskabet skal betale, ikke utilsigtet nedsættes 2 gange med den andel, der ikke kan allokeres til koncernen.

Det bemærkes, at den indenlandske ekstraskat efter minimumsbeskatningslovens § 49 udgør den fulde ekstraskat, der efter reglerne om indkomstmedregning kan beregnes for en koncernenhed efter minimumsbeskatningslovens § 29, dog uden at der fratrækkes et beløb for kvalificeret indenlandsk ekstraskat. Den indenlandske ekstraskat udgør således den fulde ekstraskat, der beregnes for koncernenheden efter minimumsbeskatningslovens § 29, selv om koncernenheden kun delvis ejes af koncernen, idet reglerne i minimumsbeskatningslovens kapitel 4, herunder allokeringsreglen i § 10, ikke finder anvendelse med hensyn til den indenlandske ekstraskat.

Det har sammenhæng med, at en indenlandsk ekstraskat kun vil kunne anses for en kvalificeret indenlandsk ekstraskat, når den udgør den fulde ekstraskat, der beregnes efter minimumsbeskatningslovens § 29, jf. pkt. 118.10 i OECD's kommentarer til modelreglernes artikel 10.1.

Den foreslåede ændring vil sikre, at den indenlandske ekstraskat for investeringsenheder hjemmehørende i Danmark ikke reduceres, når investeringsenheden kun delvis ejes af koncernen, og ændringen vil dermed også sikre, at den danske indenlandske ekstraskat vil kunne anses for en kvalificeret indenlandsk ekstraskat.

Til nr. 25

Minimumsbeskatningslovens § 40 indeholder særlige bestemmelser om opgørelsen af ekstraskat for investeringsenheder som defineret i minimumsbeskatningslovens § 4, nr. 30. Efter minimumsbeskatningslovens § 40, stk. 1, skal der foretages en særskilt opgørelse af investeringsenheders effektive skattesats, dvs. uden at der tages hensyn til den kvalificerede indkomst og de regulerede omfattede skatter

for andre koncernenheder i jurisdiktionen. Bestemmelsen finder dog ikke anvendelse på investeringsenheder, der er transparente gennemløbsenheder.

Efter minimumsbeskatningslovens § 40, stk. 2, svarer investeringsenhedens effektive skattesats 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.

Minimumsbeskatningslovens § 40, stk. 3, fastsætter, at en investeringsenheds regulerede omfattede skatter er de regulerede omfattede skatter, som kan henføres til den multinationale koncerns eller den store nationale koncerns allokerbare andel af investeringsenhedens kvalificerede indkomst eller tab og omfattede skatter, der er allokeret til investeringsenheden, jf. § 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.

Efter minimumsbeskatningslovens § 40, stk. 4, 1. og 2. pkt., er en investeringsenheds ekstraskat 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.

Minimumsbeskatningslovens § 40, stk. 4, 3. pkt., vedrører tilfælde, hvor mere end en investeringsenhed er hjemmehørende i samme jurisdiktion. I sådanne tilfælde skal der efter bestemmelsen ske en beregning af 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.

Ordlyden af minimumsbeskatningslovens § 40, stk. 4, 3. pkt., er i overensstemmelse med ordlyden af de bagvedliggende bestemmelser i artikel 7.4.5 i OECD's modelregler og EU-direktivets artikel 41, stk. 4, 3. pkt.

Som det fremgår af pkt. 86 i kommentarerne til den bagvedliggende bestemmelse i artikel 7.4.5 i OECD's modelregler er ordlyden imidlertid upræcis, idet det følger af artikel 2.2 i OECD's modelregler, der er implementeret i

minimumsbeskatningslovens § 10, at den ekstraskat, som et moderselskab skal betale for en lavt beskattet koncernenhed efter reglen om indkomstmedregning, 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. Af pkt. 85 i kommentarerne til den bagvedliggende bestemmelse i OECD's modelregler fremgår endvidere, at der burde være henvist til enhedernes procentsats for ekstraskat i stedet for til enhedernes effektive skattesats.

Det foreslås, at i minimumsbeskatningslovens § 40, stk. 4, 3. pkt., ændres »effektive skattesats« til »procentsats for ekstraskat«, og »den multinationale koncerns eller den store nationale koncerns allokerbare andel af« udgår.

Den foreslåede bestemmelse vil indebære, at ekstraskatten for flere investeringsenheder, der er hjemmehørende i samme jurisdiktion, vil skulle beregnes på grundlag af enhedernes samlede kvalificerede indkomst og ikke blot den del af denne samlede indkomst, der svarer til den multinationale koncerns eller den store nationale koncerns allokerbare andel heraf. Når reglen om indkomstmedregning finder anvendelse, vil den ekstraskat, moderselskabet vil skulle betale, efter minimumsbeskatningslovens § 10 svare til den multinationale koncerns eller den store nationale koncerns allokerbare andel af ekstraskatten for de pågældende investeringsenheder.

Den foreslåede ændring vil indebære, at det i overensstemmelse med pkt. 86 i kommentarerne til den bagvedliggende bestemmelse i artikel 7.4.5 i OECD's modelregler vil blive sikret, at den ekstraskat, som moderselskabet skal betale, ikke utilsigtet nedsættes 2 gange med koncernens allokerbare andel af ekstraskatten for investeringsenhederne.

Det bemærkes, at den indenlandske ekstraskat efter minimumsbeskatningslovens § 49 udgør den fulde ekstraskat, der efter reglerne om indkomstmedregning kan beregnes for en koncernenhed efter minimumsbeskatningslovens § 29, dog uden at der fratrækkes et beløb for kvalificeret indenlandsk ekstraskat. Den indenlandske ekstraskat udgør således den fulde ekstraskat, der beregnes for koncernenheden efter minimumsbeskatningslovens § 29, selv om koncernenheden kun delvis ejes af koncernen, idet reglerne i lovens kapitel 4, herunder allokeringsreglen i minimumsbeskatningslovens § 10, ikke finder anvendelse med hensyn til den indenlandske ekstraskat.

Det har sammenhæng med, at en indenlandsk ekstraskat kun vil kunne anses for en kvalificeret indenlandsk ekstraskat, når den udgør den fulde ekstraskat, der beregnes efter minimumsbeskatningslovens § 29, jf. pkt. 118.10 i OECD's kommentarer til modelreglernes artikel 10.1.

Den foreslåede ændring vil sikre, at den indenlandske ekstraskat for investeringsenheder hjemmehørende i Danmark ikke reduceres, når investeringsenhederne kun delvis ejes af koncernen, og ændringen vil dermed også sikre, at den

danske indenlandske ekstraskat vil kunne anses for en kvalificeret indenlandsk ekstraskat.

Derudover vil den foreslåede ændring – i overensstemmelse med pkt. 85 i kommentarerne til den bagvedliggende bestemmelse i artikel 7.4.5 i OECD's modelregler – indebære, at der henvises til investeringsenhedernes procentsats for ekstraskat, som er den faktor, der burde være henvist til.

Til nr. 26

Efter minimumsbeskatningslovens § 40, stk. 4, 4. pkt., ansættes den substansbaserede indkomstudelukkelse for en investeringsenhed efter reglerne i minimumsbeskatningslovens § 30, stk. 1-7. Den substansbaserede indkomstudelukkelse for den eller de investeringsenheder, der er hjemmehørende i jurisdiktionen, beregnes således særskilt for disse enheder.

Det bemærkes, at den substansbaserede indkomstudelukkelse efter minimumsbeskatningslovens § 30 som udgangspunkt skal beregnes samlet for koncernenhederne i en jurisdiktion, men at denne samlede beregning dog ikke omfatter investeringsenheder, jf. minimumsbeskatningslovens § 30, stk. 8.

Efter minimumsbeskatningslovens § 40, stk. 4, 5. pkt., nedsættes de berettigede lønomkostninger til berettigede ansatte og de berettigede materielle aktiver, der er indregnet for den pågældende investeringsenhed ved beregningen af den substansbaserede indkomstudelukkelse, 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.

Det foreslås, at minimumsbeskatningslovens § 40, stk. 4, 5. pkt., ophæves.

Forslaget har sammenhæng med lovforslagets § 1, nr. 24 og 25, hvorved det er foreslået at ændre minimumsbeskatningslovens § 40, stk. 4, 1. og 3. pkt. med henblik på at sikre, at den ekstraskat, som moderselskabet skal betale for en eller flere investeringsenheder i en koncern, ikke utilsigtet nedsættes 2 gange med koncernens allokerbare andel af ekstraskatten. Disse foreslåede ændringer vil indebære, at ekstraskatten efter minimumsbeskatningslovens § 40 vil blive beregnet på grundlag af investeringsenhedernes samlede kvalificerede indkomst og ikke blot på grundlag af koncernens allokerbare andel heraf.

Forslaget vil som modstykke til disse ændringer skulle sikre, at den substansbaserede indkomstudelukkelse, der beregnes for en eller flere investeringsenheder efter reglerne i minimumsbeskatningslovens § 30, stk. 1-7, ligeledes fratrækkes fuldt ud og ikke kun med den andel heraf, der svarer til koncernens allokerbare andel heraf.

Til nr. 27

Minimumsbeskatningslovens § 51 fastlægger, hvordan der vil skulle tages højde for udskudte skatteaktiver og -forpligtelser, der vedrører perioden forud for det tidspunkt, hvor koncernenhederne i en jurisdiktion bliver omfattet af loven.

Efter minimumsbeskatningslovens § 51, stk. 3, baseres grundlaget for aktiver, bortset fra lagerbeholdningen, der overføres mellem koncernenheder efter den 30. november 2021 og før begyndelsen af et overgangsårs, på den afhændende koncernenheds bogførte værdi af de overdragne aktiver ved afhændelsen, idet de udskudte skatteaktiver og skatteforpligtelser ansættes på dette grundlag.

Minimumsbeskatningslovens § 51, stk. 3, skal sikre, at der ikke vil være mulighed for at opnå en opskrivning af værdien af de pågældende aktiver, uden at den modsvarende gevinst indgår i den indkomst, der beskattes efter regelsættet. Det fremgår af bestemmelsens 2.-6. pkt., at der skal undtages fra reglen, i det omfang den afhændende koncernenhed beskattes ved den koncerninterne overdragelse efter de almindelige selskabsbeskatningsregler.

Bestemmelsen finder anvendelse for aktiver, der overføres inden overgangsåret.

Overgangsåret er det første regnskabsår, hvor en multinational koncern eller en stor national koncern falder ind under lovens anvendelsesområde, dvs. omfattes af en kvalificeret regel om indkomstmedregning, en kvalificeret regel om underbeskattet overskud eller en kvalificeret regel om indenlandsk ekstraskat, for så vidt angår den pågældende jurisdiktion. Er den forenklede beregning efter overgangsreglen i minimumsbeskatningslovens § 72 valgt for jurisdiktionen, er overgangsåret det første regnskabsår, hvor den forenklede beregning efter § 72 ikke længere anvendes for jurisdiktionen. Dette fremgår af minimumsbeskatningslovens § 51, stk. 4.

Den afhændende koncernenhed og den overtagende koncernenhed kan have forskellige overgangsårs, f.eks. hvis alene den ene af enhederne er omfattet af overgangsreglen i § 72, eller en af koncernenhederne omfattes af en kvalificeret regel om indenlandsk ekstraskat.

OECD har i administrative retningslinjer offentliggjort i juli 2023 uddybet kommentarerne til den bagvedliggende modelregel, artikel 9.1.3. Det fremgår af de nye pkt. 10.2 og 10.2.1 i kommentarerne til artikel 9.1.3, at der ikke vurderes at være behov for reglen, når den afhændende koncernenhed er omfattet af en kvalificeret regel om indkomstmedregning, en kvalificeret regel om underbeskattet overskud eller en kvalificeret regel om indenlandsk ekstraskat i det regnskabsår, hvor transaktionen foregår.

Det afgørende for reglens anvendelse efter OECD's retningslinjer er således, om transaktionen sker før eller efter, at den afhændende koncernenhed omfattes af minimumsbeskatningsreglerne. Anvender den afhændende koncernenhed den forenklede beregning efter overgangsreglen i minimumsbeskatningslovens § 72, anses den afhændende kon-

cernenhed i denne sammenhæng ikke for omfattet af minimumsbeskatningsreglerne.

Det foreslås, at § 51, stk. 3, 1. pkt., ændres, således at »et overgangsårsår« ændres til »den afhængende koncernenheds overgangsårsår«.

Den foreslåede ændring vil medføre, at det fremgår udtrykkeligt af bestemmelsens ordlyd, at bestemmelsen finder anvendelse ved overførsel af aktiver mellem koncernenheder for begyndelsen af den afhængende koncernenheds overgangsårsår.

Bestemmelsen vil herefter finde anvendelse på overførsler efter den 30. november 2021 og før begyndelsen af den afhængende koncernenheds overgangsårsår, herunder overførsler efter den overtagende koncernenhed omfattes af minimumsbeskatningsreglerne. Grundlaget for de overtagne aktiver baseres i givet fald på den afhængende koncernenheds bogførte værdi af de overtagne aktiver ved afhændelsen, idet de udskudte skatteaktiver og skatteforpligtelser ansættes på dette grundlag.

Til nr. 28

Det fremgår af minimumsbeskatningslovens § 51, stk. 4, 1. pkt., at der ved overgangsårsår for en jurisdiktion forstås 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 fremgår af pkt. 10.2.1 i kommentarerne til artikel 9.1.3 i OECD's modelregler, at overgangsåret er det første regnskabsår, hvor en multinational koncern falder ind under anvendelsesområdet for en kvalificeret regel om indkomstmedregning, en kvalificeret regel om underbeskattet overskud eller en kvalificeret regel om indenlandsk ekstraskat, for så vidt angår den pågældende jurisdiktion.

Det foreslås, at i minimumsbeskatningslovens § 51, stk. 4, 1. pkt., ændres »lovens anvendelsesområde« til »anvendelsesområdet for en kvalificeret regel om indkomstmedregning, en kvalificeret regel om underbeskattet overskud eller en kvalificeret regel om indenlandsk ekstraskat«.

Forslaget medfører en præcisering, således at det vil fremgå udtrykkeligt af bestemmelsens ordlyd, at overgangsåret i relation til en jurisdiktion er det regnskabsår, hvor koncernen i jurisdiktionen falder ind under regler, der medfører en beskatning i overensstemmelse med OECD's modelregler, herunder som følge af, at jurisdiktionen har gennemført en kvalificeret indenlandsk ekstraskat.

