

UDKAST

Skatteministeriet

J.nr. 2024-4606

Forslag

til

Lov om ændring af minimumsbeskatningsloven, ligningsloven, selskabsskattebogen, skatteforvaltningsloven og skattekontrolloven

(Tilpasning til administrative retningslinjer vedrørende minimumsbeskatningsreglerne, aflønning af kvalificerede distributører i visse lande og justering af reglerne om omkvalifikation af transparente enheder, transfer pricing dokumentation, international sambeskatning og oplysningspligt m.v.)

§ 1

I minimumsbeskatningsloven, lov nr. 1535 af 12. december 2023, som ændret ved § 1 i lov nr. 684 af 11. juni 2024, foretages følgende ændringer:

1. I § 4, nr. 12, indsættes som 6. og 7. pkt.:

»Ved en skattemæssigt transparent enhed forstås en enhed, hvis indkomst, udgifter, overskud eller tab efter lovgivningen i en jurisdiktion behandles, som var de erhvervet eller oppebåret af ejeren af denne enhed i forhold til denne ejers andel i den pågældende enhed. Som ejer i 3.-6. pkt. anses den nærmeste koncernenhed i ejerkæden, som ikke selv er en gennemløbsenhed, eller, hvis en sådan koncernenhed ikke findes i ejerkæden, en gennemløbsenhed, der er det ultimative moderselskab.«

2. I § 4, nr. 48, litra b, indsættes som nr. vii og viii:

»vii) Den pålægges ikke sekuriseringsenheder, eller den pålægges sekuriseringsenheder, men opkræves af andre koncernenheder hjemmehørende i jurisdiktionen.

viii) Koncernenhederne i jurisdiktionen kan ved opgørelsen af det samlede reguleringsbeløb for udskudt skat i jurisdiktionen, jf. § 22, stk. 1, nr. 2, og § 23, eller ved opgørelsen af de forenkede omfattede skatter i jurisdiktionen, jf. § 72, stk. 4, nr. 1, indregne udskudte skatter omfattet af § 51, stk. 2, nr. 1-3.«

UDKAST

3. I § 4 indsættes som nr. 51-53:

- »51) Sekuriteringsarrangement: Et arrangement, der opfylder følgende betingelser:
- a) Det gennemføres med det formål for en gruppe af investorer, der ikke er koncernenheder, at samle og pulje en portefølje af aktiver (eller eksponeringer mod aktiver), således at en eller flere identificerede puljer af aktiver er retligt udskilt.
 - b) Det er baseret på et aftalesæt, der begrænser investorenes eksponering mod risikoen for insolvens for den enhed, der besidder de retligt adskilte aktiver, ved at regulere den adgang som identificerede kreditorer i den pågældende enhed (eller i en anden enhed i ordningen) har til fremsætte krav mod enheden gennem juridisk bindende aftaler tiltrådt af disse kreditorer.
- 52) Sekuriteringsenhed: En enhed, som er deltager i et sekuriteringsarrangement, og som opfylder alle følgende betingelser:
- a) Enheden udfører kun aktiviteter, der indgår i et eller flere sekuriteringsarrangementer.
 - b) Enhedens aktiver stilles til sikkerhed for enhedens eller en anden sekuriteringsenheds kreditorer.
 - c) Enheden udbetaler mindst en gang årligt hele afkastet fra sine aktiver til sine eller en anden sekuriteringsenheds kreditorer, bortset fra
 - i) beløb hensat med henblik på at dække overskud, der efter arrangementets vilkår vil skulle udloddes til kapitalejere eller lignende, eller
 - ii) beløb, der med rimelighed må anses for nødvendige enten for at dække fremtidige betalinger, som skal foretages af enheden i henhold til arrangementets vilkår, eller for at opretholde eller forbedre enhedens kreditværdighed.
 - d) Det i litra c, nr. i, omtalte overskud er i regnskabsåret ubetydeligt i forhold til enhedens samlede omsætning.
- 53) Hybrid enhed: En enhed, der behandles som skattemæssigt transparent i den jurisdiktion, hvor dens direkte eller indirekte ejer er hjemmehørende, men
- a) i indkomstskattemæssig henseende behandles som en selvstændig person i den jurisdiktion, hvor den er hjemmehørende, eller
 - b) ikke er indkomstskattepligtig i den jurisdiktion, hvor den er oprettet, uden at enheden anses for skattemæssigt transparent efter nr. 12, 5. pkt.«

UDKAST

4. I § 18, stk. 1, udgår: », medmindre gennemløbsenheden er et ultimativt moderselskab eller gennemløbsenheden ejes direkte eller gennem en kæde af skattemæssigt transparente enheder af et ultimativt moderselskab«, og som 2. pkt., indsættes: »1. pkt. finder ikke anvendelse, hvis gennemløbsenheden er et ultimativt moderselskab, eller i det omfang gennemløbsenheden ejes direkte eller gennem en kæde af skattemæssigt transparente enheder af en gennemløbsenhed, der er et ultimativt moderselskab«.

5. I § 23, stk. 4, nr. 5, 2. pkt., indsættes efter »nr. 2«: », eller en anden mekanisme med genbeskatning af underskud, der ikke medfører et mere gunstigt resultat for koncernenheden«.

6. I § 23, stk. 4, indsættes som nr. 6 og 7:

- »6) Beløbet for den udskudte skatteudgift, når værdiansættelsen af aktiver og passiver, der anvendes ved beregningen af den kvalificerede indkomst eller det kvalificerede tab, afviger fra den regnskabsmæssige værdiansættelse. I stedet omfattes beløbet for den udskudte skatteudgift beregnet på baggrund af den værdiansættelse af aktiver og passiver, der anvendes ved beregningen af den kvalificerede indkomst eller det kvalificerede tab.
- 7) Beløbet for den udskudte skatteudgift, der ville kunne allokere til faste driftsteder og koncernenheder i en jurisdiktion efter § 25, stk. 1, 3-5 og 8, når den indberettende koncernenhed i overensstemmelse med § 54, stk. 1, for en periode på 5 år har besluttet ikke at medregne disse udskudte skatteudgifter.«

7. § 23, stk. 8, nr. 2, affattes således:

»2) Uudnyttet periodisering:

- a) Enhver forøgelse af en udskudt skatteforpligtelse, der er bogført i en koncernenheds regnskab for et regnskabsår, som ikke forventes betalt inden for de 5 efterfølgende regnskabsår, og som den indberettende koncernenhed i overensstemmelse med § 54, stk. 2, årligt beslutter ikke at medregne i det samlede reguleringsbeløb for udskudt skat for de nævnte regnskabsår.
- b) Enhver forøgelse af udskudte skatteforpligtelser på en individuel konto i enhedens kontoplan i bogføringssystemet eller i en samlet kategori af udskudte skatteforpligtelser, når koncernenheden beslutter ikke at medregne de udskudte skatteforpligtelser vedrørende den pågældende konto eller kategori i det samlede reguleringsbeløb for udskudt skat for en periode på 5 regnskabsår.«

UDKAST

8. I § 23, stk. 9, nr. 1, ændres », der har« til: »eller indkomst fra et fast driftssted, en hybrid enhed eller en omvendt hybrid enhed med«.

9. I § 23, stk. 9, nr. 2, indsættes efter »CFC-indkomst«: »eller indkomst fra et fast driftssted, en hybrid enhed eller en omvendt hybrid enhed«.

10. § 25, stk. 1, 2. pkt., ophæves.

11. I § 25, stk. 2, indsættes som 2. pkt.:

»Til koncernenhedsejeren allokeres ligeledes eventuelle omfattede skatter, der er allokeret til den skattemæssigt transparente enhed som følge af stk. 3, og som vedrører kvalificeret indkomst og tab allokeret til den pågældende koncernenhedsejer.«

12. I § 25, stk. 4, affattes således:

»Stk. 4. Til en koncernenhed, der er en hybrid enhed eller en omvendt hybrid enhed, allokeres eventuelle omfattede skatter, som er medregnet i koncernenhedsejersens regnskab, og som vedrører den hybride enheds eller den omvendte hybride enheds kvalificerede indkomst, jf. dog stk. 6.«

13. I § 25, stk. 6, nr. 6, ændres »fast ejendom« til: »aktiver«.

14. I § 25 indsættes som stk. 8:

»Stk. 8. Bortset fra tilfælde, hvor den kvalificerede indkomst for et fast driftssted efter § 17, stk. 6, behandles som administrationsselskabets kvalificerede indkomst, allokeres skatter, der er medregnet i regnskabet for administrationsselskabet i en international sambeskatning, jf. selskabsskatteovens § 31 A, og som vedrører den kvalificerede indkomst i en udenlandsk koncernenhed, til den udenlandske koncernenhed. Bortset fra skatter, som vedrører den kvalificerede indkomst i et fast driftssted, finder stk. 6 dog tilsvarende anvendelse. Uanset 1. og 2. pkt. allokeres skatter, der pålægges administrationsselskabet som følge af medregning af overskud i en udenlandsk koncernenhed, og som medfører en nedsættelse af genbeskatningssaldoen for det pågældende land, til administrationsselskabet.«

15. I § 34, stk. 1, 1. pkt., ændres »af stk. 3« til: »af stk. 4«.

16. § 34, stk. 2, 1. pkt., indsættes efter »den indenlandske ekstraskat«: », jf. dog stk. 3«.

17. § 34, stk. 2, 3. pkt., ophæves.

18. I § 34 indsættes efter stk. 2 som nyt stykke:

»Stk. 3. Den indberettende koncernenhed kan ikke træffe en beslutning efter stk. 2, 1. pkt., i følgende tilfælde:

- 1) En gennemløbsenhed, der er det ultimative moderselskab eller er forpligtet til at anvende en regel om indkomstmedregning efter OECD's modelregler, er hjemmehørende i jurisdiktionen, og den anerkendte kvalificerede indenlandske ekstraskat er ikke pålagt enheden.
- 2) Den anerkendte kvalificerede indenlandske ekstraskat er ikke pålagt en sekuriteringsenhed, eller den er pålagt en sekuriteringsenhed, men opkræves hverken af enheden selv eller af andre koncernenheder hjemmehørende i jurisdiktionen.
- 3) Koncernenhederne i jurisdiktionen kan ved opgørelsen af det samlede reguleringsbeløb for udskudt skat i jurisdiktionen, jf. § 22, stk. 1, nr. 2, og § 23, eller ved opgørelsen af de forenklede omfattede skatter i jurisdiktionen, jf. § 72, stk. 4, nr. 1, indregne udskudte skatter omfattet af § 51, stk. 2, nr. 1-3.«

Stk. 3 bliver herefter stk. 4.

19. I § 51, stk. 2, indsættes efter »30. november 2021«: », jf. dog stk. 7 og 8«, og som 2. pkt. indsættes: »Følgende udskudte skatter skal anses for omfattet af 1. pkt.:

- 1) Udskudte skatteaktiver, der er opstået som følge af et arrangement med en offentlig myndighed, der er indgået eller ændret efter den 30. november 2021, og som giver ret til en skattegodtgørelse eller en anden skattefordel.
- 2) Udskudte skatteaktiver, der er opstået som følge af valg eller en beslutning, som en koncernenhed har truffet eller ændret efter den 30. november 2021, og som indebærer, at der bagudrettet sker en ændring af den skattemæssige behandling af en transaktion, der har betydning for opgørelsen af den skattepligtige indkomst i et regnskabsår, for hvilket der allerede er indleveret en selvangivelse, eller for hvilket skattemyndighederne allerede har foretaget en skatteansættelse.
- 3) Udskudte skatteaktiver og skatteforpligtelser, der skyldes en forskel mellem den skattemæssige værdi og den regnskabsmæssige dagsværdi af en koncernenheds aktiver og passiver, når den skattemæssige værdi er fastlagt i medfør af en selskabsskat, der er gennemført efter den 30. november 2021, og jurisdiktionen ikke tidligere har haft en selskabsskat.

UDKAST

4) Udskudte skatteaktiver, der skyldes et underskud, der er konstateret mere end 5 indkomstår forud for den dato, hvorfra en selskabsskat har virkning, når denne selskabsskat er gennemført efter den 30. november 2021, og jurisdiktionen ikke tidligere har haft en selskabsskat.«

20. I § 51, stk. 6, nr. 5, ændres »og« til: », og som medfører, at der opstår et udskudt skatteaktiv«.

21. I § 51 indsættes som stk. 7 og 8:

»Stk. 7. Uanset stk. 2 kan der ved ansættelsen af den effektive skattesats indregnes:

1) Udskudte skatteudgifter i regnskabsår, der begynder i perioden mellem den 1. januar 2024 og den 31. december 2025, og som slutter senest den 30. juni 2027, når de udskudte skatteudgifter vedrører betaling eller indfrielse af et udskudt skatteaktiv omfattet af stk. 2, nr. 1 og 2, dog højst med et samlet beløb svarende til 20 pct. af det oprindeligt opgjorte udskudte skatteaktiv. Der kan ikke ske indregning af de udskudte skatteudgifter, hvis det udskudte skatteaktiv er opstået som følge af et arrangement med en offentlig myndighed, der er indgået eller ændret efter den 18. november 2024, eller som følge af et valg eller en beslutning, som en koncernenhed har truffet eller ændret efter den 18. november 2024.

2) Udskudte skatteudgifter i regnskabsår, der begynder i perioden mellem den 1. januar 2025 og den 31. december 2026, og som slutter senest den 30. juni 2028, når de udskudte skatteudgifter vedrører betaling eller indfrielse af udskudte skatteaktiver og skatteforpligtelser omfattet af stk. 2, nr. 3, dog højst med et samlet beløb svarende til 20 pct. af det oprindeligt opgjorte udskudte skatteaktiv. Der kan ikke ske indregning af de udskudte skatteudgifter, hvis det udskudte skatteaktiv er opstået som følge af en selskabsskat, der er gennemført efter den 18. november 2024.

Stk. 8. Tidspunktet for betaling eller indfrielse af de udskudte skatteudgifter, der kan indregnes efter stk. 7, kan ikke fremrykkes som følge af et valg eller en beslutning, som en koncernenhed har truffet eller ændret efter den 18. november 2024, eller som følge af, at der efter denne dato gennemføres ændringer af lovgivningen, et arrangement med en offentlig myndighed eller de af koncernenheden anvendte regnskabsprincipper.«

22. I § 53, stk. 3, udgår »og«, og efter »hjemmehørende« indsættes: », samt ekstraskatten, der er indberettet vedrørende koncernenheder med hjemsted i Danmark«.

UDKAST

23. I § 54, stk. 1, 1. pkt., indsættes efter »nr. 2,«: »§ 23, stk. 4, nr. 7,«.

24. I § 55, stk. 1, ændres »udløbet af den ordinære oplysningsfrist efter skattekontrollovens § 12, stk. 1, for det indkomstår, for hvilket skemaet med oplysninger om ekstraskat efter § 53 skal indgives,« til: »6 måneder efter udløbet af rapporteringsåret«.

25. I § 69, stk. 1, 1. pkt., ændres »16 måneder« til: »17 måneder«, og i stk. 2 ændres »19 måneder« til: »20 måneder«.

26. I § 72, stk. 4, nr. 2, indsættes som 3. pkt.:

»Til de forenklede omfattede skatter medregnes ikke udskudte skatteudgifter, der vedrører betaling eller indfrielse af udskudte skatteaktiver og udskudte skatteforpligtelser omfattet af § 51, stk. 2, nr. 1-3, medmindre de udskudte skatteudgifter kan medregnes ved ansættelsen af den effektive skattesats efter § 51, stk. 7 og 8.«

§ 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 § 2 i lov nr. 684 af 11. juni 2024 og senest ved § 3 i lov nr. 16 af 14. januar 2025, foretages følgende ændringer:

1. I § 2, stk. 1, 1. pkt., indsættes efter »uafhængige parter«: », jf. dog § 2 B«.

2. Efter § 2 A indsættes:

»§ 2 B. Er priser fastsat i overensstemmelse med den simplificerede og forenklede tilgang for kvalificerede distributionstransaktioner i et land anført i stk. 3, som tillader anvendelse af tilgangen ved fastlæggelse af priser og vilkår for handelsmæssige eller økonomiske transaktioner som omhandlet i § 2, stk. 1, på kvalificerede distributionstransaktioner, anses priserne for at være i overensstemmelse med § 2.

Stk. 2. Kvalificerede distributionstransaktioner kan kun omfattes af stk. 1, hvis følgende betingelser er opfyldt:

- 1) Den kvalificerede distributionstransaktion skal indeholde økonomisk relevante karakteristika, som medfører, at prisen pålideligt kan fastsættes ved hjælp af en prisfastsættelsesmetode, der kun tester distributøren.
- 2) Distributørens årlige driftsomkostninger udgør mindst 3 pct. og højst 20 pct. af distributørens årlige nettoomsætning. Den øvre

UDKAST

grænse i 1. pkt. sættes dog til en højere procentsats, hvis det land, hvor distributionsaktiviteterne udøves, anvender en højere procentsats, idet den øvre grænse dog ikke kan overstige 30 pct.

- 3) Distributionsaktiviteten vedrører ikke distribution af ikke-materielle aktiver eller serviceydelser eller markedsføring, handel eller distribution af råvarer.
- 4) Distributøren udfører ikke andre typer af aktiviteter. Dette gælder dog ikke, hvis den kvalificerede distributionsaktivitet kan vurderes og prisen pålideligt fastsættes uafhængigt af den øvrige aktivitet. Fastsættes prisen for den kvalificerede distributionsaktivitet efter 2. pkt., foretages beregningen i nr. 2 på baggrund af driftsomkostningerne og nettoomsætningen vedrørende den kvalificerede distributionsaktivitet.
- 5) Prisen kan ikke fastsættes mere pålideligt ved sammenligning med priser i transaktioner mellem uafhængige parter, der involverer den ene af parterne i den kontrollerede transaktion.

Stk. 3. Stk. 1 kan finde anvendelse på følgende lande, hvis landet har valgt, at den simplificerede og forenklede tilgang for kvalificerede distributionstransaktioner kan anvendes i det pågældende land:

- 1) Argentina.
- 2) Armenien.
- 3) Aserbajdsjan.
- 4) Brasilien.
- 5) Egypten.
- 6) Filippinerne.
- 7) Georgien.
- 8) Jamaica.
- 9) Kenya.
- 10) Malaysia.
- 11) Marokko.
- 12) Mexico.
- 13) Montenegro.
- 14) Nordmakedonien.
- 15) Pakistan.
- 16) Serbien.
- 17) Sri Lanka.
- 18) Sydafrika.
- 19) Thailand.
- 20) Tunesien.
- 21) Ukraine.
- 22) Vietnam.
- 23) Zambia.

Stk. 4. I denne bestemmelse forstås ved:

UDKAST

- 1) Den simplificerede og forenklede tilgang for kvalificerede distributionstransaktioner: Den tilgang, der fremgår af Special considerations for baseline distributions activities i bilaget til kapitel IV i OECD's Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations.
- 2) Driftsomkostninger: Distributørens samlede egne omkostninger opgjort efter den anvendte regnskabsstandard med undtagelse af anskaffelsessummer på salgsaktiver og omkostninger i relation til finansiering, investeringer og indkomstskatter. Ekstraordinære omkostninger, der ikke vedrører driften, anses ikke for driftsomkostninger.
- 3) En gros-distribution: Alle former for distribution af materielle aktiver til kunder med undtagelse af distribution til slutbrugere. En distributør anses for at være en gros-distributør, hvis de seneste 3 års nettoomsætning fra distribution til slutbrugere ikke overstiger 20 pct. af de seneste 3 års samlede nettoomsætning.
- 4) Kvalificerede distributionstransaktioner: Transaktioner omfattet af en af følgende:
 - a) Markedsførings- og distributionstransaktioner, hvor distributøren køber aktiver fra en eller flere koncernforbundne parter med henblik på en gros-distribution til uafhængige parter.
 - b) Transaktioner foretaget af salgsgenter eller kommissionærer, hvor salgsgenten eller kommissionæren bidrager til en eller flere koncernforbundne parters en gros-distribution af aktiver til uafhængige parter.«

3. § 5 H, stk. 2, nr. 3, ophæves.

Nr. 4-12 bliver herefter nr. 3-11.

§ 3

I selskabsskatteloven, jf. lovbekendtgørelse nr. 1241 af 22. august 2022, som ændret bl.a. ved § 1 i lov nr. 905 af 21. juni 2022, § 77 i lov nr. 1535 af 12. december 2023 og senest ved § 4 i lov nr. 1694 af 30. december 2024, foretages følgende ændringer:

1. I § 2 C, stk. 1, indsættes efter »hvis en eller flere«: »til filialen henholdsvis enheden«, og i nr. 2 ændres »er hjemmehørende« til: »er direkte ejer og er hjemmehørende«.

2. I § 2 C indsættes efter stk. 1 som nye stykker:

»Stk. 2. Stk. 1, nr. 1, finder ikke anvendelse, hvis alle de til filialen henholdsvis enheden direkte tilknyttede personer er hjemmehørende i stater, hvor enheden henholdsvis filialen skattemæssigt behandles som transparent.

UDKAST

Stk. 3. Er de til filialen henholdsvis enheden tilknyttede personer også indbyrdes tilknyttede personer, skal de hver især i forhold til stk. 1, nr. 1, anses som indehaver af alle de berørte stemmerettigheder eller hele den berørte kapital i den pågældende enhed eller filial. Ejers mindre end 5 pct. af kapitalen eller overskudsandelene direkte af tilknyttede personer, der opfylder en af betingelserne i stk. 1, nr. 1-3, finder 1. pkt. dog kun anvendelse, hvis hovedformålet eller et af hovedformålene med ejerstrukturen er at opnå mismatchet.

Stk. 4. Agerer fysiske personer eller selvstændige skattesubjekter sammen med andre fysiske personer eller selvstændige skattesubjekter ved udøvelsen af stemmerettigheder eller kapitalejerskab af en enhed, og hovedformålet eller et af hovedformålene er at opnå mismatchet, skal de hver især i forhold til stk. 1, nr. 1, anses som indehaver af alle de berørte stemmerettigheder eller hele den berørte kapital i den pågældende enhed eller filial.«

Stk. 2-9 bliver herefter stk. 5-12.

3. § 8 C, stk. 1, nr. 17, 7. pkt., affattes således:

»Uanset 2.-4. pkt. er kravene til stemmerettigheder, kapitalejerskab og overskudsandel 50 pct. eller mere ved hybride mismatch omfattet af nr. 1, litra b-e og g, § 2 C, stk. 1, og § 8 D, stk. 3.«

4. I § 31 A, stk. 3, indsættes efter 11. pkt. som nyt punktum:

»Uanset 11. pkt. anses bindingsperioden dog ikke for afbrudt, hvor der foreligger spaltning som nævnt i § 31, stk. 5, 9. pkt., af et nystiftet ultimativt moderselskab som nævnt i 10 pkt., og hvor spaltningen er tillagt skattemæssig virkning fra begyndelsen af indkomståret.«

5. I § 31 A, stk. 10, indsættes som 11.-14. pkt.:

»I skat, som administrationsselskabet skal betale som følge af ordinær genbeskatning for et land eller som følge af medregning af overskud, der medfører en nedsættelse af genbeskatningssaldoen for det pågældende land, jf. 5. pkt., kan fradrages ekstraskat, som administrationsselskabet i tidligere indkomstår har betalt efter minimumsbeskatningsloven som følge af fradrag af underskud, som de udenlandske selskaber eller faste driftssteder i det pågældende land har haft i sambeskatningsperioden. Ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst i indkomståret for genbeskatningen eller nedsættelsen af genbeskatningssaldoen kan administrationsselskabet vælge at se bort fra underskud ved virksomhed her i landet eller i en fremmed stat, Færøerne eller Grønland, herunder underskud, der er overført fra tidligere indkomstår. Der ses bort fra så stor en del af de samlede underskud, at den skattepligtige

UDKAST

indkomst svarer til den forhøjelse af administrationsselskabets skattepligtige indkomst, som genbeskatningen medfører, eller som en fuld genbeskatning, jf. stk. 11, af det beløb, som genbeskatningssaldoen nedsættes med, medfører. Ses der bort fra underskud efter 12. og 13. pkt., finder ligningslovens § 33 H, stk. 1, 3.-5. pkt., tilsvarende anvendelse.«

6. I § 31 A, stk. 11, indsættes som 4. pkt.:

»Stk. 10, 11.-14. pkt., finder tilsvarende anvendelse.«

§ 4

I skatteforvaltningsloven, jf. lovbekendtgørelse nr. 1053 af 20. september 2024, som ændret ved § 6 i lov nr. 683 af 11. juni 2024, § 2 i lov nr. 1473 af 10. december 2024, § 14 i lov nr. 1489 af 10. december 2024 og § 15 i lov nr. 1694 af 30. december 2024, foretages følgende ændringer:

1. § 19, stk. 5, nr. 8, ophæves.