Til nr. 29

Det fremgår af minimumsbeskatningslovens § 51, stk. 4, at der ved overgangsårsår for en jurisdiktion forstås det første regnskabsår, hvor en multinational koncern eller en stor national koncern falder ind under lovens anvendelsesområde, for så vidt angår den pågældende jurisdiktion. Er den

forenklede beregning efter overgangsreglen i minimumsbeskatningslovens § 72 valgt for jurisdiktionen, er overgangsåret ifølge § 51, stk. 4, 2. pkt., det første regnskabsår, hvor den forenklede beregning efter § 72 ikke længere anvendes for jurisdiktionen. Denne undtagelse i 2. pkt. finder dog ikke anvendelse i forhold til minimumsbeskatningslovens § 51, stk. 3, hvis den afhængende koncernenhed er hjemmehørende i en jurisdiktion, hvor enheden omfattes af en kvalificeret regel om indkomstmedregning, en kvalificeret regel om underbeskattet overskud eller en kvalificeret regel om indenlandsk ekstraskat, eller hvis den afhængende enhed beskattes ved overførslen af aktiverne, jf. stk. 3, 2.-6. pkt.

Det foreslås i lovforslagets § 1, nr. 27, at det relevante overgangsårsår i forhold til minimumsbeskatningslovens § 51, stk. 3, er den afhængende koncernenheds overgangsårsår. Hvis den forenklede beregning efter overgangsreglen i minimumsbeskatningslovens § 72 er valgt for den jurisdiktion, hvor den afhængende koncernenhed er hjemmehørende, kan den afhængende koncernenhed ikke samtidigt være omfattet af en kvalificeret regel om indkomstmedregning, en kvalificeret regel om underbeskattet overskud eller en kvalificeret regel om indenlandsk ekstraskat.

Det foreslås, at i minimumsbeskatningslovens § 51, stk. 4, 3. pkt., udgår »hvis den afhængende koncernenhed er hjemmehørende i en jurisdiktion, der omfattes af en kvalificeret regel om indkomstmedregning, en kvalificeret regel om underbeskattet overskud eller en kvalificeret regel om indenlandsk ekstraskat, eller«.

Den foreslåede ændring vil ikke medføre nogen indholdsmæssig ændring, idet forslaget udelukkende har sammenhæng med, at den passage, som efter forslaget vil udgå, vil være overflødig som følge af den ved lovforslagets § 1, nr. 27, foreslåede ændring af bestemmelsen i minimumsbeskatningslovens § 51, stk. 3, 1. pkt.

Til nr. 30

Minimumsbeskatningslovens § 51 fastlægger, hvordan der skal tages højde for udskudte skatteaktiver og -forpligtelser, der vedrører perioden forud for det tidspunkt, hvor koncernenhederne i en jurisdiktion bliver omfattet af en kvalificeret regel om indkomstmedregning eller en kvalificeret regel om underbeskattet overskud.

Ifølge minimumsbeskatningslovens § 48, stk. 1, gælder lovens § 51 også ved opgørelsen og beregningen af den indenlandske ekstraskat efter lovens afsnit IV. Andre landes regler om en kvalificeret regel om indenlandsk ekstraskat skal indeholde tilsvarende regler om overgangen.

Koncernenhederne i en jurisdiktion kan blive omfattet af en kvalificeret regel om indenlandsk ekstraskat, inden de omfattes af en kvalificeret regel om indkomstmedregning eller en kvalificeret regel om underbeskattet overskud.

Det er derfor nødvendigt at sikre et koordineret resultat, når koncernenheder bliver omfattet af en kvalificeret regel om

indkomstmedregning eller en kvalificeret regel om underbeskattet overskud, når de i forvejen har været omfattet af en kvalificeret regel om indenlandsk ekstraskat.

Det fremgår af OECD's administrative retningslinjer fra juli 2023, at der skal fastsættes et nyt overgangså, hvis koncernhederne i en jurisdiktion falder ind under anvendelsesområdet for en kvalificeret regel om indkomstmedregning eller en kvalificeret regel om underbeskattet overskud i et regnskabsår, hvor de tidligere har været omfattet af anvendelsesområdet for en kvalificeret regel om indenlandsk ekstraskat. Det er i de administrative retningslinjer endvidere opregnet, hvad der specifikt skal være konsekvensen af, at der fastsættes et nyt overgangså. Disse konsekvenser vedrører anvendelsen af bestemmelserne i minimumsbeskatningslovens § 22, stk. 5 og 6, § 23, stk. 6, § 24 og § 51, stk. 1 og 2.

Minimumsbeskatningslovens § 22, stk. 5, indeholder en særregel, som finder anvendelse i særlige tilfælde, hvor der ikke er en kvalificeret nettoindkomst i en jurisdiktion, og koncernheden har et udskudt skatteaktiv, der er opstået som følge af permanente afvigelser mellem den regnskabsmæssige behandling og behandlingen efter minimumsbeskatningsreglerne. En sådan situation kan f.eks. opstå, hvis en jurisdiktion har regler, der medfører, at en koncernhed kan få et fradrag i den 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.

Bestemmelsen i minimumsbeskatningslovens § 22, stk. 5, medfører, at et beløb svarende til differencen mellem beløbet for de regulerede omfattede skatter og beløbet for de forventede regulerede omfattede skatter betragtes som en yderligere ekstraskat for det pågældende regnskabsår. Den indberettende koncernhed kan i stedet vælge, at beløbet fremføres som yderligere negativ ekstraskat til modregning i koncernens positive regulerede skatter i jurisdiktionen i senere regnskabsår, hvor der er positiv kvalificeret nettoindkomst i jurisdiktionen.

Minimumsbeskatningslovens § 22, stk. 6, indeholder en obligatorisk regel om fremførsel af yderligere negativ ekstraskat. Den medfører, at hvis der i et regnskabsår er positiv kvalificeret nettoindkomst i en jurisdiktion, og beløbet for regulerede omfattede skatter for den pågældende jurisdiktion er 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.

Minimumsbeskatningslovens § 23, stk. 6, er en efterbeskatningsbestemmelse, der medfører, at visse udskudte skatteforpligtelser skal efterbeskattes, når de er indregnet i kon-

cernhedens samlede reguleringsbeløb for udskudt skat, men hverken tilbageført eller betalt inden for den følgende femårsperiode.

Minimumsbeskatningslovens § 24 indebærer, at en indberettende koncernhed kan træffe en beslutning om kvalificeret tab for en jurisdiktion. Bestemmelsen 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. Har den indberettende koncernhed valgt, at bestemmelsen skal finde anvendelse, vil den skulle finde anvendelse i stedet for minimumsbeskatningslovens § 23 om behandlingen af udskudte skatter.

Minimumsbeskatningslovens § 51, stk. 1, indeholder regler om behandlingen af udskudte skatteaktiver og skatteforpligtelser, når en koncern i en jurisdiktion overgår til at blive beskattet efter minimumsbeskatningslovens regler. Bestemmelsen indebærer, at koncernen ved ansættelsen af den effektive skattesats for en jurisdiktion i overgangsåret og for hvert efterfølgende regnskabsår skal indregne alle de udskudte skatteaktiver og udskudte skatteforpligtelser, som er afspejlet eller medtaget i alle koncernhedernes regnskaber, 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, vil dog kunne indregnes med minimumsskattesatsen, hvis det kan påvises, at det udskudte skatteaktiv kan henføres til et kvalificeret tab. For et udskudt skatteaktiv vil der skulle ses bort fra virkningen af en eventuel værdiregulering eller regulering af den regnskabsmæssige værdi.

Endelig indeholder minimumsbeskatningslovens § 51, stk. 2, en særlig regel, der indebærer, at der ved anvendelsen af bestemmelsen i § 51, stk. 1, dog 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, at der indsættes to nye stykker som minimumsbeskatningslovens § 51, stk. 5 og 6.

Det foreslås i minimumsbeskatningslovens § 51, stk. 5, at der fastsættes et nyt overgangså, hvis koncernhederne i en jurisdiktion falder ind under anvendelsesområdet for en kvalificeret regel om indkomstmedregning eller en kvalificeret regel om underbeskattet overskud i et regnskabsår, når

de tidligere har været omfattet af anvendelsesområdet for en kvalificeret regel om indenlandsk ekstraskat.

Den foreslåede bestemmelse vil medføre, at der i overensstemmelse med OECD's administrative retningslinjer fra juli 2023 vil skulle fastsættes et nyt overgangsårsår i de tilfælde, hvor koncernhederne i en jurisdiktion bliver omfattet af kvalificerede regler om indkomstmedregning eller beskatning af underbeskattet overskud, og koncernhederne i forvejen i den jurisdiktion, hvor de er hjemmehørende, har været omfattet af en kvalificeret indenlandsk ekstraskat.

Det foreslås i minimumsbeskatningslovens § 51, stk. 6, at det nye overgangsårsår medfører, at

- 1) fremført yderligere negativ ekstraskat efter § 22, stk. 5 og 6, elimineres,
- 2) § 23, stk. 6, ikke finder anvendelse på udskudte skatteforpligtelser, som er indregnet ved opgørelsen af den effektive skattesats i forhold til den kvalificerede regel om indenlandsk ekstraskat, og som ikke er efterbeskattet inden det nye overgangsårsår,
- 3) fremførte kvalificerede tabsbetingede udskudte skatteaktiver efter § 24 elimineres, og den indberettende koncernhed kan træffe en ny beslutning efter § 24 om kvalificeret tab for jurisdiktionen,
- 4) stk. 1, finder fornyet anvendelse, og
- 5) stk. 2, finder fornyet anvendelse på transaktioner, der har fundet sted efter den 30. november 2021 og før begyndelsen af det nye overgangsårsår, idet udskudte skatteaktiver ikke skal anses for at hidrøre fra poster, der er udelukket fra beregningen af kvalificeret indkomst eller tab, jf. kapitel 5, hvis kvalificeret indenlandsk ekstraskat skulle betales som følge af § 22, stk. 5.

De foreslåede konsekvenser af det nye overgangsårsår svarer til de konsekvenser, som fastsættelsen af det nye overgangsårsår vil skulle have efter OECD's administrative retningslinjer fra juli 2023. Konsekvenserne vil skulle indtræde, uanset om der er tale om danske koncernheder, der har været omfattet af den danske kvalificerede indenlandske ekstraskat, jf. minimumsbeskatningslovens kapitel 13, og nu omfattes af en udenlandsk kvalificeret regel om indkomstmedregning eller en udenlandsk kvalificeret regel om underbeskattet overskud, eller om der er tale om udenlandske koncernheder, der har været omfattet af en udenlandsk kvalificeret indenlandsk ekstraskat og nu omfattes af den danske kvalificerede regel om indkomstmedregning eller den danske kvalificerede regel om underbeskattet overskud.

Den foreslåede bestemmelse i minimumsbeskatningslovens § 51, stk. 6, nr. 1, vil medføre, at fremført yderligere negativ ekstraskat efter minimumsbeskatningslovens 22, stk. 5 og 6, elimineres som følge af indtræden af det nye overgangsårsår.

Nr. 2 i den foreslåede bestemmelse, vil medføre, at der ikke vil ske efterbeskatning efter minimumsbeskatningslovens § 23, stk. 6, af udskudte skatteforpligtelser, som er indregnet ved opgørelsen af den effektive skattesats i forhold til den

kvalificerede regel om indenlandsk ekstraskat, når der ikke er sket efterbeskatning inden det nye overgangsårsår.

Efter den foreslåede bestemmelses nr. 3 vil fremførte kvalificerede tabsbetingede udskudte skatteaktiver efter minimumsbeskatningslovens § 24 ligeledes blive elimineret som følge af det nye overgangsårsår. Den indberettende koncernhed vil endvidere kunne træffe en ny beslutning efter minimumsbeskatningslovens § 24 om kvalificeret tab for jurisdiktionen.

Den fornyede anvendelse af minimumsbeskatningslovens § 51, stk. 1, efter det foreslåede stk. 6, nr. 4, vil medføre, at den multinationale koncern eller den store nationale koncern ved ansættelsen af den effektive skattesats for en jurisdiktion i det nye overgangsårsår og for hvert efterfølgende regnskabsår vil skulle indregne alle de udskudte skatteaktiver og udskudte skatteforpligtelser, som er afspejlet eller medtaget i alle koncernhedernes regnskaber, i en jurisdiktion for det nye overgangsårsår.

Den fornyede anvendelse af minimumsbeskatningslovens § 51, stk. 2, efter det foreslåede stk. 6, nr. 5, vil medføre, at udskudte skatteaktiver hidrørende fra poster, der er udelukket fra beregningen af kvalificeret indkomst eller tab, jf. minimumsbeskatningslovens kapitel 5, ikke vil være omfattet af beregningen efter den foreslåede bestemmelses nr. 4, når disse udskudte skatteaktiver er opstået i forbindelse med en transaktion, der har fundet sted efter den 30. november 2021.

I medfør af det foreslåede nr. 5 vil udskudte skatteaktiver dog ikke skulle anses for at hidrøre fra poster, der er udelukket fra beregningen af kvalificeret indkomst eller tab, jf. minimumsbeskatningslovens kapitel 5, hvis kvalificeret indenlandsk ekstraskat skulle betales som følge af den ovenfor beskrevne bestemmelse i minimumsbeskatningslovens § 22, stk. 5.

Til nr. 31

Koncerner, der er omfattet af minimumsbeskatningsloven, skal indgive et standardskema til Skatteforvaltningen med oplysninger om ekstraskatten. Som udgangspunkt er hver enkelt af de danske koncernheder, herunder joint ventures hjemmehørende i Danmark, jf. minimumsbeskatningslovens § 4, nr. 2, forpligtet til og ansvarlig for at indgive skemaet til Skatteforvaltningen. De danske koncernheder kan dog vælge at udpege en af de danske koncernheder til på alles vegne at indgive standardskemaet til Skatteforvaltningen, jf. minimumsbeskatningslovens § 53, stk. 1.

De danske koncernheder er efter minimumsbeskatningslovens § 53, stk. 2, ikke forpligtet til at indgive standardskemaet til Skatteforvaltningen, hvis standardskemaet med oplysninger om ekstraskat er indgivet af det ultimative moderselskab eller en udpeget indberettende enhed, forudsat at moderselskabet henholdsvis den indberettende enhed er hjemmehørende i et land, som har indgået en aftale med

Danmark om automatisk udveksling af det årlige skema med oplysning om ekstraskat.

Hvor standardskemaet indgives af det ultimative moderselskab eller en udpeget indberettende enhed, skal den eller de danske koncernenheder eller den på deres vegne udpegede danske koncernenhed indgive en meddelelse til Skatteforvaltningen med oplysning om identiteten på den enhed, der indgiver standardskemaet, og det land hvor den pågældende enhed er hjemmehørende, jf. minimumsbeskatningslovens § 53, stk. 3.

Efter minimumsbeskatningslovens § 53, stk. 4, er fristen for indgivelse af standardskemaet og eventuelle meddelelser senest 15 måneder efter udløbet af rapporteringsåret, dog senest 18 måneder efter udløbet af rapporteringsåret, hvor dette er et overgangså. Rapporteringsåret er det regnskabsår, der skal indgives oplysninger om. Ved overgangså forstås det første regnskabsår, hvor en koncern falder ind under minimumsbeskatningslovens anvendelsesområde, jf. § 51, stk. 4.

I lovforslagets § 1, nr. 30, foreslås, at der indsættes et nyt stk. 5 i minimumsbeskatningslovens § 51, hvorefter der fastsættes et nyt overgangså, hvis koncernenhederne i en jurisdiktion falder ind under anvendelsesområdet for en kvalificeret regel om indkomstmedregning eller en kvalificeret regel om underbeskattet overskud i et regnskabsår, når de tidligere har været omfattet af anvendelsesområdet for en kvalificeret regel om indenlandsk ekstraskat.

Det foreslås, at i minimumsbeskatningslovens § 53, stk. 4, 2. pkt., ændres »efter 51, stk. 4,« til »efter § 51, stk. 4 eller 5,«.

Den foreslåede ændring vil medføre, at fristen for indgivelse af standardskemaet og eventuelle meddelelser også er senest 18 måneder efter udløbet af rapporteringsåret, hvor dette er et nyt overgangså efter den i lovforslagets § 1, nr. 30, foreslåede bestemmelse i minimumsbeskatningslovens § 51, stk. 5.

Til nr. 32

Koncerner, der er omfattet af minimumsbeskatningsloven, skal indgive et standardskema til Skatteforvaltningen med oplysninger om ekstraskatten. Som udgangspunkt er hver enkelt af de danske koncernenheder, herunder joint ventures hjemmehørende i Danmark, jf. minimumsbeskatningslovens § 4, nr. 2, forpligtet til og ansvarlig for at indgive skemaet til Skatteforvaltningen. De danske koncernenheder kan dog vælge at udpege en af de danske koncernenheder til på alles vegne at indgive standardskemaet til Skatteforvaltningen, jf. minimumsbeskatningslovens § 53, stk. 1.

De danske koncernenheder er efter minimumsbeskatningslovens § 53, stk. 2, ikke forpligtet til at indgive standardskemaet til Skatteforvaltningen, hvis standardskemaet med oplysninger om ekstraskat er indgivet af det ultimative moderselskab eller en udpeget indberettende enhed, forudsat at moderselskabet henholdsvis den indberettende enhed er

hjemmehørende i et land, som har indgået en aftale med Danmark om automatisk udveksling af det årlige skema med oplysning om ekstraskat.

Hvor standardskemaet indgives af det ultimative moderselskab eller en udpeget indberettende enhed, skal den eller de danske koncernenheder eller den på deres vegne udpegede danske koncernenhed indgive en meddelelse til Skatteforvaltningen med oplysning om identiteten på den enhed, der indgiver standardskemaet, og det land hvor den pågældende enhed er hjemmehørende, jf. minimumsbeskatningslovens § 53, stk. 3.

Efter minimumsbeskatningslovens § 53, stk. 4, er fristen for indgivelse af standardskemaet og eventuelle meddelelser senest 15 måneder efter udløbet af rapporteringsåret, dog senest 18 måneder efter udløbet af rapporteringsåret, hvor dette er et overgangså. Rapporteringsåret er det regnskabsår, der skal indgives oplysninger om. Ved overgangså forstås det første regnskabsår, hvor en koncern falder ind under minimumsbeskatningslovens anvendelsesområde, jf. minimumsbeskatningslovens § 51, stk. 4.

Det bemærkes, at minimumsbeskatningslovens § 51, stk. 4, ved lovforslagets § 1, nr. 28, foreslås ændret, således at det fremgår, at overgangsåret er det første år, hvor en koncern i en jurisdiktion falder ind under anvendelsesområdet for en kvalificeret regel om indkomstmedregning, en kvalificeret regel om underbeskattet overskud eller en kvalificeret regel om indenlandsk ekstraskat. Endvidere foreslås der ved lovforslagets § 1, nr. 30, indsat en ny bestemmelse som minimumsbeskatningslovens § 51, stk. 5, som vil indebære, at der i visse tilfælde fastsættes et nyt overgangså.

I pkt. 5 i OECD's administrative retningslinjer fra december 2023 er det fastsat, at ingen koncerner skal være forpligtet til at indgive oplysninger om ekstraskatten før den 30. juni 2026.

Med henblik på at gennemføre pkt. 5 i OECD's administrative retningslinjer fra december 2023 foreslås det i minimumsbeskatningslovens § 53, stk. 4, at indsætte et nyt 3. pkt., om, at udløber fristen efter 1. og 2. pkt. før den 30. juni 2026, er fristen for indgivelse dog den 30. juni 2026.

Med forslaget foreslås det at indføre en regel, som har betydning for koncerner, som måtte blive omfattet af minimumsbeskatningsloven inden for de første år efter lovens ikrafttræden, og hvor der i denne periode indgår et regnskabsår på mindre end 12 måneder.

Minimumsbeskatningsloven har virkning for regnskabsår, der påbegyndes den 31. december 2023 eller senere. For koncerner med et regnskabsår på 12 måneder, der omfattes af minimumskatningsloven fra virkningstidspunktet, vil standardskema og eventuelle meddelelser skulle indsendes til Skatteforvaltningen senest 18 måneder efter den 31. december 2024, dvs. senest den 30. juni 2026.

Hvis koncernens regnskabsår ved overgangen på virknings-

tidspunktet derimod kun er på f.eks. 6 måneder, således at regnskabsåret slutter den 30. juni 2024, vil standardskema og eventuelle meddelelser efter minimumsbeskatningslovens § 53, stk. 4, 2. pkt., skulle indsendes til Skatteforvaltningen senest 18 måneder efter den 30. juni 2024, dvs. senest den 31. december 2025. Forslaget vil betyde, at fristen for indsendelse af standardskema og eventuelle meddelelser til Skatteforvaltningen i denne situation vil blive udskudt, således at fristen for indsendelse vil blive 30. juni 2026 og dermed den samme, som hvis koncernens regnskabsår havde været på 12 måneder.

Hvis en koncern omfattes af minimumskatningsloven fra virkningstidspunktet og på det tidspunkt har et regnskabsår på 12 måneder, mens der for 2025 indtræder ændringer, som betyder, at regnskabsåret for 2025 bliver på mindre end 3 måneder, f.eks. fra den 1. januar til den 28. februar 2025, vil standardskema og eventuelle meddelelser vedrørende 2024 efter minimumsbeskatningslovens § 53, stk. 4, 2. pkt., skulle indsendes til Skatteforvaltningen senest 18 måneder efter den 31. december 2024, dvs. senest den 30. juni 2026, mens standardskema og eventuelle meddelelser vedrørende 2025 efter minimumsbeskatningslovens § 53, stk. 4, 1. pkt. vil skulle indsendes til Skatteforvaltningen senest 15 måneder efter den 28. februar 2025, dvs. senest den 31. maj 2026. Forslaget vil betyde, at fristen for indsendelse af standardskema og eventuelle meddelelser til Skatteforvaltningen vedrørende 2025 vil blive udskudt, således at fristen for indsendelse vil blive den 30. juni 2026 og dermed den samme som for 2024.

Til nr. 33

Det fremgår af minimumsbeskatningslovens § 54, stk. 1, 1. pkt., at en beslutning efter bl.a. minimumsbeskatningslovens § 12, stk. 4, og § 15, stk. 4-6, gælder i en periode på 5 år fra det år, hvor beslutningen træffes.

Lovforslagets § 1, nr. 5, medfører, at minimumsbeskatningslovens § 12, stk. 4, bliver § 12, stk. 3.

Det er ved lovforslagets § 1, nr. 11, foreslået, at bestemmelsen i minimumsbeskatningslovens § 15, stk. 6, 2. pkt., ændres, og at det bl.a. indebærer, at der ikke længere for forsikringsselskaber vil være mulighed for at træffe en beslutning omfattet af § 54, stk. 1 og 3. Denne valgmulighed er ved lovforslagets § 1, nr. 8, i stedet foreslås udvidet til alle koncernenheder ved en ny bestemmelse, der foreslås indsat som minimumsbeskatningslovens § 15, stk. 3, nr. 3.

De ved lovforslagets § 1, nr. 5 og 11, foreslåede ændringer vil således medføre, at et valg omfattet af minimumsbeskatningslovens § 54, stk. 1, træffes i medfør af § 15, stk. 3, mens der derimod ikke længere vil være hjemmel til at træffe et sådant valg i medfør af § 15, stk. 6.

Det foreslås derfor, at i minimumsbeskatningslovens § 54, stk. 1, 1. pkt., og stk. 3, ændres »§ 12, stk. 4, § 15, stk. 4-6,« til: »§ 12, stk. 3, § 15, stk. 3-5,«.

Til nr. 34

Den indberettende koncernenhed har i en række henseender mulighed for at træffe et valg med hensyn til anvendelsen af minimumsbeskatningslovens regler. Loven giver adgang til valg, der gælder for hele koncernen, men også valg vedrørende anvendelsen af lovens bestemmelser for enkelte koncernenheder eller for enkelte jurisdiktioner.

Minimumsbeskatningslovens § 54, stk. 3, indeholder en opregning af de valg, der skal oplyses til Skatteforvaltningen ved indgivelsen af det i minimumsbeskatningslovens § 53 omhandlede standardskema.

Det foreslås, at der i minimumsbeskatningslovens § 54, stk. 3, efter »§ 34, stk. 1,« indsættes »§ 34 a, stk. 1,«.

Den foreslåede bestemmelse har sammenhæng med lovforslagets § 1, nr. 22, hvorved der foreslås indsat en ny bestemmelse som minimumsbeskatningslovens § 34 a. Efter dette forslag fastsættes der forenklede beregningsregler for anvendelsen af den permanente undtagelsesbestemmelse for koncernenheder i en jurisdiktion, når sådanne enheders regnskab ikke er inkluderet i den multinationale koncerns konsoliderede regnskaber udelukkende på grund af størrelse eller væsentlighed. Efter forslaget til minimumsbeskatningslovens § 34 a, stk. 1, skal den indberettende koncernenhed træffe et valg om anvendelse af bestemmelsen i overensstemmelse med minimumsbeskatningslovens § 54, stk. 3.

I overensstemmelse hermed indebærer forslaget, at der i opregningen i minimumsbeskatningslovens § 54, stk. 3, af de valg, der skal oplyses til Skatteforvaltningen ved indgivelsen af det i minimumsbeskatningslovens § 53 omhandlede standardskema, vil blive indsat en henvisning til bestemmelsen i minimumsbeskatningslovens § 34 a, stk. 1.

Til nr. 35

Minimumsbeskatningslovens § 69 indeholder regler om opkrævning af ekstraskatten efter loven.

Efter minimumsbeskatningslovens § 69, stk. 1, opkræves ekstraskatten med en sidste rettidig betalingsdag, der er 16 måneder efter den sidste dag i rapporteringsåret. Som en undtagelse herfra gælder efter minimumsbeskatningslovens § 69, stk. 2, at den sidste rettidige betalingsdag er 19 måneder efter den sidste dag i det rapporteringsår, der efter § 51, stk. 4, er det omhandlede overgangsår. Efter minimumsbeskatningslovens § 69, stk. 3, er stiftelsesdagen for kravet på ekstraskatten 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.

I lovforslagets § 1, nr. 30, foreslås, at der indsættes et nyt stk. 5 i minimumsbeskatningslovens § 51, hvorefter der fastsættes et nyt overgangsår, hvis koncernenhederne i en jurisdiktion falder ind under anvendelsesområdet for en kvalificeret regel om indkomstmedregning eller en kvalificeret

regel om underbeskattet overskud i et regnskabsår, når de tidligere har været omfattet af anvendelsesområdet for en kvalificeret regel om indenlandsk ekstraskat.

Det foreslås, at i minimumsbeskatningslovens § 69, stk. 2 og 3, ændres »§ 51, stk. 4,« til: »§ 51, stk. 4 eller 5,«.

Den foreslåede ændring vil medføre, at sidste rettidige betalingsdag for ekstraskatten også vil skulle være 19 måneder efter udløbet af rapporteringsåret, hvor dette er et nyt overgangsår efter den i lovforslagets § 1, nr. 30, foreslåede bestemmelse i minimumsbeskatningslovens § 51, stk. 5.

Ligeledes vil stiftelsesdagen for kravet på ekstraskatten være 18 måneder efter udløbet af rapporteringsåret, hvor dette er et nyt overgangsår efter den i lovforslagets § 1, nr. 30, foreslåede bestemmelse i minimumsbeskatningslovens § 51, stk. 5.

Til nr. 36

Efter minimumsbeskatningslovens § 71, stk. 2, har loven virkning for regnskabsår, der påbegyndes den 31. december 2023 eller senere, jf. dog stk. 3 og 4.

Det fremgår af minimumsbeskatningslovens § 71, stk. 3, 1. pkt., at kapitel 12, dvs. reglen om beskatning af underbeskattet overskud, først har virkning for regnskabsår, der påbegyndes den 31. december 2024 eller senere. Som en undtagelse herfra har reglen om underbeskattet overskud efter minimumsbeskatningslovens § 71, stk. 3, 2. pkt., 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.

Efter EU-direktivets artikel 50, stk. 1, kan medlemslande, 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 direktivets artikel 50, stk. 2, at hvis det ultimative moderselskab i en multinational koncern er beliggende i et medlemsland, som har truffet en beslutning i henhold til bestemmelsen i artikel 50, stk. 1, skal andre medlemslande end det, hvor det ultimative moderselskab er beliggende, sikre, at koncernenhederne i det medlemsland, hvor de er beliggende, er underlagt ekstraskatten i henhold til reglen om underbeskattede overskud, der er allokert til det pågældende medlemsland for regnskabsår, der begynder den 31. december 2023 eller senere.

Direktivets artikel 50, stk. 2, skal bidrage til at sikre, at koncernenheder pålægges en ekstraskat med virkning for regnskabsår, der påbegyndes den 31. december 2023 eller senere, og hvis det ultimative moderselskab er hjemmehørende i et EU-medlemsland, der i medfør af direktivets artikel 50,

stk. 1, har valgt at undlade at anvende reglen om indkomstmedregning og reglen om underbeskattet overskud. I det omfang der er koncernenheder, der er hjemmehørende i de øvrige EU-medlemslande, vil disse koncernenheder således skulle pålægges en ekstraskat efter reglen om underbeskattet overskud for alle koncernens underbeskattede koncernenheder.

Minimumsbeskatningslovens § 72, stk. 3, 2. pkt., skal implementere direktivets artikel 50, stk. 2. Lovbestemmelsen er dog formuleret således, at den gælder, hvor en underbeskattet koncernenhed – og ikke det ultimative moderselskab – er hjemmehørende i en jurisdiktion, der i medfør af direktivets artikel 50, stk. 1, har valgt at undlade at anvende reglen om indkomstmedregning og reglen om underbeskattet overskud

Det foreslås, at ændre minimumsbeskatningslovens § 71, stk. 3, 2. pkt., således at »den lavt beskattede koncernenhed er hjemmehørende i en jurisdiktion« ændres til »det ultimative moderselskab er hjemmehørende i et EU-medlemsland«.