Nr. 9 og 10 bliver herefter nr. 8 og 9.

2. I § 54, stk. 1, nr. 4, udgår »eller revisorerklæringer«.

§ 5

I skattekontrolloven, jf. lovbekendtgørelse nr. 12 af 8. januar 2024, som ændret senest ved § 2 i lov nr. 16 af 14. januar 2025, foretages følgende ændringer:

1. I § 4, stk. 1, indsættes efter nr. 2 som nyt nummer:

»3) Kontoførende investeringsforeninger som nævnt i selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 5d, hvis den kontoførende investeringsforening ikke har skattepligtig indkomst som nævnt i selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 5d.«

Nr. 3 og 4 bliver herefter nr. 4 og 5.

2. I § 39, stk. 1, 1. pkt., udgår »og opbevare«.

3. I § 39, stk. 1, indsættes efter 1. pkt. som nyt punktum:

»Har den skattepligtige kun kontrollerede transaktioner omfattet af stk. 2, skal der kun oplyses om de pågældende transaktioner efter § 38.«

4. § 39, stk. 2, affattes således:

UDKAST

»Stk. 2. Den skattepligtige skal ikke udarbejde skriftlig dokumentation for:

- 1) Kontrollerede transaktioner, hvis den skattepligtiges samlede kontrollerede transaktioner i indkomståret udgør mindre end 5 mio. kr. Ved opgørelsen efter 1. pkt. skal kun medregnes kontrollerede transaktioner omfattet af dokumentationspligten efter stk. 1. 1. pkt. gælder ikke for kontrollerede transaktioner vedrørende immaterielle aktiver som nævnt i afskrivningslovens § 40. 1. pkt. gælder heller ikke for kontrollerede transaktioner, hvor den anden part er hjemmehørende eller beliggende i en fremmed stat uden for EU og EØS, der ikke skal udveksle oplysninger med de danske skattemyndigheder efter en aftale om bistand i skattesager.
- 2) Kontrollerede transaktioner i form af udbytter og tilskud, der betales kontant.
- 3) Kontrollerede transaktioner med et underliggende datterselskab, hvor den skattepligtige deltager i en aftale om udøvelse af fælles bestemmende indflydelse over det underliggende datterselskab, og hvor den skattepligtige sammen med koncernforbundne parter ejer mindre end 5 pct. af kapitalen og råder over mindre end 5 pct. af stemmerettighederne. Det er dog en forudsætning, at transaktionerne ikke foretages som led i aftalen om fælles bestemmende indflydelse. Tilsvarende gælder for skattepligtige underliggende datterselskabers kontrollerede transaktioner med deltagerne.
- 4) Kontrollerede transaktioner med et underliggende datterselskab, der ejes af en juridisk person, som ikke udgør et selvstændigt skattesubjekt, og hvor den skattepligtige opgør det skattepligtige afkast efter reglerne i selskabsskattelovens § 13 F eller reglerne i pensionsafkastbeskatningslovens § 14. Tilsvarende gælder for skattepligtige underliggende datterselskabers kontrollerede transaktioner med deltagerne i den juridiske person.
- 5) Kontrollerede transaktioner i øvrigt, der i omfang og hyppighed er uvæsentlige.«

5. I § 39, stk. 3, indsættes efter 1. pkt. som nyt punktum:

»Forlænges fristen for indgivelse af oplysningsskemaet efter reglerne i § 14, stk. 1 eller 2, forlænges fristen efter 1. pkt. tilsvarende.«

6. I § 39, stk. 3, 2. pkt., der bliver 3. pkt., indsættes efter »kan«: », selv om fristen for indgivelse af oplysningsskemaet ikke forlænges,«.

7. I § 40, stk. 1, 1. pkt., ændres »125 mio. kr. eller en årlig omsætning på under 250 mio. kr., skal alene udfærdige og opbevare« til: »195 mio. kr.

UDKAST

eller en årlig omsætning på under 391 mio. kr., skal alene udarbejde og indgive«.

8. *Overskriften* før § 43 ophæves.

9. §§ 43-45 ophæves.

10. I § 46, *stk. 1, 1. pkt.*, udgår »eller indsendt revisorerklæring efter § 43, *stk. 1*«.

11. I § 84, *nr. 5*, udgår », eller revisorerklæring efter § 43«.

§ 6

Stk. 1. Loven træder i kraft den 1. juli 2025.

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

Stk. 3. § 2, nr. 1 og 2, § 3, nr. 4, § 4 og § 5, nr. 1-6 og 8-11, har virkning for indkomstår, der påbegyndes den 1. januar 2025 eller senere.

Stk. 4. § 3, nr. 1-3, har virkning for indkomstår, der påbegyndes den 1. juli 2025 eller senere.

Stk. 5. § 5, nr. 7, har virkning fra og med indkomståret 2025.

UDKAST

Bemærkninger til lovforslaget

Almindelige bemærkninger

Indholdsfortegnelse

1. Indledning

2. Lovforslagets hovedpunkter

2.1. Særlige regler for koncerner, der har valgt international sambeskatning og beskattes efter minimumsbeskatningsloven

2.1.1. Gældende ret

2.1.2. Skatteministeriets overvejelser

2.1.3. Den foreslåede ordning

2.2. Mulighed for undtagelse af sekuritiseringsenheder fra regler om indenlandsk ekstraskat

2.2.1. Gældende ret

2.2.2. Skatteministeriets overvejelser

2.2.3. Den foreslåede ordning

2.3. Valg om ikke at medregne visse udskudte skatteforpligtelser i det samlede reguleringsbeløb for udskudt skat

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 fra juni 2024

2.4.1. Gældende ret

2.4.2. Skatteministeriets overvejelser

2.4.3. Den foreslåede ordning

2.5. Indregning af udskudte skatter vedrørende perioden før overgang til beskatning efter minimumsbeskatningsreglerne

2.5.1. Gældende ret

2.5.2. Skatteministeriets overvejelser

2.5.3. Den foreslåede ordning

2.6. Ændring af oplysnings- og registreringsbestemmelserne i minimumsbeskatningslovens § 53, stk. 3, § 55, stk. 1, og § 69, stk. 1 og 2

2.6.1. Gældende ret

2.6.2. Skatteministeriets overvejelser

2.6.3. Den foreslåede ordning

2.7. Aflønning af kvalificerede distributører i visse lande

2.7.1. Gældende ret

2.7.2. Skatteministeriets overvejelser

2.7.3. Den foreslåede ordning

2.8. Omkvalifikation af transparente enheder

2.8.1. Gældende ret

2.8.2. Skatteministeriets overvejelser

2.8.3. Den foreslåede ordning

2.9. Transfer pricing dokumentation

2.9.1. Gældende ret

2.9.2. Skatteministeriets overvejelser

2.9.3. Den foreslåede ordning

2.10. Justering af reglerne om international sambeskatning

2.10.1. Gældende ret

- 2.10.2. Skatteministeriets overvejelser
- 2.10.3. Den foreslåede ordning
- 2.11. Justering af reglerne om oplysningspligt for kontoførende investeringsforeninger
 - 2.11.1. Gældende ret
 - 2.11.2. Skatteministeriets overvejelser
 - 2.11.3. Den foreslåede ordning
- 2.12. Ændring af listen over lande omfattet af defensive foranstaltninger
 - 2.12.1. Gældende ret
 - 2.12.2. Skatteministeriets overvejelser
 - 2.12.3. 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.

UDKAST

Minimumsbeskatningsloven implementerer Rådets direktiv (EU) 2022/2523 af 15. december 2022, herefter benævnt EU-direktivet. EU-direktivet er baseret på den aftale, der blev indgået den 8. oktober 2021 i OECD/G20 Inclusive Framework vedrørende Base Erosion and Profit Shifting (BEPS), herefter benævnt OECD-aftalen. OECD-aftalen består af to søjler, hvoraf søjle 2, der fremgår af OECD-aftalen om Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two), bl.a. 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 juni 2024 og januar 2025.

I januar 2025 har OECD endvidere offentliggjort en liste over de jurisdiktioner, der har gennemført minimumsbeskatningsreglerne, herunder de jurisdiktioner der har gennemført regler om indenlandsk ekstraskat, der midlertidigt har opnået status som regler om en anerkendt kvalificeret indenlandsk ekstraskat. De danske regler om indenlandsk ekstraskat har opnået denne status.

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

Ud over en tilpasning til OECD's administrative retningslinjer fra juni 2024 og januar 2025 foreslås det, at der gennemføres ændringer af minimumsbeskatningsloven og selskabsskatteloven vedrørende tilfælde, hvor koncerner omfattet af minimumsbeskatningsloven har valgt international sambeskatning. Ændringerne har primært til formål at sikre, at der ikke opstår utilsigtede skattemæssige konsekvenser i sådanne tilfælde.

Der foreslås desuden visse ændringer af minimumsbeskatningslovens registrerings- og oplysningsbestemmelser med henblik på at sikre, at der sker en korrekt registrering af de koncernheder, der er omfattet af den danske indenlandske ekstraskat, og at denne ekstraskat kan opkræves i overensstemmelse med de gældende regler, uafhængigt af om oplysninger om ekstraskat indgives i Danmark eller i en anden jurisdiktion.

UDKAST

OECD-aftalen fra 2021 består som nævnt af to søjler. OECD har den 19. februar 2024 offentliggjort en rapport om simplificering og forenkling af tilgangen til at fastsætte armslængdepriser på distributionstransaktioner for kvalificerede distributører (herefter »beløb B rapporten«), som er den foreløbige udmøntning af søjle 1, beløb B (fase 1). Tilgangen er udarbejdet med en særlig fokus på distributionsaktivitet i såkaldte lavkapacitetsjurisdiktioner.

Med henblik på at undgå asymmetri foreslås det, at det almindelige armslængdeprincip i ligningslovens § 2 fraviges, når et dansk selskab har kontrollerede transaktioner med en kvalificeret distributør i en lavkapacitetsjurisdiktion eller en anden jurisdiktion på OECD's liste over omfattede lande, som har en dobbeltbeskatningsoverenskomst med Danmark, og som har valgt den simplificerede og forenklede tilgang.

Vedrørende transfer pricing reglerne foreslås endvidere en række lempelser, der har til formål at sikre, at der ikke stilles krav om udarbejdelse af transfer pricing dokumentation i situationer, hvor risikoen for fejl eller aggressiv skatteplanlægning vurderes at være minimal.

De foreslåede lempelser vedrører både afgrænsningen af de skattepligtige, der har pligt til at udarbejde dokumentation, og afgrænsningen af de kontrollerede transaktioner, der skal udarbejdes dokumentation for.

Ændringerne af reglerne om transfer pricing dokumentation vil betyde, at antallet af virksomheder, der er pligtige til at årligt at udarbejde og indsende den særlige transfer pricing dokumentation, vil falde betydeligt. Det skønnes, at forslaget vil indebære væsentlige administrative lettelser for især små og mellemstore virksomheder.

Der foreslås yderligere en ændring af selskabsskattelovens § 2 C, der vedrører omkvalifikation af transparente enheder. Bestemmelsen er bl.a. baseret på OECD's anbefalinger vedrørende såkaldte omvendte hybride enheder i rapporten om hybride mismatch fra 2015 (»Neutralising the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements, Action 2«).

De foreslåede justeringer har til formål at sikre, at en transparent enhed i overensstemmelse med OECD's anbefalinger behandles som et selvstændigt skattesubjekt, bl.a. når reglerne om skattemæssig transparens primært bliver brugt til at udnytte, at enheder kvalificeres forskelligt i henholdsvis enhedens hjemland og ejerens/ejernes hjemland (et såkaldt hybridt mismatch). En sådan forskellig kvalificering af enheden i skattemæssig henseende kan medføre, at enhedens indkomst slet ikke beskattes i noget land.

UDKAST

Som følge af en konkret afgørelse fra Skatterådet foreslås der endvidere en justering af reglerne om international sambeskatning, så der fremadrettet ikke sker ophør af koncernforbindelsen – og dermed af sambeskatningen – ved rene koncerninterne omstruktureringer, hvor koncernen ikke tilføres aktiver og passiver fra selskaber uden for koncernen, og der ikke, bortset fra nystiftede selskaber eller skuffeselskaber, træder nye selskaber ind i koncernen eller eksisterende selskaber ud af koncernen. Den foreslåede ændring har til formål at muliggøre, at sådanne omstruktureringer kan gives skattemæssigt tilbagevirkende kraft.

For kontoførende investeringsforeninger, der ikke har skattepligtig indkomst, foreslås en lempelse, så de undtages fra oplysningspligten i skattekontrolloven, hvilket svarer til retstilstanden før 2023.

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 8. oktober 2024, hvor Antigua og Barbuda blev fjernet fra listen.

2. Lovforslagets hovedpunkter

2.1. Særlige regler for koncerner, der har valgt international sambeskatning og beskattes efter minimumsbeskatningsloven

2.1.1. Gældende ret

Efter selskabsskatteovens § 31 er skattepligtige selskaber, der på noget tidspunkt i løbet af et indkomstår indgår i en koncern, omfattet af obligatorisk national sambeskatning.

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

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

Hvor sambeskatningen både omfatter selskaber med positiv indkomst og selskaber med underskud, fordeles den del af indkomstårets underskud, der kan rummes i andre selskabers positive indkomst, forholdsmæssigt mellem

UDKAST

de selskaber, der har positiv indkomst. Hvis der herefter fortsat er selskaber med positiv indkomst, kan der ske modregning af fremførselsberettigede underskud fra tidligere indkomstperioder under sambeskatningen.

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

Det er muligt for koncernens ultimative moderselskab at vælge, at sambeskatningen også skal omfatte alle koncernens udenlandske selskaber og koncernens danske selskabers faste driftssteder i udlandet (international sambeskatning), jf. selskabsskattelovens § 31 A.

Ved valg af international sambeskatning, der er bindende for en periode på mindst 10 år (bindingsperioden), finder reglerne om national sambeskatning tilsvarende anvendelse, medmindre de særskilt er fraveget.

Over- og underskud i de udenlandske selskaber og faste driftssteder, der indgår i en international sambeskatning, medregnes ved den danske indkomstopgørelse på samme måde, som hvis selskaberne og de faste driftssteder havde været fuldt skattepligtige til Danmark. Der gives ved medregning af positiv indkomst fra udenlandske selskaber eller faste driftssteder fradrag (credit) i den danske skat for de skatter, der er betalt i de lande, hvor de udenlandske selskaber og faste driftssteder er hjemmehørende.

Ved bindingsperiodens udløb kan den internationale sambeskatning afbrydes eller tilvælges for en yderligere 10-årsperiode. Afbrydes sambeskatningen ved bindingsperiodens udløb, sker der ordinær genbeskatning, jf. selskabsskattelovens § 31 A, stk. 10. Administrationselskabets indkomst for det indkomstår, hvor sambeskatningen ophører, forhøjes med et beløb svarende til den fortjeneste, som det udenlandske selskab eller det faste driftssted ville have opnået ved ophør af virksomheden og salg til handelsværdi af aktiver og passiver, der er i behold hos selskabet henholdsvis det faste driftssted ved ophøret. Beskatningen er dog begrænset til genbeskatningssaldoen, som er opgjort land-for-land, og som består af skatteværdien af det beløb, som er fratrukket som underskud fra det pågældende land i andre selskaber eller faste driftssteder, der indgår i den internationale sambeskatning.

Der sker også ordinær genbeskatning, hvis et selskab eller fast driftssted udgår af den internationale sambeskatning i bindingsperioden, f.eks. hvis der sker frasalg ud af koncernen.

UDKAST

Afbrydes den internationale sambeskatning inden bindingsperiodens udløb, sker der fuld genbeskatning af administrationsselskabet, jf. selskabsskatte-lovens § 31 A, stk. 11. Genbeskatningen indebærer, at det beløb, der indgår på samtlige genbeskatningssaldi, divideres med selskabsskatteprocenten, og at det således fremkomne beløb medregnes til administrationsselskabets indkomst i det indkomstår, hvor den internationale sambeskatning ophører.

Efter minimumsbeskatningsloven skal indkomst i faste driftssteder og udenlandske datterselskaber medregnes ved opgørelsen af den kvalificerede indkomst i den jurisdiktion, hvor det faste driftssted eller datterselskabet er hjemmehørende.

Med henblik på at fastslå, om den indkomst, der er oppebåret af koncernenhederne i en jurisdiktion, er beskattet med minimumsskattesatsen på 15 pct., indeholder minimumsbeskatningslovens § 25 særlige regler om fordelingen (allokeringen) af skatter mellem koncernenheder i forskellige jurisdiktioner. Fordelingsreglerne har overordnet til formål at sikre, at skatter af indkomst oppebåret af koncernenhederne i en jurisdiktion henføres til de pågældende enheder, også selv om skatterne er betalt af en koncernenhed i en anden jurisdiktion.

Efter minimumsbeskatningslovens § 25, stk. 1, 1. pkt., skal eventuelle omfattede skatter, som er medregnet i en koncernenheds regnskab, og som vedrører et fast driftsstedes kvalificerede indkomst eller tab, allokeres til det faste driftssted.

Medregnes et fast driftsstedes indkomst eller tab f.eks. ved opgørelsen af hovedsædets skattepligtige indkomst, fordi hovedsædet er hjemmehørende i et land, der beskatter selskabers indkomst efter globalindkomstprincippet, vil den del af de af hovedsædet betalte skatter, der kan henføres til indkomsten i et fast driftssted i udlandet, således også skulle allokeres til det faste driftssted og medregnes ved opgørelsen af de regulerede omfattede skatter i det faste driftssted.

Minimumsbeskatningslovens § 25, stk. 4, vedrører allokeringen af skatter, hvor der er tale om en hybrid enhed, dvs. en enhed, der anses for selvstændigt skattepligtig i den jurisdiktion, hvor enheden er hjemmehørende, men behandles som skattemæssigt transparent i den jurisdiktion, hvor dens ejer er hjemmehørende. Også i sådanne tilfælde er udgangspunktet, at den skat, der er medregnet i regnskabet for den hybride enheds ejer – f.eks. fordi der i ejerens jurisdiktion sker beskatning efter globalindkomstprincippet – men som vedrører indkomsten eller tabet i den hybride enhed, vil skulle ”skubbes

UDKAST

ned” i den hybride enhed og medregnes ved opgørelsen af denne enheds regulerede omfattede skatter.

Efter minimumsbeskatningslovens § 25, stk. 6, gælder der dog en begrænsning i adgangen til at allokere skatter til den hybride enhed, når koncernejereren pålægges skatter af passiv indkomst i den hybride enhed. Sådanne skatter kan således kun allokeres til den hybride enhed med et beløb, der svarer til den skat, der fremkommer ved at multiplicere procentsatsen for ekstraskatten for den hybride enheds jurisdiktion med den del af den hybride enheds indkomst, der er beskattet hos koncernejereren. Procentsatsen for ekstraskat for den hybride enheds jurisdiktion opgøres i den forbindelse uden hensyntagen til de skatter, som koncernejereren er pålagt på den passive indkomst i den hybride enhed. De omfattede former for passiv indkomst opregnes i § 25, stk. 6, 3. pkt., idet der er tale om indkomstformer, der normalt anses for mobile indkomster som f.eks. finansielle indtægter.

Formålet med bestemmelsen er at undgå utilsigtede incitamentter til at flytte mobil indkomst til en hybrid enhed i en lavskattejurisdiktion. Uden bestemmelsens begrænsning i adgangen til at allokere skatter til en hybrid enhed ville det således være muligt (kunstigt) at forøge den effektive skattesats i et lavskattelands ved at flytte mobil indkomst til lavskattelands og fuldt ud medregne de skatter, der pålægges koncernejereren f.eks. efter CFC-reglerne, ved opgørelsen af den effektive skattesats i lavskattelands.

Efter minimumsbeskatningslovens § 25, stk. 1, 2. pkt., finder bestemmelsen i § 25, stk. 1, 1. pkt., om allokering af skatter til faste driftssteder tilsvarende anvendelse på dansk skat af udenlandske selskaber m.v., der er omfattet af international sambeskatning efter selskabsskattelovens § 31 A. Bestemmelsen medfører, at den skat, som pålægges i Danmark som følge af, at en udenlandsk enhed indgår i den internationale sambeskatning, i relation til minimumsbeskatningsreglerne fuldt ud medregnes i den jurisdiktion, hvor den udenlandske enhed er hjemmehørende. Det gælder, uanset om den udenlandske enhed er et fast driftssted eller et selskab, der anses for en selvstændig skattepligtig enhed.

Minimumsbeskatningsloven regulerer ikke direkte, hvordan der skal forholdes, hvis der efter minimumsbeskatningsreglerne er et kvalificeret tab i en udenlandsk enhed, der medregnes (fratrækkes) ved opgørelsen af sambeskatningsindkomsten i Danmark, jf. dog bemærkningerne nedenfor om bestemmelsen i minimumsbeskatningslovens § 17, stk. 6.

UDKAST

Da der som følge af underskudsfradraget i sambeskatningsindkomsten opstår en genbeskatningsforpligtelse (en udskudt skatteforpligtelse) i administrationsselskabet, kan denne udskudte skat medregnes ved opgørelsen af de regulerede omfattede skatter i administrationsselskabet i det år, hvor det kvalificerede tab er fratrukket, jf. minimumsbeskatningslovens § 22, stk. 1, nr. 2, og § 23, der indeholder regler om opgørelsen af det samlede reguleringsbeløb for udskudt skat, der indgår ved opgørelsen af regnskabsårets regulerede omfattede skatter.

En medregning af en udskudt skatteforpligtelse forudsætter dog, at den udskudte skat er udgiftsført i regnskabet, og den udskudte skat kan desuden højst medregnes med en skattesats svarende til minimumsskattesatsen på 15 pct., jf. minimumsbeskatningslovens § 23, stk. 1.

I det omfang en udskudt skatteforpligtelse er medregnet ved opgørelsen af administrationsselskabets regulerede omfattede skatter i det år, hvor det udenlandske underskud er fratrukket, vil fradraget ikke i sig selv kunne udløse en ekstraskat efter minimumsskattelovens regler.

Det samlede reguleringsbeløb for udskudt skat for et regnskabsår nedsættes, når den udskudte skatteforpligtelse betales eller tilbageføres i et senere regnskabsår.