Den foreslåede ændring vil indebære, at ordlyden af bestemmelsen præciseres, så den i overensstemmelse med den bagvedliggende direktivbestemmelse finder anvendelse, når det ultimative moderselskab er hjemmehørende i et EU-medlemsland, der har besluttet ikke at anvende reglen om indkomstmedregning og reglen om underbeskattet overskud i seks på hinanden følgende regnskabsår, som begynder den 31. december 2023 eller senere.

Forslaget vil indebære, at reglerne i minimumsbeskatningslovens kapitel 12 om underbeskattet overskud vil finde anvendelse i forhold til en eller flere danske koncernenheder, når det ultimative moderselskab er hjemmehørende i et af de EU-medlemslande, der har gjort brug af valgmuligheden i direktivets artikel 50, stk. 1. Den eller de danske koncernenheder vil således blive pålagt den eventuelle ekstraskat, der efter reglerne i minimumsbeskatningslovens kapitel 12 beregnes og allokeres til danske koncernenheder i relation til alle underbeskattede koncernenheder, uanset hvor disse er hjemmehørende.

Det bemærkes, at 5 EU-medlemslande har gjort brug af muligheden i EU-direktivets artikel 50, stk. 1, jf. EU-Kommissionens meddelelse af 12. december 2023 om beslutning om forsinket anvendelse af reglen om indkomstmedregning og reglen om underbeskattede overskud i henhold til søjle 2-direktivets artikel 50 (EU-Tidende 2023, nr. C 1536).

Efter minimumsbeskatningslovens generelle regelorden finder reglerne i minimumsbeskatningslovens kapitel 12 om ekstraskat efter reglen om underbeskattet overskud kun anvendelse i tilfælde, hvor det underbeskattede overskud ikke er blevet pålagt den beregnede ekstraskat efter reglen om indkomstmedregning. I tilfælde, hvor ekstraskatten for en underbeskattet koncernenhed pålægges et mellemliggende moderselskab, fordi det er hjemmehørende i en jurisdiktion,

der har gennemført reglen om indkomstmedregning, vil der således ikke blive pålagt de danske koncernenheder en ekstraskat efter reglen om underbeskattet overskud. Det vil også skulle gælde i forhold til den foreslåede bestemmelse.

Til nr. 37

Minimumsbeskatningslovens § 72 indeholder en adgang til i en overgangsperiode at fastsætte ekstraskatten til nul i en jurisdiktion, hvis den multinationale koncern opfylder mindst en af følgende tre betingelser, der er opregnet i § 72, stk. 1,

- 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 (15 pct. i 2023 og 2024, 16 pct. for 2025 og 17 pct. for 2026), eller
- 3) den multinationale koncern har et resultat før skat i jurisdiktionen, der er lig med eller mindre end det substansbaserede indkomstudelukkelsesbeløb beregnet efter minimumsbeskatningslovens § 30 for de koncernenheder, der efter land for land-rapporten er hjemmehørende i jurisdiktionen.

Overgangsperioden dækker efter minimumsbeskatningslovens § 72, stk. 1, 1. pkt., regnskabsår, der begynder den 31. december 2026 eller før og slutter senest den 30. juni 2028.

Opgørelserne i de tre betingelser skal være baseret på kvalificerede land for land-rapporter. Ved en kvalificeret land for land-rapport forstås efter minimumsbeskatningslovens § 72, stk. 4, nr. 4, en land for land-rapportering, der er udarbejdet og indgivet på baggrund af kvalificerede regnskaber.

Ved et kvalificeret regnskab forstås efter minimumsbeskatningslovens § 72, stk. 4, nr. 5,

- a) de bogføringskonti, der er anvendt til at udarbejde den multinationale concerns ultimative moderselskabs konsoliderede regnskaber,
- b) den enkelte koncernenheds regnskab, hvis det er udarbejdet i overensstemmelse med en almindeligt 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.

Minimumsbeskatningslovens § 72, stk. 7, fastsætter, at der ved opgørelsen af resultatet før skat skal fratrækkes et urealiseret nettotab, der er et resultat af ændringer i markedsværdien af aktiebesiddelser, der ikke er en porteføljeandel, hvis dette nettotab overstiger 50 mio. euro i en jurisdik-

tion. Bortset herfra indeholder minimumsbeskatningslovens § 72 ikke regler om, at der ved vurderingen af, om betingelserne i § 72, stk. 1, er opfyldt, skal ske korrektioner i forhold til de oplysninger, der fremgår af en kvalificeret land for land-rapport.

Minimumsbeskatningslovens § 72 indebærer en administrativ lettelse for koncerner omfattet af loven, idet koncernen i overgangsperioden slipper for at skulle udarbejde de mere komplekse beregninger efter minimumsbeskatningslovens kapitel 5-7, hvis mindst en af betingelserne i § 72, stk. 1, er opfyldt i en jurisdiktion.

Minimumsbeskatningslovens § 72 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 tiltrådt af OECD's Inclusive framework den 15. december 2022. I relation til omtalen af, at der ved et kvalificeret regnskab bl.a. forstås de bogføringskonti, der er anvendt til at udarbejde den multinationale concerns ultimative moderselskabs konsoliderede regnskaber, jf. minimumsbeskatningslovens § 72, stk. 4, nr. 5, litra a, fremgår det af nævnte dokument fra december 2022, at dette svarer til (»mirrors«) artikel 3.1.2 i OECD's modelregler. Dette kunne skabe usikkerhed om, hvorvidt der skulle bortses fra reguleringer som følge af allokering af købesum i forbindelse med køb af virksomheder, idet udgangspunktet er, at der skal bortses fra sådanne reguleringer ved opgørelsen af en koncernenheds regnskabsmæssige nettoindkomst eller -tab.

I afsnit 1 i OECD's administrative retningslinjer fra december 2023 er der nu fastsat regler om, i hvilket omfang en land for land-rapportering, der er udarbejdet på baggrund af kvalificerede regnskaber, der medregner reguleringer som følge af allokering af købesum, kan lægges til grund ved anvendelsen af den regel, der i minimumsbeskatningsloven er gennemført ved § 72.

Det foreslås, at der i minimumsbeskatningslovens § 72, stk. 4, nr. 4, indsættes 3 nye punktnummer som 3-5. pkt., der gennemfører afsnit 1 i OECD's administrative retningslinjer fra december 2023.

Det foreslås i § 72, stk. 4, nr. 4, 3. pkt., at en land for land-rapport udarbejdet på baggrund af kvalificerede regnskaber, der medregner reguleringer som følge af allokering af købesum, kun anses for en kvalificeret land for land-rapport, hvis reguleringerne vedrørende koncernenheden er medregnet i alle koncernens land for land-rapporter, der er indgivet for regnskabsår, der begynder efter den 31. december 2022, eller en koncernenhed ved lov eller anden offentligretlig regulering har været forpligtet til at ændre det regnskab, som land for land-rapporteringen er udarbejdet på baggrund af, således at reguleringer for købesum medregnes.

Den foreslåede bestemmelse indebærer, at en land for land-rapportering, der er baseret på kvalificerede regnskaber, som udgangspunkt kan anses for en kvalificeret land for land-

rapport, uanset om rapporten er udarbejdet på baggrund af kvalificerede regnskaber, der medregner reguleringer som følge af allokering af købesum. Allokering af købesum (»Purchase Price Allocation – PPA«) skal efter danske og internationale regnskabsstandarder foretages i forbindelse med køb af virksomheder og indebærere, at købesummen allokere på alle den overtagne virksomheds aktiver og passiver på grundlag af en vurdering af markedsværdien af disse aktiver og passiver, herunder f.eks. også immaterielle aktiver, som ikke tidligere er blevet aktiveret.

Den foreslåede bestemmelse indebærer dog, at en land for land-rapportering ikke vil kunne anses for en kvalificeret land for land-rapport, hvis den medregner reguleringer som følge af allokering af købesum, og disse reguleringer ikke har været medregnet i alle koncernens land for land-rapporter, der er indgivet for regnskabsår, der begynder efter den 31. december 2022. Der stilles således krav om, at koncernen har haft en konsekvent praksis med hensyn til medtagelse af reguleringerne for den pågældende koncernenhed.

Endelig indebærer den foreslåede bestemmelse, at kravet om konsistent praksis med hensyn til medtagelse af reguleringerne dog ikke gælder, hvis en koncernenhed som følge af lov eller anden offentligretlig regulering har været forpligtet til at ændre det regnskab, som land for land-rapporteringen er udarbejdet på baggrund af, således at reguleringer for købesum medregnes.

Det foreslås i § 72, stk. 4, nr. 4, 4. pkt., at en land for land-rapport kun anses for en kvalificeret land for land-rapport, hvis eventuelle tab ved værdiforringelse af goodwill konstateret ved transaktioner gennemført efter den 30. november 2021, der er medregnet ved opgørelsen af resultatet før skat, er tilbageført ved vurderingen af, om koncernen i jurisdiktionen opfylder betingelserne i stk. 1, nr. 2 og 3.

Den foreslåede bestemmelse vil udgøre en undtagelse i de tilfælde, hvor der efter den foreslåede bestemmelse i 3. pkt. kan medregnes reguleringer som følge af allokering af købesum. Efter forslaget til 4. pkt. vil sådanne reguleringer således skulle tilbageføres ved opgørelsen af resultatet før skat, når reguleringerne består i medregning af tab ved værdiforringelse af goodwill, der er konstateret i forbindelse med transaktioner gennemført efter den 30. november 2021.

Undtagelsen vil dog kun finde anvendelse ved vurderingen af, om koncernen i jurisdiktionen opfylder betingelserne i minimumsbeskatningslovens § 72, stk. 1, nr. 2 og 3. Ved vurderingen af, om en koncern opfylder betingelsen i § 72, stk. 1, nr. 1, om 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, er det således ikke nødvendigt at tilbageføre reguleringer som følge af allokering af købesum, der består i medregning af tab ved værdiforringelse af goodwill.

Endelig foreslås det i § 72, stk. 4, nr. 4, 5. pkt., at 4. pkt. dog ikke finder anvendelse ved vurderingen af, om koncernen i

jurisdiktionen opfylder betingelsen i stk. 1, nr. 2, hvis tabet ved værdiforringelse af goodwill modsvares af en tilbageførsel af en udskudt skatteforpligtelse eller af en medregning eller forøgelse af et udskudt skatteaktiv som følge af værdiforringelsen af goodwill.

Bestemmelsen vil indebære, at hvor der efter den foreslåede bestemmelse i 3. pkt. kan medregnes reguleringer som følge af allokering af købesum, vil der i relation til vurderingen af betingelsen i § 72, stk. 1, nr. 2, ikke være behov for at tilbageføre reguleringer i form af medregning af tab ved værdiforringelse af goodwill, der er konstateret i forbindelse med transaktioner gennemført efter den 30. november 2021, hvis dette tab modsvares af en tilbageførsel af en udskudt skatteforpligtelse eller af en medregning eller forøgelse af et udskudt skatteaktiv som følge af værdiforringelsen af goodwill.

Dette har sammenhæng med, at betingelsen i § 72, stk. 1, nr. 2, afhænger af den multinationale koncerns forenklede effektive skattesats i jurisdiktionen for regnskabsåret. Når det ved værdiforringelse af goodwill, der er medregnet i resultatet før skat, modsvares af en tilbageførsel af en udskudt skatteforpligtelse eller af en medregning eller forøgelse af et udskudt skatteaktiv, vil den forenklede effektive skattesats ikke være påvirket som følge af medregningen af tabet ved værdiforringelse af goodwill.

Til nr. 38

Minimumsbeskatningslovens § 72 indeholder en adgang til i en overgangsperiode at fastsætte ekstraskatten til nul i en jurisdiktion, hvis den multinationale koncern opfylder mindst en af følgende tre betingelser, der er opregnet i § 72, stk. 1,

- 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,
- 2) den multinationale koncern for regnskabsåret har en forenklet effektiv skattesats i jurisdiktionen, der er lig med eller større end overgangssatsen (15 pct. i 2023 og 2024, 16 pct. for 2025 og 17 pct. for 2026), eller
- 3) den multinationale koncern har et resultat før skat i jurisdiktionen, der er lig med eller mindre end det substansbaserede indkomstudelukkelsesbeløb beregnet efter minimumsbeskatningslovens § 30 for de koncernenheder, der efter land for land-rapporten er hjemmehørende i jurisdiktionen.

Overgangsperioden dækker efter minimumsbeskatningslovens § 72, stk. 1, 1. pkt., regnskabsår, der begynder den 31. december 2026 eller før, og som slutter senest den 30. juni 2028.

Opgørelserne i de tre betingelser skal være baseret på kvalificerede land for land-rapporter. De multinationale koncerner udarbejder land for land-rapporter med henblik på opfyldelse af transfer pricing dokumentationskravene, som

fremgår af OECD's transfer pricing guidelines. Det er en forudsætning for anvendelse af overgangsreglen, at land for land-rapporterne er kvalificerede, hvorved forstås, at de er baseret på kvalificerede regnskaber, jf. minimumsbeskatningslovens § 72, stk. 4, nr. 4.

Ved kvalificeret regnskab forstås efter minimumsbeskatningslovens § 72, stk. 4, nr. 5:

- a) De bogføringskonti, der er anvendt til at udarbejde den multinationale concerns ultimative moderselskabs konsoliderede regnskaber,
- b) den enkelte koncernenheds regnskab, hvis det er udarbejdet i overensstemmelse med en almindeligt anerkendt eller godkendt regnskabsstandard, dog forudsat at oplysningerne i regnskabet 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.

Disse land for land-rapporter udgør kun et risikovurderingsværktøj i forhold til at kunne fastlægge, om der med overvejende sandsynlighed ville kunne pålægges en ekstraskat. Hvis ingen af betingelserne er opfyldte, skal der foretages en opgørelse af ekstraskatten for koncernen i den pågældende jurisdiktion efter minimumsbeskatningslovens almindelige bestemmelser.

Bestemmelsen indebærer en administrativ lettelse for koncernen, idet koncernen dermed i overgangsperioden slipper for at skulle udarbejde de mere komplekse beregninger efter minimumsbeskatningslovens kapitel 5-7, hvis mindst en af betingelserne er opfyldt i en jurisdiktion.

Det fremgår af OECD's administrative retningslinjer fra december 2023, afsnit 2.6, at der ved vurderingen af, om en koncern i en given jurisdiktion kan benytte overgangsreglen, skal foretages justeringer for hybride arrangementer, der indgås efter 15. december 2022.

Der foreslås en bestemmelse, der gennemfører dette pkt. 2.6 i OECD's administrative retningslinjer fra december 2023. Der foreslås således indsat en ny bestemmelse som minimumsbeskatningslovens § 72 a om behandlingen af hybride arrangementer i forbindelse med den særlige overgangsregel i minimumsbeskatningslovens § 72.

Det foreslås i § 72 a, *stk. 1*, at ved vurderingen af, om § 72 kan finde anvendelse i en jurisdiktion, udelukkes

- 1) alle udgifter og tab, der opstår som følge af hybride arrangementer, der er indgået efter 15. december 2022, og som resulterer i fradrag uden medregning eller dobbelt fradrag for tab, fra opgørelsen af resultatet før skat, og
- 2) alle skatteudgifter, der opstår som følge af hybride arrangementer, der er indgået efter 15. december 2022,

og som resulterer i dobbelt medregning af skatteudgifter, fra opgørelsen af forenkede omfattede skatter.

Bestemmelsen vil indebære, at udgifterne, tabene og skatteudgifterne ikke medregnes i opgørelserne af resultatet før skat og forenkede omfattede skatter ved vurderingen efter overgangsreglen i minimumsbeskatningslovens § 72.

I *stk. 2, nr. 1*, foreslås, at ved hybride arrangementer i denne bestemmelse forstås arrangementer, der resulterer i

- a) fradrag uden medregning.
- b) dobbelt fradrag for tab, eller
- c) dobbelt medregning af skatteudgifter.

Disse tre typer af arrangementer defineres nærmere i de efterfølgende tre numre (nr. 2-4). Regler om hybride mismatch arrangementer, der medfører fradrag uden medregning og dobbelt fradrag for tab, kendes også fra selskabsskatteovens §§ 8 C – 8 E.

Udtrykket arrangement vil ligesom i forbindelse med minimumsbeskatningslovens § 15, stk. 12, om nægtelse af medregning af visse koncerninterne finansieringsomkostninger omfatte aftaler, planer eller en fælles forståelse og inkluderer alle de skridt og transaktioner, som effektuerer arrangementet. Om der findes et arrangement, vil være genstand for en objektiv test, som baseres på de faktiske transaktioner og den tilgængelige information for de parter, der er involveret i arrangementet. En serie af transaktioner vil skulle behandles som en del af et arrangement, hvis en objektiv beskuer med overvejende sandsynlighed ville konkludere, at de var en del af et arrangement. 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.

Det foreslås i *stk. 2, nr. 2*, at der ved et arrangement, der resulterer i fradrag uden medregning, forstås et arrangement, hvor en koncernenhed direkte eller indirekte yder kredit til eller på anden måde foretager en investering i en anden koncernenhed, som medfører, at en udgift eller et tab medregnes i den ene koncernenheds regnskab, jf. dog stk. 3, i det omfang

- a) der ikke er en tilsvarende indtægt eller avance i regnskabet hos den anden koncernenhed, eller
- b) den anden koncernenhed ikke med rimelighed kan forventes i arrangementets levetid at have en tilsvarende forhøjelse af dens skattepligtige indkomst.

Et standardeksempel på et arrangement, der vil blive omfattet af litra a, er et arrangement, hvor en koncernenhed har en renteudgift, som medregnes i dens regnskab, idet arrangementet anses for at være gæld for denne koncernenhed, samtidig med at en anden koncernenhed (investor) opgør sit regnskab efter et anderledes regnskabsregelsæt, hvor betalingen ikke medregnes i resultatopgørelsen. Debitorselskabet kan ved at indgå i et sådant arrangement nedbringe sit resultat før skat til nul. Koncernenheden ville dermed – uden

den foreslåede bestemmelse – kunne opfylde betingelserne i overgangsreglen, hvorved ekstraskatten kunne sættes til nul.

Litra b omfatter bl.a. tilfælde, hvor den anden koncernenhed (investor) anser investeringen for at være en egenkapitalinvestering og derfor anser betalingen for at være (datterselskabs)udbytte, som ikke medregnes i den skattepligtige indkomst.

Bestemmelsen i litra b vil finde anvendelse, når det ikke med rimelighed kan forventes, at den anden koncernenhed vil have en tilsvarende forhøjelse af dens skattepligtige indkomst i arrangementets levetid. Hvornår en koncernenhed vil kunne anses ikke for at have en tilsvarende forhøjelse af dens skattepligtige indkomst, er uddybet i det foreslåede stk. 7, som gennemgås nedenfor. Varigheden og de forventede udfald af arrangementet skal ligesom den lignende formulering i minimumsbeskatningslovens § 15, stk. 12, vurderes på et objektivi grundlag.

I *stk. 2, nr. 3*, foreslås, at et arrangement, der resulterer i dobbelt fradrag for tab, er et arrangement, som medfører en udgift eller et tab i en koncernenheds regnskab, i det omfang

- a) udgiften eller tabet også medregnes som en udgift eller et tab i en anden koncernenheds regnskab, medmindre beløbet modsvares af indtægt, der medregnes i begge koncernenheders regnskaber, eller
- b) arrangementet medfører, at et tilsvarende beløb er fradragsberettiget ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst for en anden koncernenhed i en anden jurisdiktion, medmindre beløbet modsvares af indtægter, som både medregnes i regnskabet hos den koncernenhed, der medregner udgiften eller tabet i regnskabet, og i den skattepligtige indkomst hos den koncernenhed, der tager fradraget for udgiften eller tabet.

Bestemmelsen vil indebære, at udgifterne og tabene ikke medregnes i opgørelserne af resultatet før skat ved vurderingen efter overgangsreglen i minimumsbeskatningslovens § 72. Det er alle tabene, der ikke medregnes i opgørelserne. Det er således begge koncernenheder, som udelukkes fra at medregne udgifterne i tilfælde, hvor der er dobbelt medregning af udgifterne. I *stk. 4* foreslås en undtagelse herfra, hvor koncernenhederne er hjemmehørende i samme jurisdiktion, se nærmere herom nedenfor.

Bestemmelsen vil dog ikke finde anvendelse, i det omfang den dobbelte medregning af udgifterne eller tabene modregnes i indkomst, der medregnes i begge koncernenheder.

Den foreslåede bestemmelse kan illustreres med følgende to eksempler:

Eksempel 1: Et moderselskab i jurisdiktion A har et datterselskab i jurisdiktion B. De to selskaber er separate koncernenheder og behandles i begge jurisdiktioner som selvstændige skattesubjekter. Efter regnskabsreglerne i jurisdiktion A anses datterselskabet for at være en del af moderselskabet, således at det er én enkelt regnskabsenhed. Efter regnskabsreglerne i jurisdiktion B opgøres der et særskilt

regnskab for datterselskabet. Datterselskabet har erhvervsindkomst på 80 og rentebetalinger på 100. Udgiften på 100 medregnes således i regnskaberne for begge selskaber, men det er kun et beløb på 20, der udelukkes fra resultatet før skat i begge jurisdiktioner, da erhvervsindkomsten på 80 medregnes i begge jurisdiktioner.

Eksempel 2: Et moderselskab i højskattejurisdiktionen A har et datterselskab i jurisdiktionen B. Datterselskabet har en indkomst på 100, men betaler ingen selskabsskat på indkomsten, da jurisdiktion B har ikke noget selskabsskattesystem. Moderselskabet opretter et nyt datterselskab i jurisdiktion B, som efter skattereglerne i jurisdiktion A ikke anses for at være et selvstændigt skattesubjekt. Det nye datterselskab overtager gæld fra moderselskabet og foretager derfor en rentebetaling på 100 til et uafhængigt pengeinstitut. Rentebetalingen kan fradrages ved opgørelsen af moderselskabets skattepligtige indkomst i jurisdiktion A. Samtidigt reducerer rentebetalingen det regnskabsmæssige resultat før skat i jurisdiktion B for de to datterselskaber, således at det regnskabsmæssige resultat før skat bliver nul, hvorved overgangsreglen er opfyldt, for så vidt angår jurisdiktion B. Indkomsten i det oprindelige datterselskab medregnes ikke hos moderselskabet, hvorfor der ikke er dobbelt medregning af indkomsten. Renteudgiften på 100 skal derfor udelukkes ved vurderingen efter overgangsreglen i begge jurisdiktioner.

Det foreslås i *stk. 2, nr. 4*, at et arrangement, der resulterer i dobbelt medregning af skatteudgifter, er et arrangement, som medfører, at mere end en koncernenhed helt eller delvis medregner den samme skatteudgift i dens regulerede omfattede skatter eller ved opgørelsen af dens forenkede effektive skattesats. Det gælder dog ikke, hvis indkomsten medregnes som skattepligtig i alle koncernenhedernes regnskaber. Der er ikke tale om dobbelt medregning af skatteudgifter, hvis den dobbelte medregning kun opstår som følge af, at opgørelsen af den forenkede effektive skattesats for en koncernenhed ikke kræver allokering af skatteudgifter til en anden koncernenhed, hvor skatteudgiften ville blive allokert til en anden koncernenhed ved opgørelsen af førstnævnte koncernenheds regulerede omfattede skatter.

Den foreslåede bestemmelse vil indebære, at dobbelt medregnede skatteudgifter ikke medregnes i opgørelserne af forenkede omfattede skatter ved vurderingen efter overgangsreglen i minimumsbeskatningslovens § 72. Det er alle skatteudgifterne, der ikke medregnes i opgørelserne. Det er således begge koncernenheder, som udelukkes fra at medregne skatteudgifterne i tilfælde, hvor der er dobbelt medregning af skatteudgifterne.

Bestemmelsen vil ikke finde anvendelse, hvis indkomsten medregnes som skattepligtig indkomst i alle de koncernenheder, som medregner skatteudgiften.

Der vil endvidere ikke være tale om dobbelt medregning af skatteudgifter, hvis den dobbelte medregning kun opstår som følge af, at opgørelsen af den forenkede effektive skattesats for en koncernenhed ikke kræver allokering af

skatteudgifter til en anden koncernenhed, hvor skatteudgiften ville blive allokert til en anden koncernenhed ved opgørelsen af førstnævnte koncernenheds regulerede omfattede skatter. Bestemmelsen vil således ikke finde anvendelse, hvis den dobbelte medregning af skatteudgiften f.eks. alene skyldes, at et dansk moderselskab medregner skatteudgiften af CFC-indkomst i et udenlandsk datterselskab ved opgørelsen af den forenklede effektive skattesats, mens skatteudgiften allokeres til datterselskabet ved opgørelsen af de regulerede omfattede skatter efter minimumsbeskatningslovens almindelige regler.

Bestemmelsen kan illustreres med følgende eksempel: Et moderselskab i jurisdiktion A har et datterselskab i jurisdiktion B. Datterselskabet anses efter regnskabsreglerne i jurisdiktion A for at være en del af moderselskabet. Datterselskabet modtager en rentebetaling fra et andet selskab i koncernen, der er hjemmehørende i jurisdiktion C. Rentebetalingen videreføres straks til moderselskabet, idet der er tale om rentebetaling på et back-to-back lån. Der pålægges en kildeskat på rentebetalingen i jurisdiktion C. Denne kildeskat medregnes i land for land-rapporterne i både jurisdiktion A og B, og der sker således dobbelt medregning af skatteudgiften. Indkomsten medregnes derimod kun én enkelt gang, idet datterselskabets nettoindkomst fra rentebetalingerne er nul efter regnskabsreglerne i jurisdiktion B. Det er således alene moderselskabet, der anses for at modtage rentebetalingen fra det andet koncernselskab. Det bemærkes, at rentebetalingen fra datterselskabet elimineres efter regnskabsreglerne i jurisdiktion A.

Det foreslås i *stk. 2, nr. 5*, at der ved en koncernenheds regnskab vil skulle forstås enten det regnskab, der er anvendt til at opgøre koncernenhedens kvalificerede indkomst eller tab, eller koncernenhedens kvalificerede regnskab efter § 72.

Koncernenhedens regnskab vil således være enten det regnskab, som anvendes ved opgørelsen af den kvalificerede indkomst efter minimumsbeskatningslovens almindelige regler eller det kvalificerede regnskab, som anvendes ved opgørelsen efter overgangsreglen.

Hvad angår det regnskab, som anvendes ved opgørelsen af den kvalificerede indkomst efter minimumsbeskatningslovens almindelige regler, følger det af minimumsbeskatningslovens § 13, stk. 1, at en koncernenheds regnskabsmæssige nettoindkomst eller -tab er det resultat, som enheden har fastsat efter den regnskabsstandard, der anvendes ved udarbejdelsen af det konsoliderede regnskab for det ultimative moderselskab. 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 dog ansættes ved anvendelse af en anden almindeligt anerkendt regnskabsstan-

dard eller en godkendt regnskabsstandard, forudsat at en række betingelser er opfyldte.

Ved det kvalificerede regnskab, som anvendes i overgangsreglen i minimumsbeskatningslovens § 72, forstås efter minimumsbeskatningslovens § 72, stk. 4, nr. 5:

- 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 almindeligt 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 koncerns konsoliderede regnskaber udelukkende på grund af størrelse eller væsentlighed.

Bestemmelsen vil udgøre en undtagelse fra definitionen af arrangement, der resulterer i fradrag uden medregning. Den vil alene finde anvendelse for så vidt angår hybrid kernekapital udstedt af et pengeinstitut (såkaldt additional tier one capital). Den vil således have et snævrere anvendelsesområde end minimumsbeskatningslovens § 15, stk. 13, som også finder anvendelse på hybrid kernekapital udstedt af forsikringsselskaber (såkaldt restricted tier one capital).

Hybrid kernekapital bliver regnskabsmæssigt normalt behandlet som egenkapital. Fradrag uden medregning vil derfor sjældent kunne opstå, da der regnskabsmæssigt ikke vil være fradrag for betalinger på instrumentet. Hvis fradrag uden medregning undtagelsesvist opstår på pengeinstitutters hybride kernekapital, vil bestemmelsen medføre, at arrangementet ikke vil kunne anses for at være et hybridt arrangement efter den foreslåede bestemmelse i minimumsbeskatningslovens § 72 a.

I *stk. 4* foreslås, at opstår et arrangement med dobbelt fradrag for tab, jf. *stk. 2, nr. 3, litra a*, hvor alle koncernenheder, som medregner udgiften eller tabet i deres regnskaber, er hjemmehørende i samme jurisdiktion, skal udgiften eller tabet ikke udelukkes i regnskabet hos en af koncernenhederne.

Bestemmelsen vil udgøre en undtagelse fra reglen om, at det er alle udgifterne og alle tabene, der udelukkes fra opgørelsen af resultatet før skat efter minimumsbeskatningslovens § 72. Hvis alle koncernenhederne er hjemmehørende i samme jurisdiktion, vil udgiften eller tabet kunne medregnes i en af koncernenhedernes regnskab.