En udskudt skatteforpligtelse skal dog senest efterbeskattes, hvis den ikke er betalt eller tilbageført inden for de 5 efterfølgende regnskabsår, jf. minimumsbeskatningslovens § 23, stk. 6. Efterbeskatningen sker som en nedsættelse af de omfattede skatter i det regnskabsår, hvor den udskudte skat blev indregnet i reguleringsbeløbet for udskudt skat. Det indebærer, at der skal ske en omberegning af den effektive skattesats og ekstraskat for det pågældende regnskabsår, idet en ekstraskat, der udløses som følge af omberegningen, skal behandles som en tillægsekstraskat i det regnskabsår, hvor der sker omberegning, jf. minimumsbeskatningslovens § 31. Hvis denne ekstraskat udløses som følge af efterbeskatning af en udskudt skatteforpligtelse, der vedrører genbeskatningssaldoen for et land, skal genbeskatningssaldoen for det pågældende land nedsættes med et beløb svarende til den betalte ekstraskat, jf. selskabsskattelovens § 31 A, stk. 10, 10. pkt.

Hvis genbeskatningssaldoen efterfølgende nedbringes som følge af, at der ved opgørelsen af sambeskatningsindkomsten medregnes positiv indkomst fra den pågældende jurisdiktion, vil virkningen i forhold til minimumsbeskatningsreglerne være, at administrationsselskabets regulerede omfattede

UDKAST

skatter nedsættes tilsvarende. Det gælder, selv om den udenlandske indkomst, der er medregnet ved indkomstopgørelsen i Danmark, skal allokere til den udenlandske enhed.

Hvis den medregning af udenlandsk indkomst, der medfører en nedbringelse af genbeskatningssaldoen, udløser en selskabsskattebetaling i Danmark, synes disse skatter umiddelbart at ”vedrøre” indkomsten i enhederne i den pågældende jurisdiktion, således at skatterne i overensstemmelse med ordlyden af minimumsbeskatningslovens § 25, stk. 1, 2. pkt., vil skulle allokere til de udenlandske enheder, der har oppebåret indkomsten. Der er dog i bemærkningerne til bestemmelsen ikke taget stilling til allokeringen af sådanne skatter, der pålægges i tilfælde, hvor medregningen af den udenlandske indkomst medfører en nedsættelse af genbeskatningssaldoen for den pågældende jurisdiktion og dermed efter selskabsskatteovens genbeskatningsregler (reelt) indebærer en betaling af administrationsselskabets udskudte skat.

Det er derfor efter gældende regler usikkert, om samspillet mellem minimumsbeskatningsreglerne og reglerne om international sambeskatning i en sådan situation vil indebære, at der kan udløses en ekstraskat efter minimumsbeskatningsloven uden hensyntagen til, at medregningen af den pågældende udenlandske indkomst også udløser en skattebetaling efter selskabsskatteovens regler.

Det bemærkes, at der for faste driftssteder, hvis skattepligtige indkomst medregnes ved opgørelsen af hovedsædets indkomst, gælder en særregel i minimumsbeskatningslovens § 17, stk. 6. Efter denne regel betragtes et fast driftsstedes kvalificerede tab som en udgift for hovedenheden ved beregning af enhedens kvalificerede indkomst eller tab, i det omfang det faste driftsstedes tab betragtes som en udgift ved beregning af hovedenhedens indenlandske skattepligtige indkomst og ikke modregnes i en post vedrørende indenlandsk skattepligtig indkomst, der beskattes i henhold til lovgivningen i både hovedenhedens jurisdiktion og det faste driftsstedes jurisdiktion. Kvalificeret indkomst, som efterfølgende optjenes af det faste driftssted, betragtes endvidere som kvalificeret indkomst for hovedenheden op til størrelsen af det kvalificerede tab, der tidligere blev betragtet som en udgift for hovedenheden.

Skatter, der medregnes i hovedsædets regnskab, og som vedrører den indkomst i det faste driftssted, der efter minimumsbeskatningslovens § 17, stk. 6, behandles som hovedsædets kvalificerede indkomst, vil ikke skulle allokere til det faste driftssted efter minimumsbeskatningslovens § 25, stk. 1.

UDKAST

Bestemmelsen i minimumsbeskatningslovens § 17, stk. 6, indebærer således, at sådanne omfattede skatter vil skulle behandles som omfattede skatter på hovedsædets kvalificerede indkomst.

Eventuelle omfattede skatter, der hidrører fra den jurisdiktion, hvor det faste driftssted er hjemmehørende, og som er knyttet til den indkomst, der behandles som hovedenhedens indkomst, behandles efter minimumsbeskatningslovens § 25, stk. 7, også som hovedenhedens omfattede skatter. Denne medregning af omfattede skatter pålagt i det faste driftssteds jurisdiktion er dog begrænset til et beløb, der ikke overstiger den omhandlede indkomst, multipliceret med den højeste skattesats for almindelig indkomst i den jurisdiktion, hvor hovedenheden er hjemmehørende.

Når der er valgt international sambeskatning, vil bestemmelsen i minimumsbeskatningslovens § 17, stk. 6, finde anvendelse, hvis der ved opgørelsen af sambeskatningsindkomsten medregnes indkomst og underskud i faste driftssteder, for hvilke administrationselskabet er hovedsæde. Anvendelsen af bestemmelsen vil indebære, at fradrag for underskud i sådanne faste driftssteder og efterfølgende medregning af positiv indkomst herfra vil skulle medregnes ved opgørelsen af administrationselskabets kvalificerede indkomst eller kvalificerede tab. Denne medregning vil ikke i sig selv kunne udløse en ekstraskat efter minimumsbeskatningsreglerne.

Det bemærkes, at minimumsbeskatningslovens § 17, stk. 6 – i overensstemmelse med de bagvedliggende regler i OECD's modelregler og EU-direktivet – kun finder anvendelse i de tilfælde, hvor det er hovedsædet (hovedenheden), der medregner det faste driftssteds tab ved opgørelsen af sin skattepligtige indkomst. Bestemmelsen finder således ikke anvendelse på tab i et fast driftssted, når det ikke er administrationselskabet i den internationale sambeskatning, men derimod et andet dansk koncernselskab, der er hovedsæde for det faste driftssted, da det faste driftssteds tab i et sådant tilfælde ikke medregnes som en udgift ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst i det danske selskab, der er det faste driftssteds hovedsæde. Tabet i det faste driftssted indgår i stedet i sambeskatningen og fordeles forholdsmæssigt mellem de overskudsgivende sambeskattede selskaber.

Selv om der i regnskabet er indregnet udskudt skat vedrørende en genbeskatningsforpligtelse, der er opstået, fordi underskud i udenlandske enheder er fradraget ved opgørelsen af sambeskatningsindkomsten, vil det kunne vælges ikke at medregne denne udskudte skat ved opgørelsen af administrationselskabets regulerede omfattede skatter efter minimumsbeskatnings-

UDKAST

reglerne. Et valg herom vil kunne træffes, hvis den udskudte skat ikke forventes betalt inden for de 5 efterfølgende regnskabsår, jf. minimumsbeskatningslovens § 23, stk. 8, nr. 2, der i lovforslagets § 1, nr. 7, foreslås at ville blive minimumsbeskatningslovens § 23, stk. 8, nr. 2, litra a. Lovforslagets § 1, nr. 7, indeholder endvidere en ny valgmulighed, hvorefter administrationsselskabet kan vælge ikke at medregne udskudte skatteforpligtelser, der er bogført på en individuel konto i enhedens kontoplan eller i en samlet kategori af udskudte skatteforpligtelser, for en periode på 5 regnskabsår.

Indregnes den udskudte skat ikke i administrationsselskabets regulerede omfattede skatter efter minimumsbeskatningsreglerne, vil et fradrag for underskud i udenlandske enheder kunne medføre, at der udløses en ekstraskat efter minimumsbeskatningsreglerne i fradragsåret. Det skyldes, at det kvalificerede tab i den udenlandske koncernenhed kun medregnes ved opgørelsen af den samlede kvalificerede indkomst i Danmark, når bestemmelsen i minimumsbeskatningslovens § 17, stk. 6, finder anvendelse, jf. ovenfor.

I det omfang genbeskatningssaldoen efterfølgende helt eller delvist genbeskattes efter selskabsskattelovens § 31 A, stk. 10 eller 11, vil det tidligere fratrukne underskud blive beskattet med den almindelige selskabsskattesats på 22 pct., uden at der tages hensyn til, om – og i givet fald i hvilket omfang – det fratrukne underskud har udløst en ekstraskat efter minimumsbeskatningsreglerne.

Det bemærkes, at genbeskatningssaldoen på tidspunktet for overgangen til beskatning efter minimumsbeskatningsloven udgør en udskudt skatteforpligtelse vedrørende indkomst oppebåret før overgangen.

Udskudte skatteforpligtelser og -aktiver, der er opstået før overgangsåret, skal indgå ved opgørelsen af den effektive skattesats i overgangsåret og efterfølgende regnskabsår, når de betales eller indfries. De indregnes som udgangspunkt til minimumsskattesatsen ved opgørelsen af det samlede reguleringsbeløb for udskudte skatter, jf. minimumsbeskatningslovens § 51, stk. 1. Dette har til formål at tage højde for, at udskudte skatter, der hidrører fra før overgangsåret, i sagens natur ikke har påvirket koncernens effektive beskatning efter minimumsbeskatningsreglerne. I det omfang sådanne skatteforpligtelser eller -aktiver betales eller indfries efter overgangen til beskatning efter minimumsbeskatningsreglerne, ville det derfor medføre en kunstig forøgelse eller nedsættelse af den effektive skattesats i betalings- eller indfrielsesåret, hvis der ikke blev taget højde for de udskudte skatter, der opstod før overgangen.

UDKAST

Hvis der sker ordinær eller fuld genbeskatning af administrationsselskabet i en international sambeskatning, og denne genbeskatning indebærer betaling af en udskudt skatteforpligtelse fra før overgangsåret, vil det således reelt være udtryk for, at der sker en (efter)beskatning af indkomst, der blev oppebåret, før minimumbeskatningsreglerne fandt anvendelse, og en sådan genbeskatning skal derfor ikke medføre en (kunstig) forøgelse af den effektive skattesats i det år, hvor den udskudte skatteforpligtelse betales. Det sikres ved, at betalingen af den udskudte skat medfører en nedsættelse af det samlede reguleringsbeløb for udskudt skat for det pågældende regnskabsår. Nedsættelsen af det samlede reguleringsbeløb for udskudt skat neutraliserer således (delvist) skattebetalingen som følge af genbeskatning.

Da udskudte skatteforpligtelser hidrørende fra før overgangsåret ikke har påvirket koncernens beskatning efter minimumsbeskatningsreglerne, er sådanne skatteforpligtelser derimod ikke omfattet af reglen i minimumsbeskatningslovens § 23, stk. 6, hvorefter der senest skal ske efterbeskatning af en udskudt skatteforpligtelse, hvis den ikke er betalt eller tilbageført inden for de 5 efterfølgende regnskabsår, jf. bl.a. OECD's administrative retningslinjer fra juni 2024, afsnit 1, punkt 1.2.4 om efterbeskatning af udskudte skatteforpligtelser fra før overgangsåret.

Hvis der ved en genbeskatning ved ophør af den internationale sambeskatning ikke udløses en skat, der svarer til den fulde genbeskatningssaldo for den pågældende jurisdiktion, vil den resterende genbeskatningssaldo (dvs. den resterende udskudte skatteforpligtelse) bortfalde. I det omfang den udskudte skatteforpligtelse, der bortfalder, hidrører fra før overgangsåret, vil en sådan reduktion af de udskudte skatter imidlertid ikke i det pågældende regnskabsår skulle medregnes som en reduktion af administrationsselskabets regulerede omfattede skatter efter minimumsbeskatningsreglerne, jf. tilsvarende punkt 6.3. i kommentarerne til artikel 9.1.1 i OECD's modelregler.

Hvor genbeskatningssaldoen består af udskudte skatteforpligtelser hidrørende fra både før og efter overgangsåret, og genbeskatningen ikke udløser en skat svarende til den fulde genbeskatningssaldo for den pågældende jurisdiktion, vil det skulle afgøres i overensstemmelse med de principper, der er beskrevet nedenfor i punkt 2.3.1, hvilken del af de udskudte skatteforpligtelser der betales henholdsvis bortfalder på det tidspunkt, hvor genbeskatningen finder sted.

2.1.2. Skatteministeriets overvejelser

Det vurderes, at minimumsbeskatningslovens § 25, stk. 1, nr. 2, der allokerer dansk skat af indkomsten i udenlandske selskaber m.v., der er omfattet af international sambeskatning efter selskabsskattelovens § 31 A, til den udenlandske enhed, ikke fuldt ud er i overensstemmelse med allokeringreglerne i det bagvedliggende EU-direktiv og de bagvedliggende OECD-regler, jf. henholdsvis EU-direktivets artikel 24 og artikel 4.3.2 i OECD's modelregler.

Det bemærkes, at de danske regler om international sambeskatning indebærer, at indkomsten i enheder, der i den jurisdiktion, hvor de er hjemmehørende, anses for selvstændige skattesubjekter, medregnes ved opgørelsen af den danske sambeskatningsindkomst. De behandles derfor efter reglerne om international sambeskatning reelt på samme måde som en hybrid enhed, dvs. en enhed, der anses for selvstændigt skattepligtig i den jurisdiktion, hvor enheden er hjemmehørende, men behandles som skattemæssigt transparent i den jurisdiktion, hvor dens ejer er hjemmehørende.

Medmindre den udenlandske enhed er et fast driftssted, vurderes det således, at den begrænsning i adgangen til at allokere skatter til den udenlandske enhed, der efter minimumsbeskatningslovens § 25, stk. 6, gælder, bl.a. når koncernejeren pålægges skatter af passiv indkomst i en hybrid enhed, tilsvarende bør gælde for allokeringen af dansk skat af indkomsten i udenlandske selskaber m.v., der er omfattet af international sambeskatning efter selskabsskattelovens § 31 A.

Minimumsbeskatningsloven bør derfor ændres i overensstemmelse hermed.

Når administrationsselskabets genbeskatningssaldo nedsættes, fordi der ved opgørelsen af sambeskatningsindkomsten medregnes positiv indkomst fra koncernehederne i en jurisdiktion, der modsvarer et tidligere fratrukket underskud fra denne jurisdiktion, er det reelt udtryk for, at der sker en betaling af administrationsselskabets udskudte skat. Er denne udskudte skat medregnet til administrationsselskabets regulerede omfattede skatter på det tidspunkt, hvor det udenlandske underskud blev fradraget ved opgørelsen af sambeskatningsindkomsten, vil nedsættelsen af genbeskatningssaldoen også i relation til minimumsbeskatningsreglerne blive anset for en betaling af den udskudte skat.

Minimumsbeskatningsloven bør derfor ændres, så det præciseres, at skat, der i et sådant tilfælde udløses som følge af medregningen af den udenlandske indkomst i sambeskatningsindkomsten, ikke skal allokeres til den udenlandske enhed, der har oppebåret den udenlandske indkomst.

UDKAST

Endelig bør selskabsskattelovens regler justeres, så der i skat, der skal betales som følge af genbeskatning eller som følge af en nedsættelse af genbeskatningssaldoen ved senere medregning af overskud, gives fradrag for eventuelle skatter, som administrationsselskabet efter minimumsbeskatningslovens regler er blevet pålagt som følge af medregningen af det udenlandske underskud, der enten genbeskattes eller modsvares af en senere medregning af overskud.

En sådan justering vurderes nødvendig for at sikre, at der ikke sker en utilsigtet dobbeltbeskatning.

De foreslåede ændringer indebærer i alt væsentligt en lempelse for de berørte koncerner. Dog vil det principielt kunne afhænge af de konkrete forhold, om det vil indebære en lempelse eller en ulempe for de berørte koncerner, at den i minimumsbeskatningslovens § 25, stk. 6, fastsatte begrænsning i adgangen til at allokere skatter til en udenlandsk enhed foreslås at skulle gælde for allokeringen af dansk skat af indkomsten i udenlandske selskaber m.v., der er omfattet af international sambeskatning efter selskabsskattelovens § 31 A.

Det vurderes imidlertid, at det må anses for usandsynligt, at den foreslåede regel i praksis i sig selv vil medføre, at der pålægges en ekstraskat efter minimumsbeskatningsreglerne for regnskabsårene 2024 eller 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.

2.1.3. Den foreslåede ordning

Det foreslås, at minimumsbeskatningslovens § 25, stk. 1, 2. pkt., ophæves, og at der i stedet indsættes en ny bestemmelse som minimumsbeskatningslovens § 25, stk. 8, der fastsætter, i hvilket omfang skatter, der er medregnet i regnskabet for administrationsselskabet i en international sambeskatning, jf. selskabsskattelovens § 31 A, og som vedrører den kvalificerede indkomst i en udenlandsk koncernenhed, vil skulle allokere til den udenlandske koncernenhed.

Efter den foreslåede bestemmelse vil sådanne skatter – bortset fra tilfælde, hvor den kvalificerede indkomst for et fast driftssted efter minimumsbeskatningslovens § 17, stk. 6, behandles som administrationsselskabets kvalificerede indkomst – som udgangspunkt skulle allokere til den udenlandske

UDKAST

koncernenhed. Det svarer til, hvad der følger af den gældende bestemmelse i minimumsbeskatningslovens § 25, stk. 1, 2. pkt.

Bortset fra tilfælde, hvor den udenlandske koncernenhed er et fast driftssted, foreslås det imidlertid, at minimumsbeskatningslovens § 25, stk. 6, skal finde tilsvarende anvendelse.

Forslaget vil indebære, at alle skatter, der pålægges administrationsselskabet som følge af, at der i sambeskatningsindkomsten medregnes positiv indkomst i udenlandske faste driftssteder, i relation til minimumsbeskatningsreglerne fortsat vil skulle allokere til de pågældende faste driftssteder.

Hvad angår udenlandske selskaber m.v., der indgår i en international sambeskatning, vil anvendelsen af minimumsbeskatningslovens § 25, stk. 6, derimod medføre en begrænsning i adgangen til at allokere skatter pålagt administrationsselskabet, der vedrører passiv indkomst i en udenlandsk koncernenhed, til den udenlandske koncernenhed. Sådanne skatter vil kun kunne allokere til den udenlandske koncernenhed med et beløb, der svarer til den skat, der fremkommer ved at multiplicere procentsatsen for ekstraskatten for den udenlandske enheds jurisdiktion med den del af denne enheds indkomst, der er medregnet i sambeskatningsindkomsten og dermed er blevet beskattet hos administrationsselskabet. Procentsatsen for ekstraskatten for den udenlandske enheds jurisdiktion vil i den forbindelse skulle opgøres uden medregning af den passive indkomst i den udenlandske enhed.

Virkingen heraf vil være, at skatter af passiv indkomst i den udenlandske koncernenhed kun vil skulle henføres til den udenlandske enhed med samme procentsats, som enhedens øvrige indkomst er blevet beskattet med i den pågældende jurisdiktion.

Formålet med de foreslåede bestemmelser er at sikre, at minimumsbeskatningslovens regler om allokering af skatter på indkomst i udenlandske enheder, der indgår i en international sambeskatning, er i overensstemmelse med de bagvedliggende bestemmelser i artikel 4.3.2 i OECD's modelregler og EU-direktivets artikel 24.

Det foreslås endvidere, at det i den foreslåede bestemmelse i minimumsbeskatningslovens § 25, stk. 8, fastsættes, at skat, der skal betales som følge af medregning af udenlandsk indkomst i sambeskatningsindkomsten, ikke skal allokere til den udenlandske enhed, der har oppebåret den udenlandske indkomst, i det omfang medregningen af indkomsten medfører en nedsættelse af administrationsselskabets genbeskatningssaldo.

UDKAST

Det bemærkes, at baggrunden for den foreslåede bestemmelse er, at den eventuelle skattebetaling, der udløses i sådanne tilfælde, reelt er udtryk for, at der sker en efterbeskatning af det beløb, hvormed sambeskatningsindkomsten tidligere blev nedbragt som følge af det tidligere underskudsfradrag. Muligheden for at overføre underskud fra udenlandske sambeskattede datterselskaber og faste driftssteder virker således som udgangspunkt kun som en skattecredit. Tidligere fratrukne underskud fra en jurisdiktion skal således indtægtsføres (genbeskattes) i takt med, at de udenlandske enheder i den pågældende jurisdiktion giver overskud. Kun hvis der i sambeskatningsperioden er et samlet underskud i de udenlandske enheder, kan der blive tale om et permanent fradrag i den danske indkomst.

Endvidere foreslås det, at genbeskatningsreglerne i selskabsskattelovens § 31 A, stk. 10 og 11, ændres, således at der i skat, der skal betales som følge af ordinær eller fuld genbeskatning eller som følge af en nedsættelse af genbeskatningssaldoen ved senere medregning af overskud fra det pågældende land, gives fradrag for eventuelle skatter, som administrationsselskabet efter minimumsbeskatningslovens regler er blevet pålagt som følge af medregningen af det udenlandske underskud, der enten genbeskattes eller modsvarer af en senere medregning af overskud.

Forslaget herom vil skulle sikre, at der ikke sker en utilsigtet dobbeltbeskatning ved, at fratrukne underskud genbeskattes efter selskabsskattelovens regler, uden at der tages hensyn til, at fradraget for de pågældende underskud tidligere har udløst en ekstraskat efter minimumsbeskatningsreglerne.

Hvis der i det indkomstår, hvor der sker genbeskatning eller nedsættelse af genbeskatningssaldoen, ikke opgøres en positiv sambeskatningsindkomst, vil der i det pågældende indkomstår ikke være nogen selskabsskat, hvori der kan gives fradrag (lempelse) for den tidligere betalte ekstraskat efter minimumsbeskatningsreglerne.

Det foreslås derfor, at administrationsselskabet ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst i indkomståret for genbeskatningen eller nedsættelsen af genbeskatningssaldoen skal kunne vælge at se bort fra underskud ved virksomhed her i landet eller i en fremmed stat, Færøerne eller Grønland, herunder underskud, der er overført fra tidligere indkomstår. Efter forslaget skal der i givet fald ses bort fra så stor en del af de samlede underskud, at den skattepligtige indkomst svarer til den forhøjelse af administrationsselskabets skattepligtige indkomst, som genbeskatningen medfører, eller som en fuld genbeskatning af det beløb, som genbeskatningssaldoen nedsættes med, medfører.

Virkningen af forslaget herom vil være, at administrationsselskabet gives mulighed for, at der kan opnås lempelse for ekstraskatten i en situation, hvor der som udgangspunkt ikke ville skulle betales skat i Danmark, fordi den øvrige indkomst, der medregnes ved opgørelsen af sambeskatningsindkomsten, er negativ, eller fordi den positive indkomst i indkomståret udlignes ved modregning med fremførselsberettigede underskud.

Det foreslås, at hvis der ses bort fra et mindre beløb end de samlede underskud, skal beløbet fordeles forholdsmæssigt på de enkelte underskudsgivende kilder.

Det underskud, der bortses fra, vil efter den foreslåede bestemmelse skulle fremføres til fradrag ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst for følgende år efter de almindelige regler herom i selskabsskattelovens § 12.

De foreslåede bestemmelser om adgang til bortseelse fra underskud er baseret på samme grundlæggende principper som bestemmelsen i ligningslovens § 33 H, der vedrører tilfælde, hvor der er adgang til lempelse for udenlandske skatter i medfør af ligningslovens § 33 eller en dobbeltbeskatningsoverenskomst.