Normalt skal opgørelserne efter minimumsbeskatningslovens § 72 baseres på samme type af kvalificerede regnskaber. Der vil derfor normalt ikke blive anvendt forskellige regnskabstandarde inden for den samme jurisdiktion. Hvis der blandt koncernenhederne er faste driftsteder eller enheder, der alene på grund af deres (lille) størrelse eller på

grund af væsentlighed, er udeladt af det ultimative moderselskabs konsoliderede regnskaber, vil der imidlertid kunne være anvendt forskellige regnskabstandarde inden for samme jurisdiktion.

Det bemærkes, at koncernenheder ikke vil skulle anses for at være hjemmehørende i den samme jurisdiktion som eventuelle joint ventures og tilknyttede joint ventures i koncernen, da disse behandles som en selvstændig enhed eller en selvstændig koncern, hvorfor der vil skulle foretages en separat opgørelse for joint venturet eller joint venture-gruppen.

Det foreslås i *stk. 5*, at koncernenheder i denne bestemmelse også omfatter enheder, der efter denne lov behandles på samme måde som koncernenheder, og enhver enhed med et kvalificeret regnskab, der medtages i opgørelsen efter § 72, uanset om enheden er i den samme jurisdiktion.

Enheder, der efter minimumsbeskatningsloven behandles som koncernenheder, vil omfatte joint ventures og tilknyttede joint ventures, jf. minimumsbeskatningslovens § 38. Dette vil medføre, at bestemmelsen også vil finde anvendelse, hvis det hybride arrangement indgås mellem en koncernenhed og et joint venture, selv om joint venturet behandles som en del af en separat koncern, jf. minimumsbeskatningslovens § 72, stk. 3.

I *stk. 6* foreslås, at et arrangement anses i denne bestemmelse for indgået efter den 15. december 2020, hvis en af følgende betingelser er opfyldt efter den 15. december 2022:

- 1) Arrangementet ændres eller overføres,
- 2) Opfyldelsen af rettigheder eller forpligtelser i arrangementet afviger fra opfyldelsen inden den 15. december 2022, inklusive tilfælde, hvor betalingerne reduceres eller ophører med den følge, at forpligtelsen i arrangementet forøges.
- 3) Der er en ændring i den regnskabsmæssige behandling af arrangementet.

Denne bestemmelse vil indebære, at der skal anlægges en bred forståelse af, hvornår et arrangement anses for indgået. Det vil f.eks. også omfatte tilfælde, hvor koncernen har et eksisterende lånearrangement, hvor der sker et kreditorskifte, eller hvor arrangementet ændres, f.eks. således at kvalifikationen af arrangementet ændres efter regnskabsreglerne i den ene jurisdiktion, men ikke i den anden.

Det vil også omfatte tilfælde, hvor arrangementet og parterne i arrangementet ikke ændres, men der sker en ændring i den regnskabsmæssige behandling af arrangementet.

Med *stk. 7* foreslås, at en koncernenhed i denne bestemmelse ikke anses for at have en tilsvarende forhøjelse af dens skattepligtige indkomst, i det omfang en af følgende betingelser er opfyldt:

- 1) Beløbet medregnet i den skattepligtige indkomst modsvares af anvendelsen af fremførte underskud eller beskårne låneomkostninger m.v., som regnskabsmæssigt har været værdireguleret eller ville have været værdire-

guleret uden skatteelementerne i hybride arrangementer indgået efter 15. december 2022.

- 2) Betalingen, der giver anledning til udgiften eller tabet, også vil være en fradragsberettiget udgift eller et fradragsberettiget tab for en koncernenhed, der er hjemmehørende i den samme jurisdiktion som den koncernenhed, der modtager betalingen, uden at udgiften eller tabet medregnes i resultatet før skat i den jurisdiktion.

Den foreslåede bestemmelse vil skulle anvendes i forhold til definitionen af arrangementer, der resulterer i fradrag uden medregning, hvor der efter *stk. 2, nr. 2*, skal ske en udelukkelse af udgifter og tab i en koncernenhed, i det omfang den anden koncernenhed ikke med rimelighed kan forventes i arrangementets levetid at have en tilsvarende forhøjelse af dens skattepligtige indkomst.

Der vil ikke være en tilsvarende forhøjelse, selv om indkomsten umiddelbart medregnes i den skattepligtige indkomst, men medregningen reelt ikke forhøjer indkomsten, men blot medfører, at et fremført underskud eller en fremført beskåret låneomkostning m.v., der ellers ikke ville være anvendt, kan anvendes. Et fremført underskud eller en fremført beskåret låneomkostning m.v. vil skulle anses for uanvendeligt, hvis der regnskabsmæssigt er foretaget en værdiregulering af underskuddet eller låneomkostningen m.v. eller der ville være foretaget en værdiregulering, hvis der ikke var indgået hybride arrangementer efter den 15. december 2022.

Der vil ikke være en tilsvarende forhøjelse, hvis betalingen også vil være en fradragsberettiget udgift eller et fradragsberettiget tab for en koncernenhed, der er hjemmehørende i den samme jurisdiktion som den koncernenhed, der modtager betalingen, og udgiften eller tabet ikke medregnes i resultatet før skat i jurisdiktionen. Medregnes udgiften eller tabet i resultatet før skat i jurisdiktionen, vil der kunne ske udelukkelse af udgiften eller tabet som følge af, at arrangementet resulterer i dobbelt regnskabsmæssigt fradrag.

Nr. 2 kan illustreres med følgende eksempel: Et moderselskab i jurisdiktion A har et datterselskab i jurisdiktion A og et datterselskab i lavskattejurisdiktionen B. Datterselskabet i jurisdiktion B er et hybridt selskab, dvs. at det anses for at være et selvstændigt skattesubjekt i jurisdiktion B, men en skattemæssigt transparent enhed i jurisdiktion A. En fradragsberettiget betaling fra datterselskabet i jurisdiktion B til datterselskabet i jurisdiktion A vil ikke skulle anses for at medføre en tilsvarende forhøjelse af indkomsten hos datterselskabet i jurisdiktion A, når moderselskabet også har fradrag for betalingen ved opgørelsen af dets skattepligtige indkomst som følge af, at datterselskabet i jurisdiktion B anses for transparent.

Endeligt foreslås det i *stk. 8*, at en udgift eller et tab i denne bestemmelse ikke anses for at være medregnet i en transparent koncernenheds regnskab, i det omfang udgiften eller tabet medregnes i regnskabet hos den transparente koncernenheds ejere.

Bestemmelsen vil medføre, at udgifter og tab anses for at være den transparente koncernenheds ejers udgifter og tab, når ejerne medregner udgifterne og tabene i deres regnskaber.

Til § 2

Til nr. 1-3

Ved lov nr. 788 af 4. maj 2021 blev der med virkning fra den 1. juli 2021 indført såkaldte defensive foranstaltninger (skattesanktioner) imod lande, der er opført på EU's sortliste over skattely.

De defensive foranstaltninger består i, at der ikke er fradrag for betalinger til interesseforbundne modtagere hjemmehørende i de berørte lande. Der er heller ikke fradragsret i det tilfælde, hvor modtageren ikke er skattemæssigt hjemmehørende i et af de berørte lande, hvis modtageren ikke er betalingens retmæssige modtager, og betalingen videreføres til en modtager i et af de berørte lande. Dette gælder dog ikke, hvis den skattepligtige godtgør, at betalingens retmæssige modtager er skattemæssigt hjemmehørende i en stat, der er medlem af EU eller EØS, eller som har indgået en dobbeltbeskatningsoverenskomst med Danmark. Reglerne herom fremgår af ligningslovens § 5 H, stk. 1 og 3.

Endvidere skal der indeholdes og betales en særlig høj udbytteskat (44 pct.) af udbytter af hovedaktionæraktier, datterselskabsaktier og koncernselskabsaktier, når den retmæssige modtager af udbyttet er hjemmehørende eller registreret i et af de oplistede lande. Denne særlige høje udbytteskat gælder også, hvor udbyttet udloddes til en modtager, der ikke er skattemæssigt hjemmehørende i et af de berørte lande, men hvor den pågældende ikke er udbyttets retmæssige ejer, og udbyttet videreføres til en modtager i et af de berørte lande. Reglerne herom fremgår af selskabsskattelovens § 2, stk. 8, 3. pkt., og kildeskattelovens § 2, stk. 11, 2. pkt., og § 65, stk. 12 og 13.

Det fremgår af ligningslovens § 5 H, stk. 2, at følgende lande er omfattet af de defensive foranstaltninger: Amerikansk Samoa, Anguilla, Antigua og Barbuda, Bahamas, Belize, De Amerikanske Jomfruøer, Fiji, Guam, Palau, Panama, Rusland, Samoa, Seychellerne, Trinidad og Tobago, Turks- og Caicosøerne og Vanuatu.

Det foreslås at ligningslovens § 5 H, stk. 2, nr. 4, 5, 13 og 15, ophæves.

Det vil medføre, at Bahamas, Belize, Seychellerne og Turks- og Caicosøerne fjernes fra listen over lande, der er omfattet af de defensive foranstaltninger over for lande på EU's sortliste over skattely. Dermed vil skattepligtige selskaber, personer m.v., jf. ligningslovens § 5 H, stk. 1, 1. pkt., kunne foretage fradrag for betalinger efter skattelovgivningens almindelige regler, hvis de endelige modtagere er skattesubjekter, der er hjemmehørende i Bahamas, Belize, Seychellerne eller Turks- og Caicosøerne.

Endvidere vil udbytter af hovedaktionæraktier, datterselskabsaktier og koncernselskabsaktier ikke længere være omfattet af de ovenfor beskrevne regler om en forhøjet indeholdelses- og skattesats på 44 pct., når modtageren eller den retmæssige ejer af udbyttet er hjemmehørende eller registreret i Bahamas, Belize, Seychellerne eller Turks- og Caicosøerne.

Til § 3

Det foreslås i *stk. 1*, at loven træder i kraft den 1. juli 2024.

Det vil medføre, at loven sættes i kraft i overensstemmelse med de fælles ikrafttrædelsesdatoer for erhvervsrettet lovgivning.

Det foreslås i *stk. 2*, at § 1 har virkning for regnskabsår, der påbegyndes den 31. december 2023 eller senere.

Det bemærkes, at lovens § 1, nr. 38, der gennemfører OECD's administrative retningslinjer fra december 2023 om hybride arrangementer, medfører en skærpelse af reglerne, da der vil være koncerner, der udelukkes fra at anvende overgangsreglen i minimumsbeskatningslovens § 72 i forhold til visse jurisdiktioner. Tilbagevirkende kraft for bebyrdende regler bør kun indføres, når afgørende hensyn gør det påkrævet. Samtidigt bør tidsrummet med tilbagevirkende kraft gøres så kort som muligt.

Det vurderes, at minimumsbeskatningslovens regler let kan omgås, hvis ændringerne ikke indføres med virkning for regnskabsår, der påbegyndes den 31. december 2023 eller senere. OECD's retningslinjer angiver således, hvordan omgåelsen kan foretages. Det vil derfor være relativt enkelt for koncernerne at konstruere disse koncerninterne arrangementer, som bortset fra skattefordelen ikke har nogen betydning for koncernen samlet set.

De danske regler, der gennemfører retningslinjerne om hybride arrangementer, bør derfor have virkning for regnskabsår, der påbegyndes den 31. december 2023 eller senere. Dette er tidspunktet, hvor minimumsbeskatningsloven trådte i kraft og fik virkning.

De øvrige foreslåede ændringer må anses for præciseringer eller ændringer, der indebærer en (administrativ) lempelse for de berørte koncerner. Dog vil det vil kunne afhænge af de konkrete forhold, om lovens § 1, nr. 30, om, at der i visse tilfælde skal fastsættes et nyt overgangsår, vil indebære en fordel eller en ulempe for de berørte koncernerne. Det vurderes imidlertid, at det må anses for usandsynligt, at denne regel vil få virkning i praksis før i 2025.

På den baggrund og under hensyntagen til, at minimumsbeskatningsreglerne bør anvendes ensartet i alle de lande, der har tiltrådt OECD-aftalen, foreslås det, at lovens § 1 om ændringer i minimumsbeskatningsloven i sin helhed har virkning for regnskabsår, der påbegyndes den 31. december 2023 eller senere, således at ændringerne får virkning fra

samme tidspunkt, som minimumsbeskatningslovens øvrige regler.

Loven gælder ikke for Færøerne eller Grønland, fordi de love, der foreslås ændret, ikke gælder for Færøerne eller

Grønland og ikke indeholder en hjemmel til at sætte lovene i kraft for Færøerne eller Grønland.

Lovforslaget sammenholdt med gældende lov

Gældende formulering

Lovforslaget

§ 1

I minimumsbeskatningsloven, lov nr. 1535 af 12. december 2023, foretages følgende ændringer:

§ 4. I denne lov forstås ved:

1-13) ---

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.

15-44) ---

45) Omsætning: Indtægter, der opstår i forbindelse med en virksomheds ordinære drift, herunder varesalg, levering af tjenesteydelser, honorarer, renter, udbytter og royalties.

46-49) ---

50) Rapporteringsår: Det regnskabsår, der skal indgives oplysninger om efter kapitel 15.

§ 12. ---

Stk. 2. Koncernenhedens regnskabsmæssige nettoindkomst eller -tab efter stk. 1 er enhedens nettoindkomst eller -tab før eventuelle konsolideringsreguleringer til eliminering af koncerninterne transaktioner, således som dette nettoresultat er opgjort ved udarbejdelsen af det ultimative moderselskabs 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 armslængdekorrektur 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 lavskattejurisdiktion for koncernen i begge de 2 forudgående regnskabsår.

Stk. 4. ---

§ 14. En koncernenheds positive indkomst fra international skibsfart og anerkendt accessorisk indkomst fra international skibsfart medtages ikke ved beregningen af enhedens

1. I § 4, nr. 14, litra a, indsættes som 2. pkt.:

»Statslige investeringsfonde omfattet af nr. 9, litra b, nr. ii, anses ikke for at have bestemmende indflydelse over andre enheder.«

2. § 4, nr. 45, ophæves.

Nr. 46-50 bliver herefter nr. 45-49.

3. I § 4, indsættes som nr. 50:

»50) Kvalificeret ejerandel: En investering i en skattemæssigt transparent enhed,

a) der skattemæssigt anses for at være en egenkapitalandel i den transparente enhed, og som ville blive anset for at være en egenkapitalandel efter en godkendt regnskabsstandard i den jurisdiktion, hvor den transparente enhed opererer,

b) hvor der regnskabsmæssigt ikke sker konsolidering post for post i koncernens konsoliderede regnskab, og hvor det samlede afkast af investeringen forventes at blive negativt før medregning af ikkekvalificerede skattegodtgørelser.«

4. I § 12, stk. 2, indsættes som 2.-4. pkt.:

»I koncernenhedens regnskabsmæssige nettoindkomst eller -tab efter 1. pkt. medregnes ikke reguleringer som følge af allokering af købesum. Reguleringer som følge af allokering af købesum skal dog medregnes, når de vedrører transaktioner omfattet af § 36, stk. 8, § 37, stk. 1, eller § 37, stk. 4, og når de vedrører ikkekvalificerede gevinster eller tab ved transaktioner omfattet af § 37, stk. 3. Reguleringer som følge af allokering af købesum kan endvidere medregnes ved erhvervelser gennemført før den 1. december 2021, hvis koncernen ikke er i besiddelse af oplysninger, der giver mulighed for med rimelig sikkerhed at fastslå den bogførte værdi af de overtagne aktiver og passiver før erhvervelsen.«

5. § 12, stk. 3, ophæves.