2.2. Mulighed for undtagelse af sekuriseringsenheder fra regler om indenlandsk ekstraskat

2.2.1. Gældende ret

Sekuritisering er en transaktion, der gør det muligt for en långiver eller kreditor ("den eksponeringsleverende enhed"), normalt et kreditinstitut eller en virksomhed, at refinansiere en række lån, eksponeringer eller tilgodehavender – f.eks. boliglån, billån eller -leasingaftaler eller tilgodehavender fra salg – ved at omdanne dem til omsættelige værdipapirer. Den eksponeringsleverende enhed samler og omgrupperer en portefølje af sine lån eller fordringer, som herefter organiseres i forskellige risikokategorier for forskellige investorer, hvilket giver investorer adgang til investeringer i lån og andre eksponeringer, som de normalt ikke ville have direkte adgang til. Afkastet til investorerne skabes af pengestrømmene fra de underliggende lån eller fordringer.

Ved traditionel sekuritisering overfører (sælger) den eksponeringsleverende enhed de lån eller fordringer, der sekuriteres, til en sekuriseringsenhed. En sekuriseringsenhed er en forvaltningsenhed, en trust eller en anden enhed, som er etableret specifikt med henblik på at foretage en eller flere sekuritiseringer, hvis aktiviteter er begrænset til dette formål, og hvis struktur er udformet med henblik på at sikre, at enhedens forpligtelser er adskilt fra den eksponeringsleverende enheds forpligtelser.

UDKAST

Sekuriseringsenheden udsteder obligationer og anvender provenuet fra obligationsudstedelsen til at erhverve puljen af aktiver fra den eksponeringsleverende enhed, der på denne måde tilføres likviditet. Obligationerne er baseret på aktivpuljen og de underliggende betalingsstrømme (typisk renter og afdrag), og investorerne (aftagerne af obligationerne) har alene ret til at modtage det af aktivpuljen genererede afkast og har således ikke mulighed for at rette krav mod den eksponeringsleverende enhed. Fra investorernes synspunkt er en af de primære fordele ved sekurisering, at aktivpuljen er afskåret fra den eksponeringsleverende enheds kreditorer, og obligations-ejerne har derfor sikkerhed i den underliggende aktivpulje.

Den eksponeringsleverende enhed vil ofte også selv aftage en del af de obligationer, der udstedes af sekuriseringsenheden, men være efterstillet i forhold til eksterne investorer med hensyn til at oppebære afkastet fra obligationerne. Derved reduceres de eksterne investorers risiko yderligere.

Selv om sekuriseringsenheden og dens aktiver er udskilt fra den eksponeringsleverende enhed, vil den efter omstændighederne under visse regnskabsstandarder kunne blive anset for en koncernenhed i den koncern, som den eksponeringsleverende enhed indgår i, og således skulle indgå i det ultimative moderselskabs konsoliderede regnskaber. Det kan skyldes, at den eksponeringsleverende enhed anses for at have bestemmende indflydelse over sekuriseringsenheden som følge af ejerandele og/eller de opgaver, den eksponeringsleverende enhed varetager med hensyn til at oppebære afkastet fra den aktivpulje, der er overført til sekuriseringsenheden.

Det følger af selve formålet med et sekuriseringsarrangement, at sekuriseringsenheden ikke skal oppebære noget nævneværdigt overskud, idet indtægterne fra aktivpuljen primært anvendes til betalinger til investorerne, mens eventuelle overskydende beløb vil skulle tilfalde den eksponeringsleverende enhed, eventuelt som udlodninger.

På trods heraf kan der i et givet indkomstår alligevel opstå væsentlige regnskabsmæssige overskud eller underskud. Det kan f.eks. skyldes, at der er indgået hedging arrangementer med henblik på at afdække risikoen for valutakursudsving på aktivpuljen, og at disse arrangementer regnskabsmæssigt skal behandles efter et lagerprincip, mens den underliggende aktivpulje behandles efter realisationsprincippet.

Sekuriseringsenhederne vil normalt ikke regnskabsmæssigt operere med udskudt skat. Det kan skyldes, at enhederne slet ikke er skattepligtige, eller at resultatet af hedging arrangementerne ikke medregnes ved opgørelsen af

den skattepligtige indkomst. En sekuriteringsenheds kvalificerede indkomst efter minimumsbeskatningsreglerne, der kan henføres til lagerbeskatning af hedging arrangementer, vil på den baggrund normalt ikke medføre, at der medregnes et beløb i form af udskudt skat ved opgørelsen af enhedens omfattede skatter efter minimumsbeskatningsreglerne.

Konsekvensen er, at en sekuriteringsenhed i visse indkomstår vil kunne blive pålagt en ekstraskat efter minimumsbeskatningsreglerne, selv om enheden over sekuriteringsarrangementets løbetid som forudsat ikke oppebære noget nævneværdigt overskud.

En sådan risiko for, at sekuriteringsenheden pålægges en ekstraskat efter minimumsbeskatningsreglerne, vil væsentligt kunne påvirke enhedens kreditværdighed og eksponere investorerne for en reel risiko for, at enheden bliver insolvent. Dette ville være i strid med selve formålet med et sekuriteringsarrangement.

For jurisdiktioner, der indfører regler om en indenlandsk ekstraskat, vil det i almindelighed være vigtigt, at den indenlandske ekstraskat opnår status som en anerkendt kvalificeret indenlandsk ekstraskat, jf. definitionen heraf i minimumsbeskatningslovens § 2, nr. 48.

Såfremt en indenlandsk ekstraskat opfylder betingelserne for at være en anerkendt kvalificeret indenlandsk ekstraskat, kan den multinationale koncern normalt ansætte ekstraskatten for de koncernenheder, der er hjemmehørende i den pågældende jurisdiktion, til nul, jf. den såkaldte safe harbour-bestemmelse i minimumsbeskatningslovens § 34, stk. 2. Det er således ikke nødvendigt at gennemføre særskilte beregninger med henblik på at opgøre, hvad ekstraskatten ville være ved en direkte anvendelse af OECD's modelregel på disse koncernenheder.

Kriterierne for, hvornår der foreligger en anerkendt kvalificeret indenlandsk ekstraskat, er fastlagt i afsnit 5.1 i OECD's administrative retningslinjer fra juli 2023 og gennemført i minimumsbeskatningslovens § 2, nr. 48. Det fremgår af § 2, nr. 48, bl.a., at en indenlandsk ekstraskat kun kan anses for at være en anerkendt kvalificeret indenlandsk ekstraskat, når den er konsistent med OECD's modelregler, jf. bestemmelsens litra b. Den skal således have en skatterate svarende til eller over minimumsskatteraten, ligesom den kun må indebære en fravigelse fra OECD's modelregler, hvor en sådan fravigelse enten er en betingelse for, at den kan anses for en kvalificeret indenlandsk ekstraskat, eller er omfattet af de i litra b udtrykkeligt opregnede tilladte fravigelser.

Som følge af de særlige forhold, der kan gøre sig gældende for sekuritiseringsenheder, er det i OECD's administrative retningslinjer fra juni 2024, afsnit 6, bestemt, at en indenlandsk ekstraskat kan anses for en anerkendt kvalificeret indenlandsk ekstraskat, selv om den ikke pålægges sekuritiseringsenheder eller den pålægges sekuritiseringsenheder, men opkræves af andre koncernenheder hjemmehørende i jurisdiktionen.

Konsekvensen af, at en anerkendt kvalificeret indenlandsk ekstraskat ikke pålægges en sekuritiseringsenhed, eller at den pålægges enheden, men ikke opkræves af hverken enheden selv eller andre koncernenheder hjemmehørende i jurisdiktionen, vil imidlertid være, at den multinationale koncern ikke kan anvende safe harbour-bestemmelsen (minimumsbeskatningslovens § 34, stk. 2) i jurisdiktionen.

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.

Minimumsbeskatningsloven bør derfor ændres i overensstemmelse med OECD's retningslinjer om muligheden for, at en indenlandsk ekstraskat kan anses for en anerkendt kvalificeret indenlandsk ekstraskat, selv om den ikke pålægges en sekuritiseringsenhed, eller den pålægges enheden, men ikke opkræves af hverken enheden selv eller andre koncernenheder hjemmehørende i jurisdiktionen.

Derudover bør minimumsbeskatningsloven ændres i overensstemmelse med retningslinjerne, således at den multinationale koncern ikke kan anvende safe harbour-bestemmelsen i minimumsbeskatningslovens § 34, stk. 2, i en jurisdiktion, hvor en anerkendt kvalificeret indenlandsk ekstraskat ikke pålægges en sekuritiseringsenhed, eller den pålægges enheden, men ikke opkræves af hverken enheden selv eller andre koncernenheder hjemmehørende i jurisdiktionen.

En sekuritiseringsenhed skal efter gældende regler pålægges en eventuel ekstraskat på samme måde som andre koncernenheder, og en indenlandsk ekstraskat kan ikke efter minimumsbeskatningslovens § 2, nr. 48, anses for en anerkendt kvalificeret indenlandsk ekstraskat, hvis den ikke pålægges en sådan enhed. En begrænsning i adgangen til at anvende safe harbour-bestemmelsen i minimumsbeskatningslovens § 34, stk. 2, når en indenlandsk

ekstraskat indebærer, at der ikke opkræves en ekstraskat for en sekuritiseringsenhed hjemmehørende i jurisdiktionen, vil derfor ikke medføre en skærpelse af beskatningen i forhold til de gældende regler.

De danske regler, der gennemfører retningslinjerne om sekuritiseringsenheder, 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.

2.2.3. Den foreslåede ordning

Det foreslås, at minimumsbeskatningsloven ændres med henblik på at gennemføre de særlige regler om sekuritiseringsenheder i afsnit 6 i OECD's administrative retningslinjer fra juni 2024.

Der foreslås indsat nye bestemmelser som minimumsbeskatningslovens § 4, nr. 51 og 52, der definerer, hvad der forstås ved henholdsvis et sekuritiseringsarrangement og en sekuritiseringsenhed.

Efter forslaget vil et sekuritiseringsarrangement skulle defineres som et arrangement, der gennemføres med det formål at samle og pulje en portefølje af aktiver (eller eksponeringer mod aktiver), således at en eller flere identificerede puljer af aktiver er retligt udskilt til fordel for en gruppe af investorer, der ikke er koncernenheder. Desuden vil et sekuritiseringsarrangement skulle være baseret på et aftalesæt, der begrænser investorernes eksponering mod risikoen for insolvens for sekuritiseringsenheden, idet der vil skulle være indgået bindende aftaler om, i hvilket omfang enhedens (identificerede) kreditorer kan fremsætte krav mod enheden.

Efter forslaget vil der endvidere ved en sekuritiseringsenhed skulle forstås en enhed, som er deltager i et sekuritiseringsarrangement, og som opfylder en række nærmere angivne betingelser.

Det vil således skulle være en betingelse, at enheden kun udfører aktiviteter, der indgår i et eller flere sekuritiseringsarrangementer, og at dens aktiver stilles til sikkerhed for enhedens (eller en anden sekuritiseringsenheds) kreditorer.

Det vil desuden skulle være en betingelse, at enheden mindst en gang årligt udbetaler hele det kontante afkast fra sine aktiver til sine eller en anden sekuritiseringsenheds kreditorer. Der vil således ikke være tale om en sekuritiseringsenhed i minimumsbeskatningslovens forstand, hvis enheden løbende kan opbevare et overskud fra sine aktiviteter.

Enheden vil dog kunne hensætte beløb til dækning af overskud, der efter arrangementets vilkår vil skulle udloddes til kapitalejere eller lignende, men kun såfremt dette overskud er ubetydeligt i forhold til enhedens samlede omsætning i regnskabsåret. Enheden vil desuden kunne undlade at udbetale beløb, der med rimelighed må anses for nødvendige for at dække fremtidige betalinger, som skal foretages af enheden i henhold til arrangementets vilkår, eller for at opretholde eller forbedre enhedens kreditværdighed.

De foreslåede definitioner er i overensstemmelse med definitionerne i afsnit 6 i OECD's administrative retningslinjer fra juni 2024.

Det foreslås endvidere, at det i minimumsbeskatningslovens § 2, nr. 48, fastsættes, at en indenlandsk ekstraskat, der ikke pålægges sekuritiseringsenheder, eller som pålægges sekuritiseringsenheder, men opkræves af andre koncernenheder hjemmehørende i jurisdiktionen, vil kunne anses for en anerkendt kvalificeret indenlandsk ekstraskat, såfremt betingelserne herfor i øvrigt er opfyldt.

Formålet hermed er, at der i overensstemmelse med afsnit 6 i OECD's administrative retningslinjer fra juni 2024 gives mulighed for, at en indenlandsk ekstraskat kan udformes på en sådan måde, at der ikke vil kunne opkræves en ekstraskat efter minimumsbeskatningsreglerne fra sekuritiseringsenheder i jurisdiktionen.

Endeligt foreslås det i overensstemmelse med afsnit 6 i OECD's administrative retningslinjer fra juni 2024, at den indberettende enhed i en multinational koncern ikke kan træffe beslutning om at anvende safe harbour-bestemmelsen i minimumsbeskatningslovens § 34, stk. 2, i en jurisdiktion, hvor en anerkendt kvalificeret indenlandsk ekstraskat ikke pålægges en sekuritiseringsenhed, eller den pålægges enheden, men ikke opkræves af hverken enheden selv eller andre koncernenheder hjemmehørende i jurisdiktionen.

Den omstændighed, at en anerkendt kvalificeret indenlandsk ekstraskat ikke pålægges en sekuritiseringsenhed – eller ikke opkræves af hverken enheden selv eller andre koncernenheder hjemmehørende i jurisdiktionen – medfører derfor ikke nødvendigvis, at der ikke pålægges eller opkræves en ekstraskat for enheden efter minimumsbeskatningsreglerne.

Indgår sekuritiseringsenheden således i en multinational koncern, hvis ultimative moderselskab er hjemmehørende i en jurisdiktion, der har gennemført reglen om indkomstmedregning, vil det således påhvile det ultimative

moderselskab at beregne og betale ekstraskatten for enhederne i den jurisdiktion, hvor sekuritiseringsenheden er hjemmehørende, jf. for Danmarks vedkommende bestemmelsen i minimumsbeskatningslovens § 6.

2.3. Valg om ikke at medregne visse udskudte skatteforpligtelser i det samlede reguleringsbeløb for udskudt skat

2.3.1. Gældende ret

Udskudte skatter medregnes som udgangspunkt ved opgørelsen af de regulerede omfattede skatter i det år, hvor den udskudte skatteforpligtelse konstateres, jf. minimumsbeskatningslovens § 22, stk. 1, nr. 2, og § 23, der indeholder regler om opgørelsen af det samlede reguleringsbeløb for udskudt skat, der indgår ved opgørelsen af regnskabsårets regulerede omfattede skatter.

En medregning af en udskudt skatteforpligtelse forudsætter dog, at den udskudte skat er udgiftsført i regnskabet, og den udskudte skat kan desuden højst medregnes med en skattesats svarende til minimumsskattesatsen på 15 pct., jf. minimumsbeskatningslovens § 23, stk. 1.

Efter minimumsbeskatningslovens § 23, stk. 4, nr. 2, omfatter det samlede reguleringsbeløb for udskudt skat dog ikke bl.a. uudnyttede periodiseringer. Det fremgår af minimumsbeskatningslovens § 23, stk. 8, nr. 2, at der ved uudnyttet periodisering forstås enhver forøgelse af en udskudt skatteforpligtelse, der er bogført i en koncernenheds regnskab for et regnskabsår, og som ikke forventes betalt inden for de 5 efterfølgende regnskabsår, og som den indberettende koncernenhed i overensstemmelse med § 54, stk. 2, årligt beslutter ikke at medregne i det samlede reguleringsbeløb for udskudt skat for nævnte regnskabsår.

Bestemmelsen skal ses i sammenhæng med efterbeskatningsbestemmelsen i minimumsbeskatningslovens § 23, stk. 6. Hvis det er sikkert (eller næsten sikkert), at forøgelsen af den udskudte skatteforpligtelse udløser efterbeskatning, kan den indberettende koncernenhed vælge ikke at medregne skatteforpligtelsen i det regnskabsår, hvor forøgelsen sker, da dette kan være simple end den efterfølgende efterbeskatning.

Det følger af minimumsbeskatningslovens § 23, stk. 6, at udskudte skatteforpligtelser skal efterbeskattes, når de er indregnet i koncernenhedens samlede reguleringsbeløb for udskudt skat, men hverken tilbageføres eller betales inden for den følgende 5-årsperiode. Dette gælder dog ikke for de kategorier af undtagelser fra efterbeskatningen, der opregnes i minimumsbeskatningslovens § 23, stk. 7. Undtagelserne omfatter bl.a. udskudte skatteforpligtelser som følge af skattemæssige afskrivninger på materielle aktiver,

UDKAST

forsknings- og udviklingsudgifter, indregning til dagsværdi af ikkerealiserede nettogevinst, nettogevinst ved veksling af fremmed valuta og forsikringsreserver og udskudte anskaffelsesomkostninger til forsikringer.

Efter efterbeskatningsbestemmelsen skal en koncernenhed, der i år 0 har indregnet et beløb som en udskudt skatteforpligtelse og inkluderer denne i de regulerede omfattede skatter, og som ved udgangen af år 5 (dvs. de 5 efterfølgende regnskabsår efter det regnskabsår, hvor beløbet blev indregnet) ikke fuldt ud har tilbageført eller betalt skatteforpligtelsen, efterbeskattes. Efterbeskatningen sker som en nedsættelse af de omfattede skatter i det regnskabsår, hvor den udskudte skat blev indregnet i reguleringsbeløbet for udskudt skat. Det indebærer, at der skal ske en omberegning af den effektive skattesats og ekstraskat for det pågældende regnskabsår, idet en ekstraskat, der udløses som følge af omberegningen, skal behandles som en tillægseks-traskat i det regnskabsår, hvor der sker omberegning, jf. minimumsbeskatningslovens § 31.

Det fremgår af OECD's administrative retningslinjer fra juni 2024, afsnit 1, hvordan koncernenhederne skal opføre, hvornår der skal ske efterbeskatning af udskudte skatteforpligtelser.

Der sker kun efterbeskatning af udskudte skatteforpligtelser, hvor skatteforpligtelsen er medregnet i det samlede reguleringsbeløb for udskudt skat i regnskabsåret, hvor forpligtelsen opstod. Udskudte skatteforpligtelser, der er importeret til systemet via overgangsreglen i modelreglernes artikel 9.1.1, som svarer til minimumsbeskatningslovens § 51, stk. 1, skal således ikke efterbeskattes. Disse importerede udskudte skatteforpligtelser anses for tilbageført efter de opgørelsesprincipper, der fremgår af det følgende.

Koncernenheden kan opføre tilbageførslen af den udskudte skatteforpligtelse og dermed efterbeskatningen aktiv for aktiv, men dette vil ofte være administrativt byrdefuldt, hvis der er mange aktiver og/eller mange transaktioner. Koncernenhederne vil derfor som udgangspunkt kunne foretage opgørelserne på baggrund af enten individuelle konti i enhedens kontoplan i bogføringssystemet eller samlede kategorier af udskudte skatteforpligtelser. Dette gælder dog ikke, hvis de individuelle konti eller de samlede kategorier indeholder udskudte skatteforpligtelser vedrørende indkomster og tab, der ikke medregnes i den kvalificerede indkomst eller det kvalificerede tab.

Den enkelte enheds kontoplan over individuelle bogføringskonti vil variere fra virksomhed til virksomhed. Udformningen af kontoplanen afhænger af mange faktorer, f.eks. branchestandarder, rapporteringsforpligtelser, orga-

UDKAST

nisationsstruktur og virksomhedens størrelse og kompleksitet. Det væsentlige er, at enheden skal anvende den kontoplan, der anvendes ved udarbejdelse af regnskabet.

Ved en samlet kategori af udskudte skatteforpligtelser forstås en kategori af udskudte skatteforpligtelser bestående af to eller flere individuelle konti i enhedens kontoplan, der henhører under den samme balancepost i regnskabet (eller en underbalance til balanceposten). En samlet kategori af udskudte skatteforpligtelser kan ikke indeholde individuelle konti, der kun kan generere udskudte skatteaktiver. Den samlede kategori kan heller ikke indeholde individuelle konti, der på nettobasis både kan generere udskudte skatteaktiver og udskudte skatteforpligtelser. Sådanne svingende konti skal opgøres individuelt.

Udgangspunktet om, at opgørelserne kan foretages på baggrund af en samlet kategori af udskudte skatteforpligtelser, fraviges for enkelte typer af aktiver og passiver, nemlig for ikke-afskrivningsberettigede immaterielle aktiver, herunder goodwill, for afskrivningsberettigede immaterielle aktiver med en regnskabsmæssig levetid på mere end 5 år og for nærtstående tilgodehaver og gæld. Opgørelserne for disse aktiver og passiver skal enten ske aktiv for aktiv eller på baggrund af den individuelle konto i enhedens bogføringskontoplan.

Opgørelserne skal enten følge en FIFO-metode (first-in first-out (først ind, først ud)) eller en LIFO-metode (last-in first-out (sidst ind, først ud)). FIFO-metoden kan altid anvendes på individuelle konti. FIFO-metoden kan kun anvendes på samlede kategorier, hvis de udskudte skatteforpligtelser har en ensartet tilbageførelsestrend, dvs. de tilbageføres fuldt ud inden for den samme 2-årsperiode. For en nærmere gennemgang af FIFO- og LIFO-metoderne henvises til OECD's administrative retningslinjer fra juni 2024, afsnit 1, herunder eksemplerne 4.4.4-1 til 4.4.4-5.

Koncernenheden kan undlade at foretage opgørelserne for så vidt angår udskudte skatteforpligtelser med kort tidshorisont, dvs. individuelle konti og samlede kategorier, hvor koncernenheden objektivt er i stand til at påvise, at alle udskudte skatteforpligtelser på den enkelte konto eller i den enkelte kategori tilbageføres inden for 5 år. I givet fald vil der ikke være nogen udskudte skatteforpligtelser, der skal efterbeskattes.

Den ovenfor omtalte bestemmelse i minimumsbeskatningslovens § 23, stk. 8, nr. 2, der svarer til bestemmelsen i artikel 4.4.7 i OECD's modelregler, indebærer, at den indberettende koncernenhed årligt kan beslutte ikke at

medregne en forøgelse af en udskudt skatteforpligtelse, der er bogført regnskabsmæssigt, hvis den udskudte skatteforpligtelse ikke forventes betalt inden for de 5 efterfølgende regnskabsår. Det er således en betingelse, at enheden kan vise, at den udskudte skatteforpligtelse ikke kan forventes betalt eller på anden vis tilbageført inden 5 år. Dette kan være vanskeligt at vise for samtlige udskudte skatteforpligtelser på en individuel konto eller en samlet kategori af udskudte skatteforpligtelser.

Der er derfor i OECD's administrative retningslinjer fra juni 2024 givet mulighed for, at en koncernenhed kan træffe et valg om, at en individuel konto eller en samlet kategori holdes ude af opgørelsen af det samlede reguleringsbeløb for udskudt skat. Valget skal gælde i 5 år og træffes for hele den individuelle konto eller hele den samlede kategori. Valget kan træffes uanset forventningerne til, hvornår de udskudte skatteforpligtelser ventes betalt eller tilbageført.

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 nye administrative retningslinjer om OECD's modelregler.

Det er vurderingen, at beskrivelsen i OECD's administrative retningslinjer fra juni 2024, afsnit 1, af, hvordan koncernenhederne skal opgøre, hvornår der skal ske efterbeskatning af udskudte skatteforpligtelser, ikke nødvendiggør en ændring af minimumsbeskatningslovens bestemmelser. Det bemærkes, at OECD's administrative retningslinjer, herunder retningslinjer udstedt efter gennemførelsen af de relevante bestemmelser i minimumsbeskatningsloven, udgør et fortolkningsbidrag både i forhold til EU-direktivet og i forhold til minimumsbeskatningslovens bestemmelser.

Minimumsbeskatningsloven bør imidlertid ændres, således at der i overensstemmelse med de administrative retningslinjer gives hjemmel til, at de berørte virksomheder kan træffe et valg om, at en individuel konto eller en samlet kategori holdes ude af opgørelsen af det samlede reguleringsbeløb for udskudt skat, og at dette valg gælder for 5 år.

Den foreslåede valgmulighed vil indebære en lempelse for de berørte koncerner. På den baggrund og under hensyntagen til, at minimumsbeskatningsreglerne bør anvendes ensartet i alle de lande, der har tiltrådt OECD-aftalen,

bør ændringen have virkning for regnskabsår, der påbegyndes den 31. december 2023 eller senere, således at reglen får virkning fra samme tidspunkt, som minimumsbeskatningslovens øvrige regler.

2.3.3. Den foreslåede ordning

Det foreslås, at begrebet uudnyttet periodisering i minimumsbeskatningslovens § 23, stk. 8, nr. 2, også skal omfatte enhver forøgelse af udskudte skatteforpligtelser på en individuel konto i enhedens kontoplan i bogføringssystemet eller i en samlet kategori af udskudte skatteforpligtelser, når koncernheden beslutter ikke at medregne de udskudte skatteforpligtelser vedrørende den pågældende konto eller kategori i det samlede reguleringsbeløb for udskudt skat for en periode på 5 regnskabsår.

Forslaget vil indebære, at en koncernhed i overensstemmelse med OECD's administrative retningslinjer fra juni 2024 vil kunne vælge, at en individuel konto eller en samlet kategori af skatteforpligtelser holdes ude af opgørelsen af det samlede reguleringsbeløb for udskudt skat i 5 regnskabsår.

Valget vil skulle træffes for hele den individuelle konto eller hele den samlede kategori og vil kunne træffes uanset forventningerne til, hvornår de udskudte skatteforpligtelser ventes tilbageført. Valget vil være bindende i 5 regnskabsår og automatisk blive forlænget, medmindre den indberettende koncernhed tilbagekalder beslutningen ved udløbet af 5-årsperioden.

2.4. Øvrige ændringer med henblik på gennemførelse af OECD's administrative retningslinjer fra juni 2024

2.4.1. Gældende ret

En koncernheds regulerede omfattede skatter, som anvendes ved beregningen af den effektive skattesats, opgøres som udgangspunkt ved at regulere summen af de aktuelle skatteforpligtelser, der er indregnet i enhedens regnskabsmæssige nettoindkomst eller -tab, med bl.a. udskudte påløbne skatter i enhedens regnskab for så vidt angår omfattede skatter.

Udskudte skatteaktiver og -forpligtelser på aktiver og passiver i regnskabet beregnes som udgangspunkt på baggrund af forskellen mellem den regnskabsmæssige bogførte værdi og den skattemæssige værdi på aktiver og passiver.

Der er imidlertid en række tilfælde, hvor reglerne i minimumsbeskatningsloven kræver eller tillader, at koncernheden beregner den kvalificerede indkomst eller det kvalificerede tab på baggrund af en værdiansættelse, der afviger fra regnskabsmæssige bogførte værdi. Som eksempel kan nævnes,

UDKAST

at minimumsbeskatningslovens § 15, stk. 17, kræver, at koncernen anvender armslængdeprincippet på koncerninterne transaktioner.

OECD har i de administrative retningslinjer fra juni 2024, afsnit 2, præciseret, at alle udskudte skatteaktiver og -forpligtelser vil skulle beregnes på baggrund af den værdiansættelse af aktiver og passiver, der anvendes ved beregningen af den kvalificerede indkomst eller det kvalificerede tab, med henblik på at sikre en korrekt opgørelse af det samlede reguleringsbeløb for udskudt skat. Efterfølgende justeringer af værdien foretages i overensstemmelse med den relevante regnskabsstandard.

Efter minimumsbeskatningslovens § 4, nr. 12, 2. pkt., forstås der ved en gennembløbsenhed en enhed, der er skattemæssigt transparent med hensyn til sin indkomst, sine udgifter, sit overskud eller sit tab i den jurisdiktion, hvor den er oprettet, medmindre den er skattemæssigt hjemmehørende og underlagt en omfattende skat af sin indkomst eller sit overskud i en anden jurisdiktion. Det er tilstrækkeligt for karakteriseringen af en enhed som en gennembløbsenhed, at den i forhold til enkelte indtægter eller udgifter anses for skattemæssigt transparent. I givet fald anses enheden kun for at være en gennembløbsenhed i forhold til de pågældende indtægter eller udgifter.

Det fremgår af minimumsbeskatningslovens § 4, nr. 12, 3. og 4. pkt., at en gennembløbsenhed anses for at være en skattemæssigt transparent enhed i forhold til minimumsbeskatningsreglerne, i det omfang enheden er skattemæssigt transparent i den jurisdiktion, hvor dens ejer er hjemmehørende, og at en gennembløbsenhed anses for at være en omvendt hybrid enhed i forhold til minimumsbeskatningsreglerne, i det omfang enheden ikke er skattemæssigt transparent i den jurisdiktion, hvor dens ejer er hjemmehørende.

Bestemmelserne indebærer, at en gennembløbsenhed enten kan være en skattemæssigt transparent enhed eller en omvendt hybrid enhed. Om enheden er det ene eller det andet beror på, hvorledes dens ejere behandles skattemæssigt i den jurisdiktion, hvor ejerne er hjemmehørende.

Det er i OECD's administrative retningslinjer fra juni 2024, afsnit 5.2, præciseret, hvem der skal anses for at være ejer af en gennembløbsenhed i forhold til artikel 10.2.1 i OECD's modelregler, der svarer til minimumsbeskatningslovens § 4, nr. 12, 3. og 4. pkt. Præciseringen går ud på, at ejeren skal anses for enten at være den nærmeste koncernenhed i ejerkæden, som ikke selv er en gennembløbsenhed, eller, hvor der ikke er en sådan koncernenhedsejer, en gennembløbsenhed, der er det ultimative moderselskab i koncernen.

UDKAST

Det fremgår af minimumsbeskatningslovens § 18, stk. 1, at den regnskabsmæssige indkomst for en gennemløbsenhed, nedsættes med det beløb, der allokeres til dens ejere, som ikke er enheder i koncernen, og som besidder deres ejerandel direkte i nævnte gennemløbsenhed eller gennem en kæde af skattemæssigt transparente enheder. Herved vil indkomst, der relaterer sig til enheder, der ikke er en del af koncernen, blive trukket ud af beregningerne, da denne indkomst ikke bør påvirke beregningen af, om der skal pålægges en ekstraskat.

Bestemmelsen finder dog ikke anvendelse, hvis gennemløbsenheden er et ultimativt moderselskab, eller gennemløbsenheden ejes direkte eller gennem en kæde af skattemæssigt transparente enheder af et ultimativt moderselskab. Undtagelsen skyldes, at der efter minimumsbeskatningslovens § 19 gælder særlige betingelser for nedsættelsen af indkomsten i gennemløbsenheder, der er ultimative moderselskaber i en koncern omfattet af minimumsbeskatningsreglerne.

Det er i OECD's administrative retningslinjer fra juni 2024, afsnit 5.3, præciseret, at bestemmelsen i modelreglernes artikel 3.5.4(b), der svarer til minimumsbeskatningslovens § 18, stk. 1, skal forstås sådan, at der kan ske nedsættelse af indkomsten i en gennemløbsenhed efter bestemmelsen, når et ultimativt moderselskab, der selv er en gennemløbsenhed, ejer mindre end 100 pct. af gennemløbsenheden. Ejers en gennemløbsenhed f.eks. dels af en uafhængig minoritetsejer med 20 pct. og med 80 pct. af et ultimativt moderselskab, der selv gennemløbsenhed, kan indkomsten i gennemløbsenheden B således nedsættes med 20 pct.

Det fremgår af minimumsbeskatningslovens § 25, stk. 2, at koncernenheds-ejeren allokeres eventuelle omfattede skatter, som er medregnet i en skattemæssigt transparent enheds regnskab, og som vedrører kvalificeret indkomst eller tab allokeret til den pågældende koncernenhedsejer efter minimumsbeskatningslovens § 18, stk. 4.

I OECD's administrative retningslinjer fra juni 2024, pkt. 5.4, er det præciseret, hvorledes der skal ske allokering af omfattede skatter, der er pålagt et moderselskab efter skatteregler om Controlled Foreign Companies (CFC-regler), og som vedrører indkomsten i en skattemæssigt transparent enhed, som moderselskabet er indirekte ejer af.

Efter retningslinjerne skal det først fastlægges, i hvilket omfang CFC-skatterne skal allokeres til den transparente enhed efter den modelregel (artikel 4.3.2(c)), der svarer til minimumsbeskatningslovens § 25, stk. 3. De CFC-skatter, der efter minimumsbeskatningslovens § 25, stk. 3, allokeres til den

transparente enhed, allokeres derefter til den koncernenhedsejer, som indkomsten, der CFC-beskattes, allokeres til. Denne allokering sker efter den modelregel (artikel 4.3.2(b), der svarer til minimumsbeskatningslovens § 25, stk. 2.

Hvis den skattemæssigt transparente enhed har flere koncernenhedsejere, allokeres CFC-skatterne til den koncernenhedsejer, som moderselskabet indirekte ejer sin ejerandel i den skattemæssigt transparente enhed igennem. Herved sikres det, at der er sammenhæng mellem allokeringen af indkomsten efter minimumsbeskatningslovens § 18, stk. 4 (svarende til modelreglernes artikel 3.5.1(b)), og allokeringen af de omfattede CFC-skatter.

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 nye administrative retningslinjer om OECD's modelregler.

Det er vurderingen, at det bør fremgå udtrykkeligt af minimumsbeskatningslovens § 23, at alle udskudte skatteaktiver og -forpligtelser vil skulle beregnes på baggrund af den værdiansættelse af aktiver og passiver, der anvendes ved beregningen af den kvalificerede indkomst eller det kvalificerede tab.

Præciseringen i de administrative retningslinjer fra juni 2024 af, hvem der skal anses for at være ejer af en gennemløbsenhed, vurderes at burde fremgå udtrykkeligt af definitionen af begrebet gennemløbsenhed i minimumsbeskatningslovens § 4, nr. 12.

Præciseringen i OECD's administrative retningslinjer af, at der efter minimumsbeskatningslovens § 18, stk. 1 (svarende til modelreglernes artikel 3.5.4(b)), kan ske nedsættelse af indkomsten i en gennemløbsenhed, der er ejet med mindre end 100 pct. af et ultimativt moderselskab, der selv er en gennemløbsenhed, vurderes ligeledes at burde fremgå udtrykkeligt af loven. Den gældende bestemmelse kan således efter ordlyden give det indtryk, at en sådan nedsættelse altid er udelukket, når gennemløbsenhedens ejer er et ultimativt moderselskab, der selv er en gennemløbsenhed, også selv om der ikke er tale om et 100 pct. ejerskab.

Endeligt bør det også fremgå udtrykkeligt af ordlyden af reglen om allokering af omfattede skatter i minimumsbeskatningslovens § 25, hvorledes CFC-skatter pålagt et moderselskab skal fordeles, når disse skatter vedrører

indkomsten i en transparent enhed, som ejes indirekte gennem en anden koncernenhed.

Disse ændringer må anses for præciseringer eller ændringer, der indebærer en lempelse for de berørte koncerner.

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 det i minimumsbeskatningslovens § 23, stk. 4, nr. 6, fastsættes, at det samlede reguleringsbeløb for udskudt skat ikke omfatter beløbet for den udskudte skatteudgift, når værdiansættelsen af aktiver og passiver, der anvendes ved beregningen af den kvalificerede indkomst eller det kvalificerede tab, afviger fra den regnskabsmæssige værdiansættelse. I stedet omfattes beløbet for den udskudte skatteudgift beregnet på baggrund af den værdiansættelse af aktiver og passiver, der anvendes ved beregningen af den kvalificerede indkomst eller det kvalificerede tab.

Den foreslåede bestemmelse vil bl.a. medføre, at der ikke vil være udskudte skatter i de tilfælde, hvor den værdiansættelse af aktiver og passiver, der anvendes ved beregningen af den kvalificerede indkomst eller det kvalificerede tab, svarer til den skattemæssige værdi af aktiverne og passiverne.

Den foreslåede bestemmelse vil f.eks. få betydning, hvor der er sket en koncernintern overdragelse af et aktiv, og hvor overdragelsen regnskabsmæssigt anses for at være sket til kostpris, mens den efter reglen om anvendelse af armslængdeprincippet i minimumsbeskatningslovens § 15, stk. 17, i relation til opgørelsen af den kvalificerede indkomst eller det kvalificerede tab hos overdrageren skal anses for at være sket til handelsværdien (prisen på armslængdevilkår). Efter den foreslåede bestemmelse vil også den erhvervende koncernenhed skulle værdiansætte aktivet til handelsværdien ved beregningen af enhedens udskudte skat.

Den foreslåede bestemmelse gennemfører den præcisering, der fremgår af OECD's administrative retningslinjer fra juni 2024, afsnit 2.

Det foreslås desuden, at det i definitionen i minimumsbeskatningslovens § 4, nr. 12, af, hvad der forstås ved en gennemløbsenhed, indsættes, at der ved

UDKAST

en skattemæssigt transparent enhed forstås en enhed, hvis indkomst, udgifter, overskud eller tab efter lovgivningen i en jurisdiktion behandles, som var de erhvervet eller oppebåret af ejeren af denne enhed i forhold til denne ejers andel i den pågældende enhed.

Denne indsættelse af modelreglernes (artikel 10.2.1(a)) og direktivets (artikel 4, nr. 12) definition af, hvad der skal forstås ved en skattemæssig transparent enhed, vil alene være en præcisering, da definitionen svarer til den almindelige skatteretlige forståelse af begrebet transparent enhed.

Det foreslås derudover, at det i minimumsbeskatningslovens § 4, nr. 12, præciseres, at når der i bestemmelsen anvendes udtrykket ejer, skal der herved forstås den nærmeste koncernenhed i ejerkæden, som ikke selv er en gennembløbsenhed, eller, hvis en sådan koncernenhed ikke findes i ejerkæden, en gennembløbsenhed, der er det ultimative moderselskab.

Bestemmelsen vil indebære, at der ved vurderingen af, om en gennembløbsenhed skal anses for at være en skattemæssigt transparent enhed eller en omvendt hybrid enhed, som udgangspunkt vil skulle ses på, om den jurisdiktion, hvor den nærmeste ejer, der ikke selv er en gennembløbsenhed, er hjemmehørende, anser gennembløbsenheden for transparent eller et selvstændigt skattesubjekt.

Det vil følge af den foreslåede bestemmelse, at ejeren, der skal ses på ved vurderingen, vil kunne være en gennembløbsenhed, hvis denne enhed er koncernens ultimative moderselskab. Dette skyldes, at ejerne af dette ultimative moderselskab, der er en gennembløbsenhed, ikke vil være koncernenheder, som selv vil skulle medregne den underliggende gennembløbsenheds indkomst ved opgørelsen af den kvalificerede indkomst eller det kvalificerede tab efter minimumsbeskatningslovens regler.

Undtagelsen vil medføre, at der ved vurderingen af, om en gennembløbsenhed skal anses for at være en skattemæssigt transparent enhed eller en omvendt hybrid enhed, som udgangspunkt vil skulle ses på, om den jurisdiktion, hvor det ultimative moderselskab, der er en gennembløbsenhed, er hjemmehørende, anser gennembløbsenheden for transparent eller et selvstændigt skattesubjekt.

Anses den underliggende gennembløbsenhed for at være skattemæssigt transparent, vil dens indkomst skulle medregnes hos det ultimative moderselskab og vil eventuelt skulle nedsættes, i det omfang det følger af minimumsbe-

UDKAST

skatningslovens § 19, f.eks. fordi indehaveren af en ejerandel i det ultimative moderselskab umiddelbart pålægges skat af indkomsten med en sats på mindst 15 pct.

Den foreslåede bestemmelse gennemfører den præcisering, der fremgår af OECD's administrative retningslinjer fra juni 2024, afsnit 5.2.

Det foreslås yderligere, at det i minimumsbeskatningslovens § 18, stk. 1, præciseres, at når et ultimativt moderselskab, der selv er en gennemløbsenhed, ejer mindre end 100 pct. af en gennemløbsenhed, vil der kunne ske en nedsættelse af den regnskabsmæssige nettoindkomst eller det regnskabsmæssige nettotab i den pågældende gennemløbsenhed for så vidt angår den ejerandel, der ikke besiddes af det ultimative moderselskab.

Virkningen af den foreslåede bestemmelse vil være, at gennemløbsenhedens regnskabsmæssige nettoindkomst eller regnskabsmæssige nettotab vil kunne nedsættes med den andel af indkomsten eller tabet, der allokeres til uafhængige ejere, der besidder deres ejerandele direkte eller gennem en kæde af skattemæssigt transparente enheder.

Den resterende andel, der ejes af den gennemløbsenhed, der er det ultimative moderselskab, vil derimod først skulle allokeres til denne enhed, og det vil derefter skulle afgøres efter bestemmelsen i minimumsbeskatningslovens § 19, om den kvalificerede indkomst i det ultimative moderselskab kan nedsættes med beløb, der allokeres til enhedens indehavere.

Den foreslåede bestemmelse gennemfører den præcisering, der fremgår af OECD's administrative retningslinjer fra juni 2024, afsnit 5.3.

Det foreslås endeligt, at der i minimumsbeskatningslovens § 25, stk. 2, indsættes en bestemmelse, hvorefter CFC-skatter pålagt et moderselskab vedrørende indkomsten i en transparent enhed, der skal allokeres til den transparente enhed efter minimumsbeskatningslovens § 25, stk. 3, vil skulle allokeres til en koncernenhedsejer af den transparente enhed, i det omfang de pågældende skatter vedrører indkomst og tab, der er allokeret til koncernenhedsejeren.

Den foreslåede bestemmelse vil klargøre, hvordan der skal ske allokering af CFC-skatter, når et moderselskab, der er indirekte ejer af en transparent enhed, pålægges CFC-skatter vedrørende den transparente enheds indkomst.

Bestemmelsen vil indebære, at reglen om allokering af CFC-skatter i minimumsbeskatningslovens § 25, stk. 3, først skal anvendes, hvilket indebærer,

at CFC-skatterne som udgangspunkt vil skulle allokeres til den transparente enhed.

Indkomsten i sådanne transparente enheder allokeres helt eller delvist til koncernenhedsejerne efter reglerne i minimumsbeskatningslovens § 18, stk. 4, og den foreslåede bestemmelse vil medføre, at de omfattede CFC-skatter, der er allokeret til den transparente enhed efter minimumsbeskatningslovens § 25, stk. 3, herefter allokeres til koncernenhedsejerne, i det omfang de vedrører den indkomst, der er allokeret til de pågældende enheder.

Dette er i overensstemmelse med det grundlæggende princip i allokeringensbestemmelsen i minimumsbeskatningslovens § 25, hvorefter omfattede skatter som udgangspunkt allokeres til den jurisdiktion, hvor den indkomst, som skatterne vedrører, er medregnet ved opgørelsen af den kvalificerede indkomst eller det kvalificerede tab efter minimumsbeskatningsreglerne.

Den foreslåede bestemmelse gennemfører den præcisering, der fremgår af OECD's administrative retningslinjer fra juni 2024, afsnit 5.4.

2.5. Indregning af udskudte skatter vedrørende perioden før overgang til beskatning efter minimumsbeskatningsreglerne

2.5.1. Gældende ret

Udskudte skatteforpligtelser og -aktiver, der er opstået før overgangsåret, skal indgå ved opgørelsen af den effektive skattesats i overgangsåret og efterfølgende regnskabsår, når de betales eller indfries. De indregnes som udgangspunkt til minimumsskattesatsen ved opgørelsen af det samlede reguleringsbeløb for udskudte skatter, jf. minimumsbeskatningslovens § 51, stk. 1. Dette har til formål at tage højde for, at udskudte skatter, der hidrører fra før overgangsåret, i sagens natur ikke har påvirket koncernens effektive beskatning efter minimumsbeskatningsreglerne. I det omfang sådanne skatteforpligtelser eller -aktiver betales eller indfries efter overgangen til beskatning efter minimumsbeskatningsreglerne, ville det derfor medføre en kunstig forøgelse eller nedsættelse af den effektive skattesats i betalings- eller indfrielsesåret, hvis der ikke blev taget højde for de udskudte skatter, der opstod før overgangen.

Bestemmelsen i minimumsbeskatningslovens § 51, stk. 1, finder anvendelse, både hvor en koncern overgår til at være omfattet af minimumsbeskatningsreglerne på det tidspunkt, hvor reglerne får virkning – dvs. fra første regnskabsår, der påbegyndes den 31. december 2023 eller senere – og hvor en koncern først på et senere tidspunkt omfattes af reglerne, f.eks. fordi

UDKAST

koncernen først fra dette tidspunkt opfylder betingelsen om en årlig omsætning på mindst 750 mio. euro, jf. minimumsbeskatningslovens § 1. Den finder også anvendelse, hvor en koncern i en jurisdiktion overgår til at være falde ind under anvendelsesområdet for en kvalificeret regel om indkomstmedregning, en kvalificeret regel om underbeskattet overskud eller en kvalificeret regel om indenlandsk ekstraskat, når den forenkede beregning efter § 72 har været valgt for jurisdiktionen i tidligere regnskabsår, jf. minimumsbeskatningslovens § 51, stk. 4.

Udgangspunktet er, at alle udskudte skatter hidrørende fra før overgangsåret medregnes fuldt ud. De berørte koncerner behøver således ikke at foretage opgørelser og beregninger med henblik på at fastlægge, hvordan de udskudte skatter, der er medtaget i regnskaberne, ville skulle behandles, hvis de var opstået på et tidspunkt, hvor minimumsbeskatningsreglerne fandt anvendelse.

Minimumsbeskatningslovens § 51, stk. 1, gennemfører artikel 9.1.1 i OECD's modelregler og den tilsvarende bestemmelse i EU-direktivets artikel 47, stk. 2.

Som en undtagelse fra bestemmelsen i minimumsbeskatningslovens § 51, stk. 1, følger det dog af minimumsbeskatningslovens § 51, stk. 2, at udskudte skatteaktiver hidrørende fra poster, der er udelukket fra beregningen af kvalificeret indkomst eller tab, jf. minimumsbeskatningslovens kapitel 5, ikke er omfattet af beregningen efter § 51, stk. 1, når disse udskudte skatteaktiver er opstået i forbindelse med en transaktion, der har fundet sted efter den 30. november 2021.

Bestemmelsen gennemfører artikel 9.1.2 i OECD's modelregler og den tilsvarende bestemmelse i EU-direktivets artikel 48, stk. 3.

Der er tale om en værnsregel, der bl.a. indebærer, at der ikke vil skulle tages hensyn til udskudte skatteaktiver, når de har sammenhæng med tab, som ikke ville være et kvalificeret tab efter minimumsbeskatningsreglerne, 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.