Stk. 4 bliver herefter stk. 3.

6. I § 14, stk. 1, 3. pkt., ændres »og« til: »eller«.

kvalificerede indkomst eller tab efter § 12, jf. dog stk. 4. Det er en betingelse, at koncernenheden godtgør, at den strategiske eller forretningsmæssige drift af alle de pågældende skibe rent faktisk udøves inden for den jurisdiktion, hvor koncernenheden er hjemmehørende. Medfører beregningen af koncernenhedens indkomst fra international skibsfart og anerkendt accessorisk indkomst fra international skibsfart et underskud, medtages dette underskud ikke ved beregningen af koncernenhedens kvalificerede indkomst eller tab efter § 12.

Stk. 2-7. ---

§ 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.

2-14) ---

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

Stk. 2. ---

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 følgende:

1) En ejerandel, der

a) ejes af koncernen i en enhed og indebærer rettigheder til mindre end 10 pct. af den pågældende enheds overskud, kapital, reserver eller stemmerettigheder på tidspunktet for udlodning eller afhændelse (porteføljeandel) og

b) økonomisk er ejet af den koncernenhed, som modtager eller tilskriver udbytte eller andre former for udlodning, i mindre end 1 år på datoen for udlodningen.

2) En ejerandel i en investeringsenhed, der er genstand for en beslutning efter § 42.

Stk. 4. ---

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 nr. 1-3 i dette stykke, 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 af 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

7. I § 15, stk. 1, indsættes som nr. 16:

»16) Armslængdeprincippet, jf. stk. 17.«

8. I § 15, stk. 3, indsættes som nr. 3:

»3) En porteføljeandel, der på datoen for udlodningen økonomisk har været ejet i mindst 1 år af den koncernenhed, som modtager eller tilskrives udbytte eller andre former for udlodning, når den indberettende koncernenhed i overensstemmelse med § 54, stk. 1, for den enkelte koncernenhed har valgt ikke at udelukke sådanne udbytter.«

9. § 15, stk. 5, 2. pkt., ophæves.

10. I § 15, stk. 5, 4. pkt., der bliver 3. pkt., ændres »1.-3. pkt.« til: »1. og 2. pkt.«

indkomst i tilvalgsperioden. 1.-3. pkt. finder anvendelse på følgende egenkapitalgevinster og -tab:

Stk. 6. Vedrører et forsikrings-selskabs hensættelser i regnskabsåret udelukkede udbytter eller udelukkede egenkapitalgevinster 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. 7-16. ---

§ 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 træffes 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.

2-3) ---

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

1) ---

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 hvil-

11. § 15, stk. 6, 2. pkt., affattes således:

»1. pkt. finder ikke anvendelse, hvis den indberettende koncernenhed har valgt ikke at udelukke udbytter efter stk. 3, nr. 3.«

12. I § 15 indsættes som *stk. 17*:

»*Stk. 17.* Enhver transaktion mellem koncernenheder, 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. Er koncernenhederne hjemmehørende i samme jurisdiktion, og opgøres den effektive skattesats samlet for enhederne, skal der kun reguleres for transaktioner, som ikke er bogført i overensstemmelse med armslængdeprincippet, hvis transaktionen medfører tab ved salg eller anden overførsel af et aktiv, og det pågældende tab er medtaget ved beregningen af den kvalificerede indkomst eller tab. Der skal ikke foretages reguleringer efter 1. pkt., hvis der kun er foretaget en armslængdekorrektur efter de lokale indkomstskatteregler i den ene af de relevante jurisdiktioner, og denne jurisdiktion har en nominel selskabsskattesats, der er mindre end minimumsskattesatsen, eller har været en lavskattejurisdiktion for koncernen i begge de 2 forudgående regnskabsår.«

13. I § 16, stk. 1, nr. 1, 2. pkt., ændres »eller investeringsenhedernes materielle aktiver« til: »materielle aktiver eller til investeringsenheder«.

14. § 16, stk. 2, nr. 2, affattes således:

»2) Den bogførte værdi af et aktiv eller passiv ved opgørelsen af en gevinst eller et tab er den bogførte værdi justeret for akkumulerede afskrivninger på det seneste af følgende tidspunkter:

ken 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. 4-6. ---

§ 19. Den kvalificerede indkomst i en gennemløbsenhed, der er det ultimative 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 denne 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 denne indkomst senest 12 måneder efter udgangen af regnskabsåret svarer til eller overstiger et beløb, der er lig med denne indkomst multipliceret med minimumsskattesatsen.

Stk. 2-5. ---

§ 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. 2-6. ---

§ 23. ---

Stk. 2-4. ---

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

a) Det tidspunkt, hvor aktivet er erhvervet, eller hvor gælden er stiftet, eller

b) Den første dag i det regnskabsår, hvor beslutningen efter § 54, stk. 1, foretages.«

15. § 16, stk. 3, affattes således:

»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 justeret for akkumulerede afskrivninger af aktivet eller passivet på den første dag i det regnskabsår, hvor tilbagekaldelsen er foretaget og ansat i henhold til beslutningen, medregnes ved beregningen af koncernenhedens kvalificerede indkomst eller tab.«

16. I § 19, stk. 1, nr. 2, ændres »det ultimative moderselskabs regulerede omfattede skatter« til: »omfattede skatter betalt af det ultimative moderselskab og andre enheder, der indgår i den transparente struktur.«

17. I § 20, stk. 1, nr. 2, ændres »det ultimative moderselskabs regulerede omfattede skatter« til: »omfattede skatter betalt af det ultimative moderselskab«.

18. § 23, stk. 5, 1. pkt., ændres »samme regnskabsår « til: »regnskabsåret, hvor tabet lides,«.

skatteaktiv efter 1. pkt., nedsættes det samlede reguleringsbeløb for udskudt skat tilsvarende.

Stk. 6-9. ---

19. Efter § 23 indsættes:

»§ 23 a. Er der truffet valg om medregning af regnskabsmæssige egenkapitalgevinster og -tab på ejerandele efter § 15, stk. 5, reguleres en koncernenheds regulerede omfattede skatter for et regnskabsår for enhver kvalificeret gennemløbsskattefordel efter stk. 2-6, når koncernenheden ejer en kvalificeret ejerandel enten direkte eller indirekte gennem en kæde af skattemæssigt transparente enheder, som ikke er koncernenheder i koncernen.

Stk. 2. Ejerens investering anses for reduceret ved modtagelse eller gennemløb af følgende beløb:

- 5) Enhver skattegodtgørelse.
- 6) Ethvert fradragsberettiget tab multipliceret med ejerens nominelle skattesats.
- 7) Udlodninger fra investeringen.
- 8) Afståelsessummer vedrørende investeringen.

Stk. 3. Reduceres ejerens investering til et positivt beløb eller nul ved modtagelse eller gennemløb af en kvalificeret gennemløbsskattefordel, skal den kvalificerede gennemløbsskattefordel tillægges de regulerede omfattede skatter, i det omfang den kvalificerede gennemløbsskattefordel regnskabsmæssigt er indregnet som en nedsættelse af de aktuelle skatteforpligtelser, jf. dog stk. 5 og 6.

Stk. 4. Reduceres ejerens investering til et negativt beløb ved modtagelse eller gennemløb af beløb omfattet af stk. 2, skal de regulerede omfattede skatter nedsættes med reduktionsbeløbet, i det omfang beløbet ikke regnskabsmæssigt er indregnet som en nedsættelse af de aktuelle skatteforpligtelser. De regulerede omfattede skatter nedsættes kun som følge af udlodninger, afståelsessummer eller kvalificerede skattegodtgørelser, i det omfang kvalificerede gennemløbsskattefordele er medregnet i de regulerede omfattede skatter efter stk. 3, jf. dog stk. 5 og 6.

Stk. 5. For en ejer af en kvalificeret ejerandel, der regnskabsmæssigt anvender proportional nedskrivning ved indregningen af investeringen, nedsættes de regulerede omfattede skatter, i det omfang reduktionen af ejerens investering, jf. stk. 2, overstiger en proportional nedskrivning af ejerens investering i året. Der foretages kun en nedsættelse, i det omfang reduktionen ikke regnskabsmæssigt er indregnet som en nedsættelse af de aktuelle skatteforpligtelser. Den proportionale nedskrivning foretages med forholdet mellem de skattefordele, der er modtaget eller gennemløbet i løbet af året, og de samlede forventede skattefordele ved investeringen, jf. stk. 2, nr. 1 og 2.

Stk. 6. Den indberettende koncernenhed kan vælge, at stk. 5 finder tilsvarende anvendelse for ejere af en kvalificeret ejerandel, der ikke regnskabsmæssigt anvender proportional nedskrivning ved indregningen af investeringen. Valget skal træffes i det regnskabsår, hvor investeringen foretages, eller hvor ejeren omfattes af en kvalificeret regel om indkomstmedregning, en kvalificeret regel om underbeskattet overskud eller en kvalificeret regel om indenlandsk ekstraskat.

§ 24. ---*Stk. 2-3. ---*

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. Er den forenklede beregning efter § 72 valgt for jurisdiktionen, skal beslutningen indgives med skemaet for det første regnskabsår, hvor den forenklede beregning efter § 72 ikke længere anvendes for jurisdiktionen.

Stk. 6. ---

Stk. 7. Ved kvalificeret gennemløbsskattefordel efter denne bestemmelse forstås enhver skattegodtgørelse, som ikke er en kvalificeret skattegodtgørelse, og ethvert fradragsberettiget tab multipliceret med ejerens nominelle skattesats, der modtages eller løber gennem fra en kvalificeret ejerandel, i det omfang ejerens investering i den kvalificerede ejerandel reduceres.«

20. I § 24, stk. 4, indsættes som 2. pkt.:

»Eventuelle udskudte skatteaktiver og skatteforpligtelser opgøres, som de ville være opgjort, hvis der var foretaget opgørelser efter §§ 23 og 51 for tidligere regnskabsår.«

21. I § 24, stk. 5, 1. pkt., ændres », der omfatter« til: »for det første regnskabsår, hvor koncernen har en koncernenhed i«.

22. Efter § 34 indsættes i *kapitel 7*:

»§ 34 a. Den indberettende koncernenhed kan ved beslutning truffet i overensstemmelse med § 54, stk. 3, beslutte, at den ekstraskat, der skal betales for en eller flere koncernenheder i en jurisdiktion, ansættes til nul, hvis enhedernes regnskab ikke er inkluderet i den multinationale koncerns konsoliderede regnskaber udelukkende på grund af størrelse eller væsentlighed, jf. dog stk. 3, og de koncernenheder, som beslutningen vedrører, i jurisdiktionen opfylder en af følgende betingelser:

- 1) Den samlede omsætning i regnskabsåret efter det anvendelige regelsæt for koncernens land for land-rapportering er lig med eller mindre end det beløb, hvorved nettoindkomsten kan nedsættes efter § 30.
- 2) Den samlede omsætning i regnskabsåret efter det anvendelige regelsæt for koncernens land for land-rapportering er mindre end 1 mio. euro.
- 3) Den effektive skattesats i regnskabsåret opgjort som den aktuelle skatteomkostning efter det anvendelige regelsæt for koncernens land for land-rapportering divideret med den samlede omsætning efter det anvendelige regelsæt for koncernens land for land-rapportering er lig med eller højere end minimumsskattesatsen.

Stk. 2. Stk. 1 finder tilsvarende anvendelse for faste driftsteder af koncernenheder, hvis regnskab ikke er inkluderet i den multinationale koncerns konsoliderede regnskaber udelukkende på grund af størrelse eller væsentlighed.

Stk. 3. Stk. 1 og 2 finder alene anvendelse, hvis den multinationale koncerns konsoliderede regnskaber er omfattet af § 4, nr. 6, litra a eller c, og er revideret af en ekstern revisor. Er en koncernenheds samlede omsætning, herunder omsætningen i enhedens eventuelle faste driftsteder, i regn-

§ 35. ---

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 4 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. 3-4. ---

§ 40. ---

Stk. 2-3. ---

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 én investeringsenhed hjemmehørende i samme jurisdiktion, beregnes enhedernes effektive skattesats ved at sammenlægge enhedernes beløb for substansbaseret indkomstudelukkelse og den multinationale

skabsåret højere end 50 mio. euro efter det anvendelige regelsæt for koncernens land for land-rapportering, finder stk. 1 og 2 alene anvendelse for koncernenheden, hvis det regnskab for enheden, der anvendes ved udarbejdelsen af koncernens land for land-rapport, er udarbejdet i overensstemmelse med en almindeligt anerkendt eller godkendt regnskabsstandard.

Stk. 4. I denne bestemmelse forstås ved det anvendelige regelsæt for koncernens land for land-rapportering:

- 1) Det nationale regelsæt, der indeholder reglerne om indholdet af den land for land-rapport, der indgives af det ultimative moderselskab.
- 2) Det nationale regelsæt, der indeholder reglerne om indholdet af den land for land-rapport, der indgives af et stedfortrædende moderselskab, når det ultimative moderselskab ikke indgiver en land for land-rapport.
- 3) OECD's endelige rapport fra 2015 om handlingsplan 13 i OECD's projekt om skatteudhuling og skatteflytning og OECD's retningslinjer om land for land-rapportering i OECD's Guidance on Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting, hvis det ultimative moderselskab ikke indgiver en land for land-rapport, og koncernen ikke er forpligtet til at indgive en land for land-rapport i nogen jurisdiktion.«

23. I § 35, *stk. 2*, ændres »(målenheden)« til: »(den overtagende enhed)«, og »(den overtagende enhed)« ændres til: »(målenheden)«.

24. I § 40, *stk. 4, 1. pkt.*, udgår: »den multinationale koncerns eller den store nationale koncerns allokerbare andel i«.

25. I § 40, *stk. 4, 3. pkt.*, ændres »effektive skattesats« til: »procentsats for ekstraskat«, og »den multinationale koncerns eller den store nationale koncerns allokerbare andel af« udgår.