OECD har i januar 2025 offentliggjort administrative retningslinjer vedrørende fortolkningen af artikel 9.1 i OECD's modelregler, navnlig med hen-

UDKAST

blik på at tydeliggøre, hvilke udskudte skatteaktiver opstået i perioden mellem den 30. november 2021 og overgangen til beskatning efter minimumsbeskatningsreglerne, der ikke kan indregnes ved opgørelsen af det samlede reguleringsbeløb for udskudte skatter.

Som beskrevet i punkt 2 i de administrative retningslinjer er der i visse jurisdiktioner efter den 30. november 2021 gennemført arrangementer mellem jurisdiktionens myndigheder og koncerner omfattet af minimumsbeskatningsreglerne, som indebærer, at koncernerne opnår skattecreditter eller andre skattefordele, f.eks. ret til at opskrive aktivers skattemæssige værdi i forhold til deres bogførte værdi. Nogle koncerner har på den baggrund medregnet udskudte skatteaktiver i deres regnskaber før overgangen til beskatning efter minimumsbeskatningsreglerne, herunder en kvalificeret indenlandsk ekstraskat.

Der er tale om udskudte skatteaktiver, der efter overgangen til beskatning efter minimumsbeskatningsreglerne ikke kan indregnes som udskudte skatter ved opgørelsen af det samlede reguleringsbeløb for udskudte skatter, jf. minimumsbeskatningslovens § 23, f.eks. fordi de hidrører fra poster, der er udelukket fra beregningen af kvalificeret indkomst eller tab efter minimumsbeskatningsreglerne. Hvis sådanne udskudte skatteaktiver indregnes i det samlede reguleringsbeløb for udskudte skatter på det tidspunkt, hvor de udnyttes, vil det derfor medføre en kunstig forøgelse af den effektive skattesats i jurisdiktionen i det pågældende regnskabsår.

I de administrative retningslinjer fra januar 2025 er det præciseret, at udskudte skatteaktiver, der opstår som følge af arrangementer med offentlige myndigheder, der er indgået eller ændret efter den 30. november 2021, og som vedrører poster, der er udelukket fra beregningen af kvalificeret indkomst eller tab efter minimumsbeskatningsreglerne, skal anses for at være opstået i forbindelse med en transaktion, der har fundet sted efter den 30. november 2021. Dette indebærer, at de pågældende udskudte skatter som udgangspunkt ikke kan indregnes ved opgørelsen af det samlede reguleringsbeløb for udskudte skatter.

Det er i de administrative retningslinjer beskrevet, at udskudte skatteaktiver ligeledes skal anses for at være opstået i forbindelse med en transaktion, der har fundet sted efter den 30. november 2021, når de er opstået som følge af valg eller en beslutning, som en koncernenhed har truffet eller ændret efter den 30. november 2021, og som indebærer, at der bagudrettet sker en ændring af den skattemæssige behandling af en transaktion, der har betydning for opgørelsen af den skattepligtige indkomst i et regnskabsår, for hvilket

UDKAST

der allerede er indleveret en selvangivelse, eller for hvilket skattemyndighederne allerede har foretaget en skatteansættelse.

I de administrative retningslinjer fra januar 2025 præciseres det endvidere, at udskudte skatteaktiver skal anses for opstået som følge af en transaktion, der har fundet sted efter den 30. november 2021, når de er opstået som følge af, at en jurisdiktion, der ikke tidligere har haft en selskabsskat, har gennemført en sådan skat efter den 30. november 2021.

Udskudte skatteaktiver og skatteforpligtelser, der skyldes en forskel mellem den skattemæssige værdi og den regnskabsmæssige dagsværdi af en koncernenheds aktiver og passiver, når den skattemæssige værdi er fastlagt i medfør af en sådan selskabsskat, der er gennemført efter den 30. november 2021, og jurisdiktionen ikke tidligere har haft en selskabsskat, kan derfor ikke indregnes i det samlede reguleringsbeløb for udskudte skatter. Dette er f.eks. relevant, hvor en nyindført selskabsskat giver de berørte selskaber adgang til at foretage afskrivninger og/eller beregne skattepligtige avancer på grundlag af handelsværdien af aktiverne og passiverne på tidspunktet for overgang til skattepligten.

Særligt vedrørende tilfælde, hvor en nyindført selskabsskat giver adgang til modregning af underskud opstået før skattepligtens indtræden, er det i de administrative retningslinjer præciseret, at artikel 9.1 i OECD's modelregler skal fortolkes således, at det kun er udskudte skatteaktiver, der skyldes et underskud, der er konstateret mere end 5 indkomstår forud for den dato, hvorfra en sådan selskabsskat har virkning, der ikke kan indregnes i det samlede reguleringsbeløb for udskudte skatter.

Det bemærkes herved, at det er vurderet rimeligt og naturligt, at der ved nyindførelse af en selskabsskat gives adgang til fremførsel af underskud oparbejdet i en sådan 5-årig periode umiddelbart inden selskabsskattens ikrafttræden. De udskudte skatteaktiver, der opstår som følge af en adgang til en sådan tidsbegrænset underskuds fremførsel, er derfor vurderet at burde behandles på samme måde som udskudte skatteaktiver, der vedrører fremførselsberettigede underskud for enheder, der har været underlagt en selskabsskat i jurisdiktionen på det tidspunkt, hvor underskuddet blev oparbejdet.

Hvad angår udskudte skatteaktiver, der ikke kan indregnes i det samlede reguleringsbeløb for udskudte skatter efter de administrative retningslinjer, og som er opstået enten som følge af indgåelse eller ændring af et arrangement med en offentlig myndighed eller som følge en koncernenheds valg eller en beslutning eller ændring heraf, har det været vurderingen, at de berørte koncerner kan have haft en forventning om, at de udskudte skatter

UDKAST

kunne indregnes, og at de kan have indrettet sig i tillid hertil. Det fremgår derfor af de administrative retningslinjer, at de berørte koncerner i en såkaldt »Grace Period« (regnskabsår, der begynder i perioden mellem den 1. januar 2024 og den 31. december 2025, og som slutter senest den 30. juni 2027), skal kunne indregne udskudte skatteudgifter, der vedrører betaling eller indfrielse af sådanne udskudte skatteaktiver.

De udskudte skatteudgifter skal dog højst kunne indregnes med et samlet beløb svarende til 20 pct. af de oprindeligt opgjorte udskudte skatteaktiver, og der kan under alle omstændigheder ikke ske indregning af de udskudte skatteudgifter, hvis det udskudte skatteaktiv er opstået som følge af et arrangement med en offentlig myndighed, der er indgået eller ændret efter den 18. november 2024, eller som følge af et valg eller en beslutning, som en koncernenhed har truffet eller ændret efter den 18. november 2024.

Der skal efter de administrative retningslinjer gælde en tilsvarende undtagelse om adgang til i en tidsbegrænset periode at indregne en del af de udskudte skatteudgifter, der skyldes betaling eller indfrielse af udskudte skatteaktiver, der er opstået som følge af en forskel mellem den skattemæssige værdi og den regnskabsmæssige dagsværdi af en koncernenheds aktiver og passiver, når den skattemæssige værdi er fastlagt i medfør af en selskabsskat, der er gennemført efter den 30. november 2021, og jurisdiktionen ikke tidligere har haft en selskabsskat.

I relation til indregning af denne form for udskudte skatteudgifter er den fastsatte »Grace Period« dog regnskabsår, der begynder i perioden mellem den 1. januar 2025 og den 31. december 2026, og som slutter senest den 30. juni 2028, og der kan kun ske indregning af skatteudgifterne, hvis det udskudte skatteaktiv er opstået som følge af en selskabsskat, der er gennemført senest den 18. november 2024.

Det er efter de administrative retningslinjer ikke hensigten med den indrømmede undtagelse, at det skal være muligt for koncernerne at udnytte den beløbsmæssige begrænsning fuldt ud inden for den fastsatte »Grace Period« ved efter den 18. november 2024 at fremskynde det tidspunkt, hvor de udskudte skatteudgifter konstateres, ved at træffe eller ændre et valg eller en beslutning eller ved at ændre regnskabsprincip. Heller ikke ændringer af lovgivningen eller af et arrangement med en offentlig myndighed vil kunne medføre en sådan fremrykning af tidspunktet for konstateringen af de udskudte skatteudgifter.

UDKAST

Der er med henblik på at gøre minimumsbeskatningsreglerne administrativt lettere i en overgangsperiode indført en bestemmelse (en såkaldt midlertidig safe harbour-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.

Efter minimumsbeskatningslovens § 72 fastsættes ekstraskatten til nul i en jurisdiktion, hvis den multinationale koncern opfylder mindst en af tre betingelser. Den anden af disse betingelser, jf. minimumsbeskatningslovens § 72, stk. 1, nr. 2, er, at den multinationale koncern for regnskabsåret har en forenklet effektiv skattesats i jurisdiktionen, der er lig med eller større end overgangssatsen (15 pct. for 2023 og 2024, 16 pct. for 2025 og 17 pct. for 2026).

Det fremgår af minimumsbeskatningslovens § 72, stk. 4, nr. 2, at den forenklede effektive skattesats opgøres som de forenklede omfattede skatter i jurisdiktionen divideret med resultatet før skat som rapporteret af den multinationale koncern i den kvalificerede land for land-rapport. De forenklede omfattede skatter, som indgår ved opgørelsen af den forenklede effektive skattesats, er efter minimumsbeskatningslovens § 72, stk. 4, nr. 1, regnskabsårets skatteudgifter i jurisdiktionen som rapporteret i den multinationale koncerns kvalificerede regnskab efter eliminering af skatter, som ikke er omfattede skatter og usikre skattepositioner som rapporteret i den multinationale koncerns kvalificerede regnskaber.

Det fremgår af OECD's administrative retningslinjer fra januar 2025, at i det omfang udskudte skatteudgifter efter retningslinjernes præcisering af artikel 9.1 i OECD's modelregler ikke kan indregnes ved opgørelsen af det samlede reguleringsbeløb for udskudte skatter, skal de heller ikke kunne indregnes ved de forenklede omfattede skatter ved afgørelsen af, om betingelsen for anvendelsen af den midlertidige safe harbour-bestemmelse i minimumsbeskatningslovens § 72, stk. 1, nr. 2, er opfyldt. Denne begrænsning i adgangen til at medregne udskudte skatteudgifter i de forenklede omfattede skatter gælder dog ikke indfrielse af udskudte skatteaktiver, der skyldes et tab, der er konstateret mere end 5 indkomstår forud for den dato, hvorfra en nyindført selskabsskat har haft virkning.

UDKAST

Der er også i januar 2025 af OECD offentliggjort en liste over de jurisdiktioner, hvis regler om ekstraskat efter reglen om indkomstmedregning og/eller indenlandsk ekstraskat skal anses for kvalificerede. Listen er baseret på en foreløbig afgørelse om, at reglerne må anses for kvalificerede, og der vil efterfølgende på basis af et mere tilbundsående peer review blive truffet afgørelse om, hvorvidt reglerne også fremadrettet vil kunne anses for kvalificerede.

De nationale regler om indenlandsk ekstraskat, der foreløbigt skal anses for kvalificerede, har samtidig – ligeledes på foreløbigt grundlag – opnået status som regler om en »anerkendt kvalificeret indenlandsk ekstraskat«. Dette har betydning i forhold til minimumsbeskatningslovens § 34, stk. 2, der indeholder en særlig undtagelsesbestemmelse (en permanent safe harbour-bestemmelse), der er udformet i overensstemmelse med afsnit 5.1 i de administrative retningslinjer vedrørende OECD's modelregler, der blev offentliggjort i juli 2023, og som er indarbejdet i bilag A, afsnit 3, til kommentarerne til OECD's modelregler.

Af minimumsbeskatningslovens § 34, stk. 2, 1. pkt., fremgår, at har en jurisdiktion for et regnskabsår pålagt en anerkendt kvalificeret indenlandsk ekstraskat, kan den indberettende koncernenhed ved beslutning truffet i overensstemmelse med § 54, stk. 3, beslutte, at ekstraskatten ansættes til nul for de koncernenheder, der er hjemmehørende i den pågældende jurisdiktion, og for statsløse gennemløbsenheder, der er oprettet i jurisdiktionen, og som er pålagt den indenlandske ekstraskat. Når en koncernenhed er hjemmehørende i en jurisdiktion, der pålægger koncernenhederne i jurisdiktionen en anerkendt kvalificeret indenlandsk ekstraskat, er det således ikke nødvendigt at gennemføre særskilte beregninger med henblik på at opgøre, hvad ekstraskatten ville være ved en direkte anvendelse af minimumsbeskatningslovens regler på disse koncernenheder.

Minimumsbeskatningslovens § 4, nr. 28, fastsætter de kriterier, der skal være opfyldt for, at en regel om en indenlandsk ekstraskat kan anses for kvalificeret, og § 4, nr. 48, fastsætter de kriterier, der skal være opfyldt for, at en regel om kvalificeret indenlandsk ekstraskat kan anses for at være anerkendt.

Det er efter minimumsbeskatningslovens § 4, nr. 28, bl.a. en betingelse for, at en indenlandsk ekstraskat kan anses for kvalificeret, at den ikke frembyder nogen fordele (såkaldte »related benefits«). Det er efter minimumsbeskatningslovens § 4, nr. 48, litra b, bl.a. en betingelse for, at en kvalificeret indenlandsk ekstraskat kan anses for anerkendt, at den er konsistent med

UDKAST

OECD's modelregler. Den skal således indebære en skattesats svarende til eller over minimumsskattesatsen og må kun fravige OECD's modelregler, hvor en sådan fravigelse enten er en betingelse for, at den kan anses for en kvalificeret indenlandsk ekstraskat, eller udtrykkeligt er tilladt efter bestemmelsens nr. i-vi.

Det fremgår af punkt 2 og 5 i OECD's administrative retningslinjer fra januar 2025, at udskudte skatter, der er opstået som følge af indgåelse eller ændring af et arrangement med en offentlig myndighed, og som ikke kan indregnes i det samlede reguleringsbeløb for udskudte skatter efter de administrative retningslinjer, må anses for fordele (»related benefits«) ydet i forbindelse med den indenlandske ekstraskat.

I det omfang en indenlandsk ekstraskat tillader, at der ved ansættelsen af den effektive skattesats i jurisdiktionen medregnes udskudte skatter, selv om de efter OECD's administrative retningslinjer fra januar 2025 ikke kan indregnes i det samlede reguleringsbeløb for udskudte skatter, vil den indenlandske ekstraskat desuden ikke kunne anses for konsistent med OECD's modelregler.

De nationale regler om indenlandsk ekstraskat, der midlertidigt har opnået status som regler om en »anerkendt kvalificeret indenlandsk ekstraskat«, omfatter dog også regler om en indenlandsk ekstraskat, der tillader, at der ved ansættelsen af den effektive skattesats i jurisdiktionen medregnes udskudte skatter, der ikke kan indregnes i det samlede reguleringsbeløb for udskudte skatter efter OECD's administrative retningslinjer fra januar 2025, dog ikke udskudte skatteaktiver, der skyldes et tab, der er konstateret mere end 5 indkomstår forud for den dato, hvorfra en nyindført selskabsskat har haft virkning.

Det fremgår af punkt 15 i de administrative retningslinjer fra januar 2025, at der er vedtaget en ændring af safe harbour-reglerne i bilag A, afsnit 3, til kommentarerne til OECD's modelregler, således at regler om en indenlandsk ekstraskat kan anses for en »anerkendt kvalificeret indenlandsk ekstraskat«, selv om reglerne, der tillader, at der ved ansættelsen af den effektive skattesats i jurisdiktionen medregnes udskudte skatter, der ikke kan indregnes i det samlede reguleringsbeløb for udskudte skatter efter OECD's administrative retningslinjer. Denne mulighed for at medregne sådanne udskudte skatter gælder dog ikke udskudte skatteaktiver, der skyldes et tab, der er konstateret mere end 5 indkomstår forud for den dato, hvorfra en nyindført selskabsskat har haft virkning.

I det omfang koncernenhederne i en jurisdiktion har kunnet medregne de omhandlede udskudte skatter efter en anerkendt kvalificeret indenlandsk ekstraskat, vil den indberettende koncernenhed dog ikke kunne træffe beslutning om anvendelse af safe harbour-bestemmelsen i den pågældende jurisdiktion.

Den ændring af safe harbour-reglerne, der følger af de administrative retningslinjer, sikrer, at de koncerner, der ikke har udskudte skatter af den omhandlede type, vil have mulighed for at træffe beslutning om at anvende safe harbour-bestemmelsen i minimumsbestemmelsen i minimumsbeskatningslovens § 34, stk. 2. En koncern vil kun have mulighed for at træffe beslutning om at anvende safe harbour-bestemmelsen, hvis reglerne for den indenlandske ekstraskat faktisk afskærer koncernenhederne fra at medregne de udskudte skatter. Det vil således ikke være tilstrækkeligt, at en koncern ved opgørelsen af den effektive skattesats efter reglerne om den indenlandske ekstraskat selv vælger at undlade at medregne de udskudte skatter, hvis reglerne i jurisdiktionen giver mulighed for en sådan medregning.

2.5.2. 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 nye administrative retningslinjer om OECD's modelregler.

Det er vurderingen, at de præciseringer af, hvilke udskudte skatter vedrørende perioden før overgang til beskatning efter minimumsbeskatningsreglerne, der efter OECD's administrative retningslinjer fra januar 2025 ikke kan indregnes i det samlede reguleringsbeløb for udskudte skatter, bør fremgå udtrykkeligt af minimumsbeskatningslovens § 51, stk. 2.

I det omfang der efter de administrative retningslinjer dog alligevel i en overgangsperiode kan medregnes udskudte skatteudgifter vedrørende betaling eller indfrielse af sådanne udskudte skatteaktiver og -forpligtelser, vil dette skulle fremgå udtrykkeligt af minimumsbeskatningsloven.

Også reglerne vedrørende safe harbour-bestemmelserne i minimumsbeskatningslovens § 34, stk. 2, og § 72, bør ændres med henblik på indarbejdning af de lempelser og præciseringer, der fremgår af OECD's administrative retningslinjer

Disse ændringer må anses for præciseringer eller ændringer, der indebærer en lempelse for de berørte koncerner.

På den baggrund og under hensyntagen til, at minimumsbeskatningsreglerne bør anvendes ensartet i alle de lande, der har tiltrådt OECD-aftalen, vurderes det, at disse 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.

2.5.3. Den foreslåede ordning

Det foreslås, at minimumsbeskatningslovens § 51, stk. 2, ændres, således at de udskudte skatter vedrørende perioden før overgang til beskatning efter minimumsbeskatningsreglerne, der efter OECD's administrative retningslinjer fra januar 2025 ikke kan indregnes i det samlede reguleringsbeløb for udskudte skatter, opregnes udtrykkeligt i bestemmelsen.

Det foreslås, at der i minimumsbeskatningslovens § 51, stk. 2, indsættes nye bestemmelser som nr. 1-4, der opregner de former for udskudte skatter vedrørende perioden før overgang til beskatning efter minimumsbeskatningsreglerne, der efter OECD's administrative retningslinjer fra januar 2025 ikke skal kunne indregnes i det samlede reguleringsbeløb for udskudte skatter.

Det foreslås i minimumsbeskatningslovens § 51, stk. 2, nr. 1, at udskudte skatteaktiver ikke kan medregnes, når de er opstået som følge af et arrangement, der efter den 30. november 2021 er indgået med en offentlig myndighed, og som giver ret til en skattegodtgørelse eller en anden skattefordel.

Et arrangement med en offentlig myndighed vil i overensstemmelse med OECD's administrative retningslinjer skulle anses for at omfatte både gensidige aftaler mellem en koncern og en offentlig myndighed – f.eks. om indrømmelse af skatte kreditter ved gennemførelse af investeringer i den pågældende jurisdiktion – og afgørelser, beslutninger og lignende, som er truffet af de pågældende offentlige myndigheder.

Det foreslås i minimumsbeskatningslovens § 51, stk. 2, nr. 2, desuden, at udskudte skatteaktiver ikke skal kunne medregnes, når de er opstået som følge af et valg eller en beslutning, som en koncernenhed har truffet eller ændret efter den 30. november 2021, og som indebærer, at der sker en ændring af den skattemæssige behandling af en transaktion, der har betydning for opgørelsen af den skattepligtige indkomst i et regnskabsår, for hvilket der allerede er indleveret en selvangivelse, eller for hvilket skattemyndighederne allerede har foretaget en skatteansættelse.

Den foreslåede bestemmelse gennemfører præciseringen i OECD's administrative retningslinjer fra januar 2025, hvorefter udskudte skatteaktiver skal

UDKAST

anses for at være opstået i forbindelse med en transaktion, der har fundet sted efter den 30. november 2021, når de er opstået som følge af et sådant valg eller en sådan beslutning, som en koncernenhed har truffet eller ændret efter den 30. november 2021, og som indebærer, at der bagudrettet sker en ændring af den skattemæssige behandling af en transaktion.

Det foreslås i minimumsbeskatningslovens § 51, stk. 2, nr. 3, at der heller ikke skal kunne ske medregning af udskudte skatteaktiver og skatteforpligtelser, der skyldes en forskel mellem den skattemæssige værdi og den regnskabsmæssige dagsværdi af en koncernenheds aktiver og passiver, når den skattemæssige værdi er fastlagt i medfør af en selskabsskat, der har virkning fra en dato efter den 30. november 2021, og jurisdiktionen ikke tidligere har haft en selskabsskat.

Den foreslåede bestemmelse implementerer præciseringen i OECD's administrative retningslinjer fra januar 2025, hvorefter udskudte skatteaktiver ligeledes skal anses for opstået som følge af en transaktion, der har fundet sted efter den 30. november 2021, når de er opstået som følge af, at en jurisdiktion, der ikke tidligere har haft en selskabsskat, har gennemført en sådan skat efter den 30. november 2021.

Bestemmelsen vil indebære, at der ikke kan ske medregning af udskudte skatter, der efter den 30. november 2021, men før koncernenhederne i jurisdiktionen bliver omfattet af minimumsbeskatningsreglerne, opstår som følge af en nyindført selskabsskat, der giver adgang til at foretage afskrivninger og/eller beregne skattepligtige avancer på grundlag af handelsværdien af aktiverne og passiverne på tidspunktet for overgang til skattepligt efter den nyindførte selskabsskat.

Endeligt foreslås det i minimumsbeskatningslovens § 51, stk. 2, nr. 4, at udskudte skatteaktiver ikke skal kunne medregnes, når de skyldes et underskud, der er konstateret mere end 5 indkomstår forud for den dato, hvorfra en selskabsskat har virkning, når denne selskabsskat er gennemført efter den 30. november 2021, og jurisdiktionen ikke tidligere har haft en selskabsskat.

Den foreslåede bestemmelse gennemfører præciseringen i OECD's administrative retningslinjer fra januar 2025, hvorefter der skal være mulighed for at indregne udskudte skatteaktiver, der er opstået som følge af, at en nyindført selskabsskat giver mulighed for at fremføre underskud, der er konstateret forud for den dato, hvorfra en sådan selskabsskat har virkning, men at dette dog kun skal gælde i det omfang, tabet er konstateret inden for de seneste 5 indkomstår forud for virkningstidspunktet.

UDKAST

Selv om en selskabsskat er gennemført efter den 30. november 2021, vil minimumsbeskatningslovens § 51, stk. 2, således ikke være til hinder for indregning af udskudte skatter, der vedrører underskud, der er konstateret i de seneste 5 indkomstår forud for den dato, hvorfra selskabsskatten har virkning,

Det foreslås desuden, at der indsættes nye bestemmelser i minimumsbestemmelser i minimumsbeskatningslovens § 51, stk. 7 og 8, som skal gennemføre de administrative retningslinjers bestemmelser om, at de berørte koncerner i en overgangsperiode (en »Grace Period«) ved ansættelsen af den effektive skattesats skal kunne indregne visse udskudte skatteudgifter, selv om de vedrører betaling eller indfrielse af udskudte skatteaktiver og skatteforpligtelser, der efter retningslinjerne som udgangspunkt ikke kan indregnes i det samlede reguleringsbeløb for udskudte skatter.

Det foreslås således i minimumsbeskatningslovens § 51, stk. 7, nr. 1, at der i regnskabsår, der begynder i perioden mellem den 1. januar 2024 og den 31. december 2025, og som slutter senest den 30. juni 2027, skal kunne ske indregning af udskudte skatteudgifter, der vedrører indfrielse eller betaling af udskudte skatteaktiver omfattet af bestemmelserne i forslaget til minimumsbeskatningslovens § 51, stk. 2, nr. 1 og 2. Efter de foreslåede bestemmelser kan der i perioden dog højst indregnes et samlet beløb svarende til 20 pct. af det oprindeligt opgjorte udskudte skatteaktiv.

Efter forslaget skal der endvidere ikke kunne ske indregning af skatteudgifterne, hvis det udskudte skatteaktiv er opstået som følge af et arrangement med en offentlig myndighed, der er indgået eller ændret efter den 18. november 2024, eller som følge af et valg eller en beslutning, som en koncernenhed har truffet eller ændret efter den 18. november 2024.

Det foreslås desuden i minimumsbeskatningslovens § 51, stk. 7, nr. 2, at der i regnskabsår, der begynder i perioden mellem den 1. januar 2025 og den 31. december 2026, skal kunne ske indregne af udskudte skatteudgifter, der skyldes betaling eller indfrielse af op til 20 pct. af et udskudt skatteaktiv, der er opstået som følge af en forskel mellem den skattemæssige værdi og den regnskabsmæssige dagsværdi af en koncernenheds aktiver og passiver, når den skattemæssige værdi er fastlagt i medfør af en selskabsskat, der er gennemført efter den 30. november 2021, og jurisdiktionen ikke tidligere har haft en selskabsskat.

Efter forslaget skal der dog kun kunne ske indregning af de udskudte skatteudgifter, hvis det udskudte skatteaktiv, der betales eller indfries, er opstået

UDKAST

som følge af en selskabsskat, der er gennemført senest den 18. november 2024.

Det foreslås i minimumsbeskatningslovens § 51, stk. 8, at tidspunktet for betaling eller indfrielse af de udskudte skatteudgifter, der kan indregnes efter stk. 7, ikke skal kunne fremrykkes som følge af et valg eller en beslutning, som en koncernenhed har truffet eller ændret efter den 18. november 2024, eller som følge af, at der efter denne dato gennemføres ændringer af lovgivningen, et arrangement med en offentlig myndighed eller de af koncernenheden anvendte regnskabsprincipper.

I relation til den midlertidige safe harbour-bestemmelse i minimumsbeskatningslovens § 72, foreslås det, at bestemmelsens stk. 4, nr. 2, ændres, således at det fremgår, at der ved opgørelsen af de forenklede omfattede skatter i en jurisdiktion ikke kan indregnes udskudte skatteudgifter, der vedrører betaling eller indfrielse af udskudte skatteaktiver og udskudte skatteforpligtelser omfattet af forslaget til minimumsbeskatningslovens § 51, stk. 2, nr. 1-3, medmindre de udskudte skatteudgifter kan medregnes ved ansættelsen af den effektive skattesats efter forslaget til minimumsbeskatningslovens § 51, stk. 7 og 8.

Udgangspunktet vil således være, at de omhandlede skatteudgifter ikke vil kunne medregnes ved opgørelsen af de forenklede omfattede skatter i jurisdiktionen. I det omfang der er tale om udskudte skatteudgifter, der efter de almindelige regler i forslaget til minimumsbeskatningslovens § 51, stk. 7 og 8, i en overgangsperiode skal kunne medregnes ved ansættelsen af den effektive skattesats i jurisdiktionen, vil de dog også kunne indregnes ved opgørelsen af de forenklede omfattede skatter efter den midlertidige safe harbour-bestemmelse.

Det bemærkes i den forbindelse, at der efter forslaget til minimumsbeskatningslovens § 51, stk. 7, vil skulle gælde en beløbsmæssig begrænsning, således at der højst kan ske medregning af 20 pct. af det oprindeligt opgjorte udskudte skatteaktiv. Denne grænse vil gælde samlet for medregning af udskudte skatteudgifter efter minimumsbeskatningslovens 51, stk. 7, og minimumsbeskatningslovens § 72, stk. 4, nr. 2.

Har den midlertidige safe harbour-bestemmelse f.eks. fundet anvendelse i en jurisdiktion i regnskabsåret 2024, og er der ved opgørelsen af de forenklede omfattede skatter sket medregning af udskudte skatteudgifter svarende til 20 pct. af et oprindeligt opgjort udskudt skatteaktiv omfattet af forslaget til bestemmelsen i minimumsbeskatningslovens § 51, stk. 2, nr. 1, vil der derfor i regnskabsåret 2025 ikke kunne medregnes (yderligere) udskudte

skatteudgifter vedrørende det pågældende udskudte skatteaktiv. Det vil gælde uden hensyn til, om den pågældende koncern i regnskabsåret 2025 opgør den effektive skattesats i jurisdiktionen efter de almindelige bestemmelser, jf. minimumsbeskatningslovens § 51, stk. 7, eller efter den midlertidige safe harbour-bestemmelse, jf. minimumsbeskatningslovens § 72, stk. 4, nr. 2.

Vedrørende muligheden for at anvende den permanente safe harbour-bestemmelse i minimumsbeskatningslovens § 34, stk. 2, foreslås en ændring af definitionen af »anerkendt kvalificeret indenlandsk ekstraskat« i minimumsbeskatningslovens § 4, nr. 48. Efter forslaget vil en indenlandsk ekstraskat kunne anses for en »anerkendt kvalificeret indenlandsk ekstraskat«, selv om reglerne tillader, at der ved ansættelsen af den effektive skattesats i jurisdiktionen medregnes udskudte skatter, der ikke kan indregnes i det samlede reguleringsbeløb for udskudte skatter efter forslaget til bestemmelserne i minimumsbeskatningslovens § 51, stk. 2, nr. 1-3.

Der foreslås samtidig en ændring af minimumsbeskatningslovens § 34, hvorefter den indberettende koncernenhed ikke vil have mulighed for at træffe beslutning om anvendelse af safe harbour-bestemmelsen i § 34, stk. 2, i det omfang koncernenhederne efter jurisdiktionens regler om indenlandsk ekstraskat kan medregne udskudte skatter omfattet af forslaget til bestemmelserne i minimumsbeskatningslovens § 51, stk. 2, nr. 1-3.

De foreslåede ændringer vil indebære, at de koncerner, der ikke har udskudte skatter omfattet af forslaget til bestemmelserne i minimumsbeskatningslovens § 51, stk. 2, nr. 1-3, vil have mulighed for – hvis betingelserne herfor i øvrigt er opfyldt – at træffe beslutning om at anvende safe harbour-bestemmelsen i minimumsbestemmelsen i minimumsbeskatningslovens § 34, stk. 2.

2.6. Ændring af oplysnings- og registreringsbestemmelserne i minimumsbeskatningslovens § 53, stk. 3, § 55, stk. 1, og § 69, stk. 1 og 2

2.6.1. Gældende ret

Efter minimumsbeskatningslovens § 47, stk. 1, skal koncernenheder og medlemmer af en joint venture-koncern betale indenlandsk ekstraskat, når de har hjemsted i Danmark.

Det følger af § 53, stk. 1, 1. pkt., at en koncernenhed, der har hjemsted i Danmark, i et standardskema skal indgive oplysninger om ekstraskat til Skatteforvaltningen. I 2. pkt. fastsættes det, at standardskemaet kan indgives på koncernenhedens vegne af en udpeget lokal enhed. Ved udpeget lokal

UDKAST

enhed forstås i henhold til § 53, stk. 6, en koncernenhed hjemmehørende i Danmark, som er udpeget af andre koncernenheder i koncernen til på deres vegne at indgive skemaet med oplysninger om ekstraskat samt eventuelle meddelelser.

Efter § 53, stk. 2, kan koncernen beslutte, at standardskemaet med oplysninger om ekstraskat indgives af det ultimative moderselskab eller den udpegede indberettende enhed, når disse er hjemmehørende i en jurisdiktion, som Danmark har en gældende betinget aftale om administrativt samarbejde med.

Når standardskemaet indgives i en anden jurisdiktion, skal en koncernenhed eller en udpeget lokal enhed, der har hjemsted i Danmark, meddele Skatteforvaltningen identiteten på den enhed, som indgiver skemaet med oplysninger om ekstraskat, samt den jurisdiktion, i hvilken denne enhed er hjemmehørende, jf. § 53, stk. 3. I disse situationer vil Skatteforvaltningen derfor modtage oplysningerne i standardskemaet fra den kompetente myndighed i denne anden jurisdiktion.

Der er i OECD-regi vedtaget en modelaftale for en multilateral aftale om udveksling af oplysninger om ekstraskat – den såkaldte ”Multilateral Competent Authority Agreement on exchange of GloBE Information” (herefter GIR MCAA), som kan tiltrædes, når landene har gennemført en kvalificeret implementering af OECD’s modelregler.

I EU-regi er OECD’s modelaftalen indarbejdet i det direktivforslag om ændring af Direktiv 2011/16/EU om administrativt samarbejde på beskatningsområdet, COM(2024) 497, der blev fremsat den 28. oktober 2024.

I henhold til artikel 3 i GIR MCAA skal den kompetente myndighed udveksle oplysningerne senest 3 måneder efter udløbet af indberetningsfristen for rapporteringsåret, dog 6 måneder i overgangsåret.

Det følger af minimumsbeskatningslovens § 53, stk. 4, 1. pkt., at oplysninger om ekstraskat efter § 53, stk. 1, samt meddelelser efter § 53, stk. 3, skal indgives til Skatteforvaltningen senest 15 måneder efter den sidste dag i rapporteringsåret. I overgangsåret, jf. § 51, stk. 4, er fristen 18 måneder efter den sidste dag i rapporteringsåret, jf. § 53, stk. 4, 2. pkt. Fristen kan dog efter stk. 4, 3. pkt., ikke være tidligere end den 30. juni 2026. Idet minimumsbeskatningslovens bestemmelser er en implementering af minimumsbeskatningsdirektivet, som er baseret på OECD’s modelregler, er fristerne de samme for indgivelse af oplysninger i en anden jurisdiktion.

UDKAST

I henhold til § 53, stk. 5, kan Skatteforvaltningen fastsætte regler om standardskemaet efter stk. 1, herunder regler om indgivelsen og om indholdet af standardskemaet, i overensstemmelse med artikel 44 i minimumsbeskatningsdirektivet. Skatteforvaltningen kan endvidere fastsætte regler om indgivelsen af meddelelser, herunder om en meddelelses indhold, som nævnt i stk. 3.

Efter § 69, stk. 3, er stiftelsesdagen for kravet for 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 overgangsåret.

Skatteforvaltningen opkræver ekstraskatten med en sidste rettidig betalingsdag, der er 16 måneder efter den sidste dag i rapporteringsåret, jf. § 69, stk. 1, 1. pkt.

Det følger af § 69, stk. 2, at betalingsfristen i overgangsåret, jf. § 51, stk. 4, er 19 måneder efter den sidste dag i rapporteringsåret.

Det fremgår af minimumsbeskatningslovens § 55, stk. 1, at en koncernenhed, der er omfattet af § 53, stk. 1, 1. pkt., senest inden udløbet af den ordinære oplysningsfrist efter skattekontrollovens § 12, stk. 1, for det indkomstår, for hvilket skemaet med oplysninger om ekstraskat efter minimumsbeskatningslovens § 53 skal indgives, skal meddele Skatteforvaltningen, at koncernenheden er omfattet af minimumsbeskatningsloven.

Bestemmelsen fastsætter pligt for en koncernenhed, der er omfattet af lovens § 53, stk. 1, 1. pkt., til at lade sig registrere hos Skatteforvaltningen. Formålet med bestemmelsen er at sikre, at Skatteforvaltningen af hensyn til sin mulighed for at gennemføre kontrol efter loven har kendskab til de koncernheder, der har hjemsted i Danmark.

Meddelelsen til Skatteforvaltningen i medfør af § 55, stk. 1, skal gives inden udløbet af den ordinære oplysningsfrist efter skattekontrollovens § 12, stk. 1, for det indkomstår, skemaet med oplysninger om ekstraskat vedrører. Skattekontrollovens § 12, stk. 1, fastsætter, at juridiske personer bortset fra dødsboer omfattet af dødsboskatteloven skal give Skatteforvaltningen oplysninger som nævnt i skattekontrollovens § 2 senest 6 måneder efter indkomstårets udløb, jf. dog stk. 2. I stk. 2 fremgår det, at udløber indkomståret i perioden fra og med den 1. marts til og med den 31. marts, skal oplysninger som nævnt i skattekontrollovens § 2 gives senest den 1. september samme år.

Det fremgår af bemærkningerne til minimumsbeskatningslovens § 55, stk. 1, at tvivl hos en koncernenhed om, hvorvidt koncernenheden er omfattet af bestemmelsen, ikke fritager for registrering. I tilfælde af tvivl vil koncernenheden skulle kontakte Skatteforvaltningen med henblik på, at Skatteforvaltningen vil kunne give vejledning om spørgsmålet, jf. Folketingstidende 2023-24, tillæg A, L 5 som fremsat, side 174.

2.6.2. Skatteministeriets overvejelser

I tilfælde omfattet af § 53, stk. 2, indgives den pågældende concerns oplysninger om ekstraskat ikke direkte til Skatteforvaltningen, men til den kompetente myndighed i en anden jurisdiktion. Skatteforvaltningens modtagelse af oplysningerne om ekstraskat må derfor afvente en udveksling fra de kompetente myndigheder i denne anden jurisdiktion.

Når fristen for at indgive oplysninger er 15 måneder efter den sidste dag i rapporteringsåret, dvs. hvor der ikke er tale om overgangsåret, vil den seneste rettidige betalingsdag være 16 måneder efter den sidste dag i rapporteringsåret. I overgangsåret vil fristen for at indgive oplysninger og seneste rettidige betalingsdag være henholdsvis 18 og 19 måneder efter den sidste dag i rapporteringsåret. Sammenhængen mellem disse frister og 3-måneders fristen for udveksling af oplysninger mellem de berørte kompetente myndigheder vil kunne skabe den u hensigtsmæssige situation, at kravet om ekstraskat for en koncernenhed med hjemsted i Danmark er stiftet og indberettet til de kompetente myndigheder i en anden jurisdiktion, uden at Skatteforvaltningen i tide for rettidig opkrævning efter § 69 har modtaget oplysning om kravets forventede størrelse.

Det vurderes derfor, at der bør indføres regler, der vil medføre, at Skatteforvaltningen modtager oplysninger så betids, at et stiftet krav om ekstraskat kan opkræves i overensstemmelse med de gældende regler, uafhængigt af om oplysninger om ekstraskat indgives i Danmark eller i en anden jurisdiktion. For samtidig at sikre tilstrækkelig tid til den administrative behandling vurderes det hensigtsmæssigt at udskyde betalingsfristerne i § 69 med 1 måned, således at den seneste rettidige betalingsdag vil være 17 måneder efter den sidste dag i rapporteringsåret, dog 20 måneder i overgangsåret.

Det er vurderingen, at henvisningen i minimumsbeskatningslovens § 55, stk. 1, til den ordinære oplysningsfrist efter skattekontrollovens § 12, stk. 1, hos koncernenheder, der er omfattet af minimumsbeskatningsloven, men som ikke er omfattet af skattekontrollovens § 12, stk. 1, kan give anledning til tvivl om, hvorvidt de skal give meddelelse til Skatteforvaltningen med henblik på registrering.

Det vurderes derfor hensigtsmæssigt at ændre § 55, stk. 1, hvormed henvisningen udgår. Det vil herefter fremgå tydeligere, at det afgørende for, om en koncernenhed skal give meddelelse til Skatteforvaltningen, er, at koncernenheden er omfattet af § 53, stk. 1, 1. pkt.

Det er desuden vurderingen, at begrebet »indkomstår« i § 55, stk. 1, bør erstattes af »rapporteringsår«, da det er rapporteringsåret, der i loven i øvrigt bliver anvendt.

2.6.3 Den foreslåede ordning

Det foreslås, at minimumsbeskatningslovens § 53, stk. 3, ændres, således at meddelelser til Skatteforvaltningen fremover også skal indeholde oplysninger om ekstraskatten, der er indberettet i en anden jurisdiktion vedrørende koncernenheder med hjemsted i Danmark. Sådanne meddelelser om ekstraskatten forventes at skulle indgives via en blanket, som Skatteforvaltningen i medfør af § 53, stk. 5, kan fastsætte nærmere regler om.

Det foreslås samtidig, at minimumsbeskatningslovens § 69, stk. 1 og 2, ændres, så betalingsfristerne for ekstraskat vedrørende et rapporteringsår og den særlige frist vedrørende overgangsåret begge forlænges med 1 måned.

Formålet med forslaget er at sikre, at Skatteforvaltningen modtager oplysninger om beløbet, der forventes at skulle betales i ekstraskat i Danmark med henblik på at foretage opkrævningen heraf efter § 69 på samme måde, som hvis oplysningerne i standardskemaet var indgivet direkte til Skatteforvaltningen. Forslaget vil derfor også sikre, at koncernenhederne får samme frist for betaling af ekstraskatten, som hvis oplysninger om ekstraskat var indgivet direkte til Skatteforvaltningen. Formålet er desuden at sikre, at Skatteforvaltningen har tilstrækkelig tid til at foretage den administrative behandling af meddelelserne, herunder håndtere opkrævningen af den skyldige ekstraskat.

Forslaget vil medføre, at koncernenheder og udpegede lokale enheder hjemmehørende i Danmark fremover i meddelelser efter § 53, stk. 3, også skal give oplysninger om den ekstraskat, der er indberettet på deres vegne i en anden jurisdiktion, og som tilfalder Danmark efter § 47, stk. 1. Forslaget vil samtidig medføre, at enhederne får en længere betalingsfrist for så vidt angår krav om ekstraskat.

Det foreslås endvidere at ændre § 55, stk. 1, således at henvisningen til den ordinære oplysningsfrist efter skattekontrollovens § 12, stk. 1, udgår. Det foreslås desuden at erstatte begrebet »indkomstår« med »rapporteringsår«.

Formålet med forslaget er at undgå, at koncernenheder, der er omfattet af minimumsbeskatningslovens § 53, stk. 1, 1. pkt., men som ikke er omfattet af skattekontrollovens § 12, stk. 1, vil kunne være i tvivl om, hvorvidt de vil skulle give meddelelse til Skatteforvaltningen efter § 55, stk. 1. Formålet er desuden at ensrette begrebsanvendelsen i minimumsbeskatningsloven.

Forslaget vil medføre, at en koncernenhed, der er omfattet af § 53, stk. 1, 1. pkt., senest inden 6 måneder efter udløbet af rapporteringsåret vil skulle indgive meddelelse til Skatteforvaltningen om, at koncernenheden er omfattet af minimumsbeskatningsloven.

2.7. Aflønning af kvalificerede distributører i visse lande

2.7.1. Gældende ret

Det følger af ligningslovens § 2, at såkaldte kontrollerede transaktioner skal ske til priser og vilkår, som kunne være opnået mellem uafhængige parter (armslængdeprincippet). Armslængdeprincippet fortolkes i overensstemmelse med den nyeste udgave af OECD's transfer pricing retningslinjer, som indeholder detaljerede regler for, hvordan armslængdeprisen for kontrollerede transaktioner skal fastsættes, herunder i relation til forskellige typer af kontrollerede transaktioner. Den nyeste udgave er i øjeblikket fra 2022.

Kontrollerede transaktioner dækker over transaktioner mellem parter, hvor den ene part har bestemmende indflydelse over den anden, eller en tredje part har bestemmende indflydelse over dem begge. Der er som udgangspunkt bestemmende indflydelse, når et selskab eller en fysisk person har ejerskab eller rådighed over stemmerettigheder, således at der direkte eller indirekte ejes mere end 50 pct. af aktiekapitalen eller rådes over mere end 50 pct. af stemmerne, jf. ligningslovens § 2, stk. 2.

Armslængdeprincippet fremgår også af Danmarks dobbeltbeskatningsoverenskomster med andre lande og af OECD's modeloverenskomsts artikel 9. Bestemmelserne i overenskomsterne skal ligeledes fortolkes i overensstemmelse med den nyeste udgave af OECD's transfer pricing retningslinjer.

Armslængdeprincippet består helt grundlæggende i at sammenligne kontrollerede transaktioner med ikke-kontrollerede transaktioner for derved at fastsætte vilkår og priser for de kontrollerede transaktioner i overensstemmelse med de vilkår og priser, der ville være blevet aftalt, hvis de kontrollerede transaktioner havde fundet sted mellem uafhængige parter under sammenlignelige omstændigheder.

UDKAST

For at kunne lave en sammenligning af vilkår og priser kræves det, at den kontrollerede transaktion er sammenlignelig med den uafhængige transaktion. Der foretages derfor en sammenlignelighedsanalyse, som består i

- at fastlægge den kontrollerede transaktion og de omstændigheder, hvorunder den har fundet sted,
- at finde sammenlignelige transaktioner mellem uafhængige parter, og
- at vælge den mest egnede transfer pricing-metode.

I praksis kan det ofte være meget vanskeligt at finde et perfekt sammenlignelighedsgrundlag, medmindre der f.eks. er tale om råvarer, der handles på en råvarebørs. Dette gælder også for distributører, der alene har simple distributionstransaktioner (herefter »kvalificerede distributionstransaktioner« og »kvalificerede distributører«).

Ved kvalificerede distributionstransaktioner forstås i denne sammenhæng transaktioner, hvor distributører køber materielle aktiver fra en eller flere koncernforbundne parter med henblik på en gros-distribution til uafhængige parter, og hvor salgsgenter eller kommissionærer bidrager til en eller flere koncernforbundne parters en gros-distribution af materielle aktiver til uafhængige parter. Der er således ikke tale om kvalificeret distribution ved distribution af f.eks. serviceydelser, råvarer og digitale aktiver eller ved distribution til slutbrugere.

Kvalificerede distributører udfører alene simple distributionsfunktioner, hvorfor distributøren ikke kan være den koncernforbundne part, der påtager sig økonomisk væsentlige risici, eller som ejer unikke og værdifulde immaterielle aktiver. Hvilke simple funktioner en kvalificeret distributør udfører, vil afhænge af distributørens forretningsmodel. Simple distributionsfunktioner kan omfatte indkøb af varer med henblik på videresalg, identifikation af nye kunder, varetagelse af kunderelationer, visse servicefunktioner vedrørende solgte varer, implementering af reklame og markedsføringsaktiviteter, varelagerfunktioner, håndtering af ordrer og logistik samt fakturaer og opkrævning.

Når der ikke findes et perfekt sammenligningsgrundlag, som kan danne grundlag for vurderingen af, om priser og vilkår er i overensstemmelse med armslængdeprincippet, er TNM-metoden (Transactional Net Margin Method (den transaktionsbaserede nettoavancemetode)) ofte mere anvendelig end de traditionelle transaktionsbestemte metoder, som f.eks. CUP-metoden (Comparable Uncontrolled Price Method (den frie markedsprismetode)).