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, ned sættes 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. ---

§ 51. ---

Stk. 2. ---

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. Den overtagende koncernenhed kan uanset 1. pkt. indregne et udskudt skatteaktiv som følge af overførslen, i det omfang den afhændende koncernenhed beskattes ved overførslen af aktiverne. Det udskudte skatteaktiv kan maksimalt indregnes med et beløb svarende til det skatteaktiv, som den afhændende koncernenhed kunne have indregnet efter stk. 1, hvis overførslen ikke havde fundet sted. Anvender den overtagende koncernenhed regnskabsmæssigt dagsværdien af de overtagne aktiver, og ville den kunne indregne et udskudt skatteaktiv med beløbet i 3. pkt., kan den overtagende koncernenhed i stedet basere grundlaget for de overdragne aktiver på den regnskabsmæssigt bogførte værdi. Overførsel af aktiver efter 1.-4. pkt. omfatter enhver situation, hvor den overtagende koncernenhed skaber eller opskriver værdien af aktiver regnskabsmæssigt, mens den afhændende koncernenhed regnskabsmæssigt indtægtsfører et tilsvarende beløb. Overførsel af aktiver efter 1.-4. pkt. omfatter ligeledes enhver situation, hvor en koncernenhed skaber eller opskriver værdien af aktiver regnskabsmæssigt og regnskabsmæssigt indtægtsfører et tilsvarende beløb, selv om aktiverne ikke overføres til en anden koncernenhed.

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. Er den forenklede beregning efter § 72 valgt for jurisdiktionen, er overgangsåret det første regnskabsår, hvor den forenklede beregning efter § 72 ikke længere anvendes for jurisdiktionen. 2. pkt. finder ikke anvendelse i forhold til stk. 3, hvis den afhændende koncernenhed er hjemmehørende i en jurisdiktion, der omfattes af en kvalificeret regel om indkomstmedregning, en kvalificeret regel om underbeskattet overskud eller en kvalificeret regel om indenlandsk ekstraskat, eller hvis den afhændende enhed beskattes ved overførslen af aktiverne, jf. stk. 3, 2.-6. pkt.

26. § 40, stk. 4, 5. pkt., ophæves.

27. I § 51, stk. 3, 1. pkt., ændres »et overgangsår« til: »den afhændende koncernenheds overgangsår«.

28. I § 51, stk. 4, 1. pkt., ændres »lovens anvendelsesområde« til: »anvendelsesområdet for en kvalificeret regel om indkomstmedregning, en kvalificeret regel om underbeskattet overskud eller en kvalificeret regel om indenlandsk ekstraskat«.

29. I § 51, stk. 4, 3. pkt., udgår:

»hvis den afhændende koncernenhed er hjemmehørende i en jurisdiktion, der omfattes af en kvalificeret regel om indkomstmedregning, en kvalificeret regel om underbeskattet overskud eller en kvalificeret regel om indenlandsk ekstraskat, eller«.

30. I § 51 indsættes som *stk. 5* og *6*:

»Stk. 5. Der fastsættes et nyt overgangsår, hvis koncernhederne i en jurisdiktion falder ind under anvendelsesområdet for en kvalificeret regel om indkomstmedregning eller en kvalificeret regel om underbeskattet overskud i et regnskabsår, hvor de tidligere har været omfattet af anvendelsesområdet for en kvalificeret regel om indenlandsk ekstraskat.

Stk. 6. Det nye overgangsår medfører, at

- 1) fremført yderligere negativ ekstraskat efter § 22, stk. 5 og 6, elimineres,
- 2) § 23, stk. 6, ikke finder anvendelse på udskudte skatteforpligtelser, som er indregnet ved opgørelsen af den effektive skattesats i forhold til den kvalificerede regel om indenlandsk ekstraskat, og som ikke er efterbeskattet inden det nye overgangsår,
- 3) fremført kvalificerede tabsbetingede udskudte skatteaktiver efter § 24 elimineres, og den indberettende koncernenhed kan træffe en ny beslutning efter § 24 om kvalificeret tab for jurisdiktionen,
- 4) stk. 1 finder fornyet anvendelse og
- 5) stk. 2 finder fornyet anvendelse på transaktioner, der har fundet sted efter den 30. november 2021 og før begyndelsen af det nye overgangsår, idet udskudte skatteaktiver ikke skal anses for at hidrøre fra poster, der er udelukket fra beregningen af kvalificeret indkomst eller tab, jf. kapitel 5, hvis kvalificeret indenlandsk ekstraskat skulle betales som følge af § 22, stk. 5.«

§ 53. ---

Stk. 2-3. ---

Stk. 4. Det i stk. 1 omhandlede standardskema med oplysninger om ekstraskat samt 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 samt 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.

§ 54. De i § 2, stk. 3, § 12, stk. 4, § 15, stk. 4-6, § 16, stk. 1, nr. 1 og 2, og stk. 2, nr. 2, § 41, stk. 1, og § 42, stk. 1, omhandlede beslutninger gælder i en periode på 5 år fra det år, hvor beslutningen træffes. Beslutningen forlænges automatisk, medmindre den indberettende koncernenhed tilbagekalder beslutningen ved udløbet af 5-årsperioden. Tilbagekaldelsen af beslutningen gælder i en periode på 5 år fra udgangen af det år, hvor tilbagekaldelsen finder sted.

Stk. 2. ---

Stk. 3. De i § 2, stk. 3, § 12, stk. 4, § 15, stk. 4-6, § 16, stk. 1, nr. 1 og 2, og 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.

§ 69. ---

31. I § 53, stk. 4, 2. pkt., ændres »51, stk. 4,« til: »§ 51, stk. 4 eller 5,«.

32. I § 53, stk. 4, indsættes som 3. pkt.:

»Udløber fristen efter 1. og 2. pkt. før den 30. juni 2026, er fristen for indgivelse dog den 30. juni 2026.«

33. I § 54, stk. 1, 1. pkt. og stk. 3, ændres »§ 12, stk. 4« til: »§ 12, stk. 3«.

34. I § 54, stk. 3, indsættes efter »§ 34, stk. 1,«: »§ 34 a, stk. 1,«.

Stk. 2. 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.

§ 71. ---

Stk. 2. ---

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

§ 72. ---

Stk. 2-3. ---

Stk. 4. I denne bestemmelse forstås ved:

1-3)

4) Kvalificeret land for land-rapport: En land for land-rapportering, der er udarbejdet og indgivet på baggrund af kvalificerede regnskaber.

5-7)

Stk. 5. ---

35. I § 69, stk. 2 og 3, ændres »§ 51, stk. 4,« til: »§ 51, stk. 4 eller 5,«.

36. I § 71, stk. 3, 2. pkt., ændres »den lavt beskattede koncernenhed« til: »det ultimative moderselskab«.

37. I § 72, stk. 4, nr. 4, indsættes som 3.-5. pkt.:

»En land for land-rapport udarbejdet på baggrund af kvalificerede regnskaber, der medregner reguleringer som følge af allokering af købesum, anses kun for en kvalificeret land for land-rapport, hvis reguleringerne vedrørende koncernenheden er medregnet i alle koncernens land for land-rapporter, der er indgivet for regnskabsår, der begynder efter den 31. december 2022, eller en koncernenhed ved lov eller anden offentligtlig regulering har været forpligtet til at ændre det regnskab, som land for land-rapporteringen er udarbejdet på baggrund af, således at reguleringer for købesum medregnes. En land for land-rapport anses kun for en kvalificeret land for land-rapport, hvis eventuelle tab ved værdiforringelse af goodwill konstateret ved transaktioner gennemført efter den 30. november 2021, der er medregnet ved opgørelsen af resultatet før skat, er tilbageført ved vurderingen af, om koncernen i jurisdiktionen opfylder betingelserne i stk. 1, nr. 2 og 3. 4. pkt. finder dog ikke anvendelse ved vurderingen af, om koncernen i jurisdiktionen opfylder betingelsen i stk. 1, nr. 2, hvis tabet ved værdiforringelse af goodwill modsvares af en tilbageførsel af en udskudt skatteforpligtelse eller af en medregning eller forøgelse af et udskudt skatteaktiv som følge af værdiforringelsen af goodwill.«

38. Efter § 72 indsættes:

»§ 72 a. Ved vurderingen af, om § 72 kan finde anvendelse i en jurisdiktion, udelukkes

- 1) alle udgifter og tab, der opstår som følge af hybride arrangementer, der er indgået efter den 15. december 2022, og som resulterer i fradrag uden medregning eller dobbelt fradrag for tab, fra opgørelsen af resultatet før skat, og

- 2) alle skatteudgifter, der opstår som følge af hybride arrangementer, der er indgået efter den 15. december 2022, og som resulterer i dobbelt medregning af skatteudgifter, fra opgørelsen af forenklede omfattede skatter.

Stk. 2. I denne bestemmelse forstås ved:

- 1) Hybride arrangementer: Arrangementer, der resulterer i
 - a) fradrag uden medregning,
 - b) dobbelt fradrag for tab eller
 - c) dobbelt medregning af skatteudgifter.
- 2) Arrangement, der resulterer i fradrag uden medregning: Et arrangement, hvor en koncernenhed direkte eller indirekte yder kredit til eller på anden måde foretager en investering i en anden koncernenhed, som medfører, at en udgift eller et tab medregnes i den ene koncernenheds regnskab, jf. dog stk. 3, i det omfang
 - a) der ikke er en tilsvarende indtægt eller avance i regnskabet hos den anden koncernenhed, eller
 - b) den anden koncernenhed ikke med rimelighed kan forventes i arrangementets levetid at have en tilsvarende forhøjelse af dens skattepligtige indkomst.
- 3) Arrangement, der resulterer i dobbelt fradrag for tab: Et arrangement, som medfører en udgift eller et tab i en koncernenheds regnskab, i det omfang
 - a) udgiften eller tabet også medregnes som en udgift eller et tab i en anden koncernenheds regnskab, medmindre beløbet modsvares af indtægt, der medregnes i begge koncernenheders regnskaber, eller
 - b) arrangementet medfører, at et tilsvarende beløb er fradragsberettiget ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst for en anden koncernenhed i en anden jurisdiktion, medmindre beløbet modsvares af indtægter, som både medregnes i regnskabet hos den koncernenhed, der medregner udgiften eller tabet i regnskabet, og i den skattepligtige indkomst hos den koncernenhed, der tager fradraget for udgiften eller tabet.
- 4) Arrangement, der resulterer i dobbelt medregning af skatteudgifter: Et arrangement, som medfører, at mere end en koncernenhed helt eller delvis medregner den samme skatteudgift i dens regulerede omfattede skatter eller ved opgørelsen af dens forenklede effektive skattesats. Det gælder dog ikke, hvis indkomsten medregnes som skattepligtig i alle koncernenhedernes regnskaber. Der er ikke tale om dobbelt medregning af skatteudgifter, hvis den dobbelte medregning kun opstår som følge af, at opgørelsen af den forenklede effektive skattesats for en koncernenhed ikke kræver allokering af skatteudgifter til en anden koncernenhed, hvor skatteudgiften ville blive allokeret til en anden koncernenhed ved opgørelsen af førstnævnte koncernenheds regulerede omfattede skatter.

- 5) Koncernenheds regnskab: Det regnskab, der er anvendt til at opgøre koncernenhedens kvalificerede indkomst eller tab, eller koncernenhedens kvalificerede regnskab efter § 72.

Stk. 3. Stk. 2, nr. 2, finder ikke anvendelse, hvis udgiften eller tabet udelukkende vedrører et instrument udstedt af et pengeinstitut i henhold til tilsynsmæssige krav (hybrid kernekapital for pengeinstitutter).

Stk. 4. Opstår et arrangement med dobbelt fradrag for tab, jf. stk. 2, nr. 3, litra a, hvor alle koncernenheder, som medregner udgiften eller tabet i deres regnskaber, er hjemmehørende i samme jurisdiktion, udelukkes udgiften eller tabet ikke i regnskabet hos en af koncernenhederne.

Stk. 5. Koncernenheder i denne bestemmelse omfatter også enheder, der efter denne lov behandles på samme måde som koncernenheder, og enhver enhed med et kvalificeret regnskab, der medtages i opgørelsen efter § 72, uanset om enheden er i den samme jurisdiktion.

Stk. 6. Et arrangement anses i denne bestemmelse for indgået efter den 15. december 2022, hvis en af følgende betingelser er opfyldt efter den 15. december 2022:

- 1) Arrangementet ændres eller overføres.
- 2) Opfyldelsen af rettigheder eller forpligtelser i arrangementet afviger fra opfyldelsen inden den 15. december 2022, inklusive tilfælde, hvor betalingerne reduceres eller ophører med den følge, at forpligtelsen i arrangementet forøges.
- 3) Der er en ændring i den regnskabsmæssige behandling af arrangementet.

Stk. 7. En koncernenhed anses i denne bestemmelse ikke for at have en tilsvarende forhøjelse af dens skattepligtige indkomst, i det omfang en af følgende betingelser er opfyldt:

- 1) Beløbet medregnet i den skattepligtige indkomst modsvares af anvendelsen af fremførte underskud eller beskårne låneomkostninger m.v., som regnskabsmæssigt har været værdireguleret eller ville have været værdireguleret uden skatteelementerne i hybride arrangementer indgået efter den 15. december 2022.
- 2) Betalingen, der giver anledning til udgiften eller tabet, også vil være en fradragsberettiget udgift eller et fradragsberettiget tab for en koncernenhed, der er hjemmehørende i den samme jurisdiktion som den koncernenhed, der modtager betalingen, uden at udgiften eller tabet medregnes i resultatet før skat i den jurisdiktion.

Stk. 8. En udgift eller et tab anses i denne bestemmelse ikke for at være medregnet i en transparent koncernenheds regnskab, i det omfang udgiften eller tabet medregnes i regnskabet hos den transparente koncernenheds ejere.«

§ 2

I ligningsloven, jf. lovbekendtgørelse nr. 42 af 13. januar 2023, som ændret bl.a. ved § 4 i lov nr. 710 af 13. juni 2023, § 3 i lov nr. 712 af 13. juni 2023, lov nr. 107 af 31. januar 2024 og senest ved § 13 i lov nr. 328 af 9. april 2024, foretages følgende ændringer:

§ 5 H. ---

Stk. 2. Stk. 1 finder anvendelse på betalinger til modtagere, der er skattemæssigt hjemmehørende eller registreret efter reglerne i:

- 1) Amerikansk Samoa.
- 2) Anguilla.
- 3) Antigua og Barbuda.
- 4) Bahamas.
- 5) Belize.
- 6) De Amerikanske Jomfruøer.
- 7) Fiji.
- 8) Guam.
- 9) Palau.
- 10) Panama.
- 11) Rusland.
- 12) Samoa.
- 13) Seychellerne.
- 14) Trinidad og Tobago.
- 15) Turks- og Caicosøerne.
- 16) Vanuatu.

Stk. 3. ---

1. § 5 H, stk. 2, nr. 4 og 5, ophæves.
Nr. 6-12 bliver herefter nr. 4-10.

2. § 5 H, stk. 2, nr. 13, ophæves.
Nr. 14 bliver herefter nr. 11.

3. § 5 H, stk. 2, nr. 15, ophæves.
Nr. 16 bliver herefter nr. 12.