UDKAST

Metodevalget for kvalificerede distributører vil derfor ofte medføre, at TNM-metoden anvendes i praksis. Når TNM-metoden anvendes, sammenlignes indtjeningen fra transaktionen på nettoavanceniveau, dvs. indtjeningen efter at både variable omkostninger og kapacitetsomkostninger/driftsomkostninger er fratrukket, med den indtjening uafhængige opnår ved sammenlignelige transaktioner.

I praksis anvendes databaseundersøgelser ofte til at finde sammenlignelige data. Ved sådanne databaseundersøgelser vil der normalt være sammenlignelighedsdefekter som følge af uidentificerede forskelle mellem transaktionerne og de forretningsmæssige aktiviteter hos den testede part og de sammenlignelige selskaber, hvorfor intervallet i praksis indsnævres til det interkvartile interval, dvs. der ses bort fra den øverste og nederste fjerdedel af resultaterne, hvorved intervallet udgøres af den centrale halvdel af resultaterne. I praksis korrigeres prisfastsættelser, der ligger uden for det interkvartile interval, desuden til det punkt i det interkvartile interval, der er mest sammenlignelig med den kontrollerede transaktion. Foreligger der ikke tilstrækkelige oplysninger til at vurdere, om ét punkt i intervallet er mere sammenligneligt end et andet, reguleres til medianen, dvs. det midterste resultat i intervallet.

Det kan imidlertid være vanskeligt at finde sammenlignelige data selv til TNMM-databaseundersøgelser. Dette gælder særligt i lande, hvor kapaciteten og ressourcerne til at foretage sammenlignelighedsanalyserne er lavere end i OECD-landene, som efterhånden har større erfaring med disse.

OECD offentliggjorde den 19. februar 2024 en rapport om simplificering og forenkling af tilgangen til at fastsætte armslængdepriser på distributionstransaktioner for kvalificerede distributører (herefter »beløb B rapporten«). Tilgangen er udarbejdet med en særlig fokus på distributionsaktivitet i såkaldte lavkapacitetsjurisdiktioner. Rapporten er indføjjet i OECD's transfer pricing retningslinjer som et bilag til kapitel IV.

Baggrunden for beløb B rapporten er OECD-aftalen. OECD-aftalen består af to søjler. Beløb B rapporten er den foreløbige udmøntning af søjle 1, beløb B (fase 1), som indebærer en simplificering og forenkling af tilgangen til at fastsætte armslængdepriser på distributionstransaktioner for kvalificerede distributører.

Det følger af beløb B rapporten, at det er frivilligt for lande, om de ønsker at anvende den simplificerede og forenklede tilgang til at fastsætte armslængdepriser på distributionstransaktioner for kvalificerede distributører.

Landene kan vælge at anvende tilgangen som en regel, som den skattepligtige kan tilvælge (safe harbour regel), eller som en regel, som det er obligatorisk for den skattepligtige at anvende. Tilgangen kan anvendes for indkomstår, der påbegyndes 1. januar 2025 eller senere.

Det følger dog af en politisk aftale i OECD/G20 Inclusive Framework, at medlemslandene i Inclusive Framework i visse tilfælde vil være forpligtet til at acceptere tilgangen. Det vil være tilfældet, hvor tilgangen anvendes af skattepligtige og/eller skattemyndighederne i et land, der er optaget på en liste over kvalificerede lande, og der gælder en dobbeltbeskatningsoverenskomst mellem de to lande. Listen over kvalificerede lande opdateres hvert femte år.

Tilgangen fører til et tilnærmet armslængderesultat i form af et EBIT-afkast (dvs. earnings before interest and taxes (overskud før renter og skatter)) målt i forhold til nettoomsætning (return on sales). Tilgangen, som bygger på en global databaseundersøgelse, er nærmere beskrevet i rapportens kapitel 5. Der er alene tale om et tilnærmet armslængderesultat, hvorfor den simplificerede og forenkede tilgang ikke kan anvendes til at retfærdiggøre resultatet som et armslængderesultat i en jurisdiktion, som ikke anvender tilgangen. Det resultat, der fremgår ved anvendelsen af den simplificerede og forenkede tilgang, kan dog konkret svare til armslængdeprisen.

2.7.2. Skatteministeriets overvejelser

Det er en prioritet for regeringen at sikre, at multinationale koncerner betaler en fair skat. Derfor har Danmark støttet og deltaget aktivt i arbejdet med OECD-aftalen fra 2021.

Det er vurderingen, at Danmark ikke skal vælge at gennemføre den simplificerede og forenkede tilgang på kvalificerede distributører med aktivitet i Danmark på baggrund af beløb B rapporten fra februar 2024. Det skyldes bl.a., at tilgangen vil kunne give anledning til dobbeltbeskatning eller dobbelt-ikke-beskatning. Et dansk tilvalg af tilgangen vil nemlig ikke medføre, at det andet land, hvor den anden part i den kontrollerede transaktion er hjemmehørende, er forpligtet til at respektere den pris, der følger af den simplificerede og forenkede tilgang. Den anden part vil dermed skulle følge det almindelige armslængdeprincip, hvilket vil kunne medføre, at der opstår forskelle mellem de to prisfastsættelser.

Endvidere ville Danmark i en eventuel forhandling om en gensidig aftale til undgåelse af dobbeltbeskatningen skulle forhandle på baggrund af det almindelige armslængdeprincip. Dette fremgår af kapitel 8 i beløb B rapporten.

UDKAST

Afslutningen af forhandlinger vedrørende fase 2 af beløb B bør derfor forventes, inden der tages endelig stilling til, om Danmark skal anvende den simplificerede og forenklede tilgang til kvalificeret distributionsaktivitet i Danmark.

Medlemslandene i Inclusive Framework, herunder Danmark, har imidlertid forpligtet sig til at acceptere tilgangen ved at tage alle rimelige skridt til at fjerne potentiel dobbeltbeskatning, hvis tilgangen anvendes i et land, der er optaget på listen over kvalificerede lande, og der eksisterer en dobbeltbeskatningsoverenskomst mellem de to lande.

Der er 23 lande på listen, som har en dobbeltbeskatningsoverenskomst med Danmark. De 23 lande er Argentina, Armenien, Aserbajdsjan, Brasilien, Egypten, Filippinerne, Georgien, Jamaica, Kenya, Malaysia, Marokko, Mexico, Montenegro, Nordmakedonien, Pakistan, Serbien, Sri Lanka, Sydafrika, Thailand, Tunesien, Ukraine, Vietnam og Zambia.

Anvendes den simplificerede og forenklede tilgang ved prisfastsættelsen i et af de 23 lande, vil der kunne opstå dobbeltbeskatning eller dobbelt-ikkebeskatning ved kontrollerede transaktioner med selskaber, der er skattepligtige i Danmark. Det skyldes, at det danske selskab ved opgørelsen af den danske indkomstopgørelse vil skulle anvende prisen fastsat i overensstemmelse med det almindelige armslængdeprincip i ligningslovens § 2.

Det er derfor nødvendigt for at leve op til den politiske forpligtelse, at det almindelige armslængdeprincip i ligningslovens § 2 fraviges, når et dansk selskab har kontrollerede transaktioner med en kvalificeret distributør i et af de 23 lande, og den simplificerede og forenklede tilgang anvendes af den kvalificerede distributør i det pågældende land til at fastsætte priserne på de kontrollerede transaktioner.

Det bemærkes, at det vil være dansk opfattelse, at dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem de to lande vil skulle fortolkes i overensstemmelse med beløb B rapporten, hvis det andet land har valgt at anvende den simplificerede og forenklede tilgang. Aftalen om den politiske forpligtelse må ses som en efterfølgende aftale om fortolkningen og anvendelsen af dobbeltbeskatningsoverenskomsten, jf. artikel 31, stk. 3, litra a, i Wienerkonventionen om traktatretten.

2.7.3. Den foreslåede ordning

Det foreslås, at der indsættes en ny bestemmelse som ligningslovens § 2 B om accept af den simplificerede og forenklede tilgang for kvalificerede di-

UDKAST

istributionstransaktioner i de 23 lande, som er omfattet af den politiske forpligtelse i beløb B rapporten, og som har en dobbeltbeskatningsoverenskomst med Danmark.

Ved kvalificerede distributionstransaktioner vil der i denne sammenhæng skulle forstås transaktioner, hvor distributøren køber materielle aktiver fra en eller flere koncernforbundne parter med henblik på en gros-distribution til uafhængige parter, og hvor salgsagenter eller kommissionærer bidrager til en eller flere koncernforbundne parters en gros-distribution af materielle aktiver til uafhængige parter. Der vil således ikke være tale om kvalificeret distribution ved distribution af f.eks. serviceydelser, råvarer og digitale aktiver.

Der vil alene kunne være tale om kvalificeret distribution, hvis der er tale om en gros-distribution. Ved en gros-distribution vil der skulle forstås alle former for distribution af materielle aktiver til kunder med undtagelse af distribution til slutbrugere. En distributør vil dog kunne anses for at være en gros-distributør, selv om distributøren i begrænset omfang har omsætning med slutbrugere. De seneste 3 års nettoomsætning fra distribution til slutbrugere vil dog ikke kunne overstige 20 pct. af de seneste 3 års samlede nettoomsætning.

Den foreslåede bestemmelse vil alene kunne finde anvendelse, hvis den kvalificerede distributionsaktivitet sker i et af følgende 23 lande: Argentina, Armenien, Aserbajdsjan, Brasilien, Egypten, Filippinerne, Georgien, Jamaica, Kenya, Malaysia, Marokko, Mexico, Montenegro, Nordmakedonien, Pakistan, Serbien, Sri Lanka, Sydafrika, Thailand, Tunesien, Ukraine, Vietnam eller Zambia.

Reglen vil medføre, at Danmark accepterer det tilnærmede armslængderesultat, når det andet land har tilvalgt den simplificerede og forenkledede tilgang for kvalificerede distributionstransaktioner ved fastlæggelse af armslængdepriser og -vilkår for kontrollerede transaktioner, og prisen er fastsat i overensstemmelse med den simplificerede og forenkledede tilgang. Det vil derfor ikke være tilstrækkeligt, at landet fremgår af listen over lande. Det vides ikke på nuværende tidspunkt, i hvilket omfang de 23 lande vil vælge at anvende den simplificerede og forenkledede tilgang til at fastsætte armslængdepriser på kvalificerede distributionstransaktioner.

Har det andet land valgt den simplificerede og forenkledede tilgang som en regel, der kan tilvælges af distributionsselskabet (dvs. som en safe harbour regel), vil det tillige være en forudsætning, at distributionsselskabet har valgt at anvende tilgangen.

UDKAST

Den foreslåede bestemmelse vil medføre, at den simplificerede og forenklede tilgang for kvalificerede distributionstransaktioner i de pågældende tilfælde anvendes ved fastlæggelsen af priser og vilkår for kontrollerede handelsmæssige eller økonomiske transaktioner i stedet for det almindelige armslængdeprincip i ligningslovens § 2.

Det foreslås, at transaktionen for at være omfattet af den simplificerede og forenklede tilgang for kvalificerede distributionstransaktioner vil skulle være en kvalificeret distributionstransaktion, som opfylder følgende fem betingelser:

- 1) Den kvalificerede distributionstransaktion indeholder økonomisk relevant karakteristika, som medfører, at prisen pålideligt vil kunne fastsættes ved hjælp af en prisfastsættelsesmetode, der kun tester distributøren.
- 2) Distributørens årlige driftsomkostninger udgør mindst 3 pct. eller højst 20 pct. af distributørens nettoomsætning. Den øvre grænse vil dog kunne sættes til en højere procentsats, hvis det land, hvor distributionsaktiviteterne udøves, anvender en højere procentsats, idet den øvre grænse dog ikke vil kunne overstige 30 pct.
- 3) Distributionsaktiviteten vedrører ikke distribution af ikke-materielle aktiver eller af serviceydelser, eller markedsføring, handel eller distribution af råvarer.
- 4) Distributøren udfører ikke andre typer af aktiviteter, medmindre den kvalificerede distributionsaktivitet kan vurderes og prisen pålideligt kan fastsættes uafhængigt af den øvrige aktivitet.
- 5) Prisen kan ikke fastsættes mere pålideligt ved sammenligning med en transaktion mellem uafhængige parter, der involverer den ene af parterne i den kontrollerede transaktion.

Betingelserne i nr. 1-4 svarer til betingelserne i Beløb B rapporten, pkt. 13 og 14. Betingelse nr. 5 fremgår af pkt. 42 i rapporten.

Den første betingelse vil medføre, at transaktion vil skulle indeholde økonomisk relevant karakteristika, som medfører, at prisen pålideligt vil kunne fastsættes ved hjælp af en prisfastsættelsesmetode, der kun tester distributøren, dvs. en ensidig prisfastsættelsesmetode, hvor distributøren er den testede part.

Det vil ikke være muligt at anvende en ensidig prisfastsættelsesmetode som f.eks. TNM-metoden, når begge parter yder unikke og værdifulde bidrag i forhold til en kontrolleret transaktion. De unikke og værdifulde bidrag kan bestå af funktioner vedrørende immaterielle aktiver samt den hertil knyttede risiko. Ensidige metoder kan heller ikke anvendes, når parternes aktiviteter

UDKAST

er meget integrerede og derfor ikke kan vurderes hver for sig, eller når parterne har en fælles eller nært forbunden væsentlig risiko ved en aktivitet.

Den anden betingelse vil medføre, at visse transaktioner udelukkes fra den simplificerede og forenklede tilgang ved hjælp af kvantitative filtre. Disse kvantitative filtre vil virke som en simpel metode til at udelukke visse transaktioner fra tilgangen som følge af, at driftsomkostningers relative omfang peger i retning af, at den simplificerede og forenklede metode måske ikke vil være velegnet til at prisfastsætte transaktionerne. Den øvre grænse, hvor driftsomkostninger vil udgøre mellem 20 og 30 pct. af distributørens omsætning, vil f.eks. kunne pege i retning af, at distributøren har andre funktioner end distributionsaktivitet. De kvantitative filtre vil skulle beregnes på baggrund af et 3-årigt vægtet gennemsnit.

Hvis transaktionerne udelukkes fra tilgangen, vil det almindelige armslængdeprincip finde anvendelse.

Den tredje betingelse vil medføre, at det vil være en forudsætning, at der er tale om distribution af materielle aktiver. Distribution af immaterielle aktiver, software og serviceydelser vil derfor være udelukket fra den simplificerede og forenklede tilgang.

Den tredje betingelse vil også indebære, at handel, markedsføring og distribution af råvarer bliver udelukket. Råvarer vil i denne forbindelse skulle forstås bredt således, at det omfatter fysiske produkter som kulbrinter, mineraler m.v. og landbrugsprodukter. Det vil også omfatte råvarer, der har undergået en kvalificerende proces. Endelig vil det omfatte råvarer, der handles til en noteret pris på f.eks. en råvarebørs. Der kan i øvrigt henvises til Beløb B rapporten, pkt. 26-31.

Den fjerde betingelse vil medføre, at den simplificerede og forenklede tilgang ikke vil kunne finde anvendelse, hvis distributøren udfører andre typer af aktiviteter, f.eks. produktion, forskning og udvikling eller finansiering. Den simplificerede og forenklede tilgang vil dog kunne anvendes, hvis den kvalificerede distributionsaktivitet kan vurderes og prisen pålideligt fastsættes uafhængigt af den øvrige aktivitet. Anvendes den simplificerede og forenklede tilgang kun på en del af selskabets samlede aktivitet, vil beregningen under den anden betingelse (de kvantitative filtre beskrevet ovenfor) skulle foretages på baggrund af driftsomkostninger og nettoomsætningen vedrørende den kvalificerede distributionsaktivitet.

Den femte betingelse vil medføre en undtagelse fra den simplificerede og forenklede tilgang, hvis prisen på den kontrollerede transaktion vil kunne

UDKAST

fastsættes mere pålideligt ved hjælp af den frie markedsprismetode (Comparable Uncontrolled Price Method (CUP)), hvor grundlaget er en såkaldt intern CUP, dvs. en sammenlignelig transaktion mellem den ene af parterne i den kontrollerede transaktion og en ekstern uafhængig part. Det fremgår af kapitel 4 i beløb B rapporten, at dette formentligt vil være sjældent forekommende, da tilgangen ikke finder anvendelse på råvarer.

Det vil som nævnt desuden være en forudsætning, at prisen på den kvalificerede distributionstransaktion vil skulle være fastsat i overensstemmelse med den simplificerede og forenklede tilgang for kvalificerede distributionstransaktioner, dvs. de retningslinjer, der følger af kapitel 5 i beløb B rapporten.

Det følger af retningslinjerne i beløb B rapporten, at distributørens afkast vil skulle opgøres som et tilnærmet armslængderesultat i form af et EBIT-afkast (dvs. earnings before interest and taxes (overskud før renter og skatter)) målt i forhold til nettoomsætning (return on sales). Størrelsen på EBIT-afkastet i procent af nettoomsætningen vil blive fastsat på baggrund af følgende tabel:

Industrigruppering	1	2	3
Intensitetsfaktor	Pct.		
(A) Høj intensitet af driftsaktiver	3,50	5,00	5,50
(B) Mellemhøj intensitet af driftsaktiver	3,00	3,75	4,50
(C) Mellemlav intensitet af driftsaktiver	2,50	3,00	4,50
(D) Lav intensitet af driftsaktiver /ikke-intensitet af driftsomkostninger	1,75	2,00	3,00
(E) Lav intensitet af driftsaktiver /lav intensitet af driftsomkostninger	1,50	1,75	2,25

Afkastet vil skulle anses for at være acceptabelt, hvis det ligger inden for et interval på plus/minus 0,5 procentpoint af den relevante procentsats i tabellen.

Afkastets størrelse vil således afhænge af følgende tre faktorer: Hvilken industrigruppering distributøren opererer i, intensiteten af driftsaktiver og intensiteten af driftsomkostninger. Intensiteten af driftsomkostninger vil alene være relevant, hvis intensiteten af driftsaktiver er lav (række D og E).

UDKAST

De tre industrigrupperinger er defineret i beløb B rapporten og er opdelt på følgende vis på baggrund af de produkter, der distribueres:

Gruppe 1: Letfordærlige varer, madvarer, husholdningsforbrugsvarer, bygningsmaterialer og -forsyninger, VVS-forsyninger og metaller.

Gruppe 2: Alle varer, der ikke falder i gruppe 1 eller 3, herunder IT-hard-ware, elektronik, dyrefoder, alkohol, tobak, tøj, fodtøj, medicin, kosmetik, helseprodukter og møbler.

Gruppe 3: Medicinske maskiner, industrimaskiner, herunder industri- og landbrugskøretøjer, industriværktøj og diverse forsyninger af industrikomponenter.

Hvis distributøren distribuerer produkter fra forskellige grupperinger, vil der skulle foretages en fordeling på baggrund af den andel af distributørens salg, der falder i hver kategori. Det vil dog ikke gælde, hvis mindst 80 pct. af distributørens salg ligger i en af kategorierne, idet afkastet i givet fald alene vil skulle baseres på denne industrigruppering.

Ved høj intensitet af driftsaktiver vil skulle forstås, at værdien af selskabets driftsaktiver svarer til mindst 45 pct. af nettoomsætningen. Ved mellemhøj intensitet af driftsaktiver vil skulle forstås, at værdien af driftsaktiver svarer til mindst 30 pct., men mindre end 45 pct. af nettoomsætningen. Ved mellem-lav intensitet af driftsaktiver vil skulle forstås, at værdien af driftsaktiver svarer til mindst 15 pct., men mindre end 30 pct. af nettoomsætningen. Ved lav intensitet af driftsaktiver vil skulle forstås, at værdien af driftsaktiver svarer til mindre end 15 pct. af nettoomsætningen.

Driftsaktiver vil omfatte både materielle og immaterielle aktiver (dog ikke goodwill) med tillæg af finansiel arbejdskapital, og værdien vil skulle opgøres efter den anvendte regnskabsstandard.

Der vil være tale om en nettoopgørelse, hvorfor værdien af kreditorer vil indgå som et passiv i opgørelsen af driftsaktiver. Der vil være en værnsregel, der vil skulle forhindre forvridende (koncerninterne) kreditorvilkår, hvor der gives mere end 90 dages kredit. Værdien af kreditorer vil derfor ikke kunne overstige omkostningerne ved solgte varer divideret med 365 og multipliceret med 90. Værnsregelens virkemåde er illustreret i Beløb B rapporten (eksempel 6).

UDKAST

Ved ikke-lav intensitet af driftsomkostninger vil skulle forstås, at de svarer til 10 pct. eller mere af nettoomsætningen. Ved lav intensitet af driftsomkostninger vil skulle forstås, at de svarer til mindre end 10 pct. af nettoomsætningen.

Driftsomkostninger vil være distributørens samlede egne omkostninger opgjort efter den anvendte regnskabsstandard med undtagelse af anskaffelsessummer på salgsaktiver og omkostninger i relation til finansiering, investeringer og indkomstskatter. Ekstraordinære omkostninger, der ikke vedrører driften, vil ikke skulle anses for driftsomkostninger. Den anvendte regnskabsstandard vil være den regnskabsstandard, som distributionselskabet anvender ved udarbejdelsen af regnskabet efter lovgivningen i det land, hvor aktiviteten udøves.

Anvendes den simplificerede og forenklede tilgang kun på en del af selskabets samlede aktivitet (se betingelse nr. 4 ovenfor), vil driftsomkostningerne og nettoomsætningen alene være driftsomkostninger og nettoomsætning vedrørende den kvalificerede distributionsaktivitet.

Beregningerne af intensiteten af driftsaktiver og intensiteten af driftsomkostninger vil skulle baseres på et vægtet gennemsnit over de seneste 3 regnskabsår.

Beregningen af afkastet vil kunne illustreres med følgende eksempel:

En multinational koncern producerer og distribuerer husholdningsforbrugsvarer. Selskab A er moderselskabet i koncernen og hjemmehørende i land A. Selskab B er et datterselskab hjemmehørende i land B, som står for en gros-distributionen i land B.

Selskab A sælger husholdningsforbrugsvarer til selskab B, som distribuerer produkterne til detailhandlere i land B. Selskab B har ikke andre funktioner.

Afkastets størrelse findes ved at gennemføre følgende tre trin.

I første trin fastslås industrigruppen. Selskab B distribuerer husholdningsforbrugsvarer og falder derfor i gruppe 1.

I andet trin fastslås den relevante intensitetsfaktor. Første beregnes intensiteten af driftsaktiver. Denne beregnes på baggrund af et gennemsnit over de 3 seneste regnskabsår. Selskab B har følgende salgsomsætning, værdi af driftsaktiver og driftsomkostninger:

UDKAST

	År -3	År -2	År -1	Vægtet gennemsnit af intensiteten
Salg	199	195	205	599
Værdi af driftsaktiver	72	48	55	175
Intensitet af driftsaktiver i pct.				29,22
Driftsomkostninger	50	47	46	143
Intensitet af driftsomkostninger i pct.				23,87

Det forudsættes, at værnsreglen om forvridende kreditvilkår ikke finder anvendelse som følge af, at værdien af kreditorer ikke overstige grænsen.

Intensiteten af driftsaktiver er 29,22 pct., mens intensiteten af driftsomkostninger er 23,87 pct. Selskab B falder således i intensitetsfaktor C.

I tredje trin kan afkastet for selskab B derfor sættes til 2,5 pct. (+/- 0,5 procentpoint). Hvis distributørens afkast ligger uden for dette interval, vil skatteadministrationen skulle foretage en justering til det centrale punkt i intervallet, dvs. 2,5 pct.

I OECD's retningslinjer er der indsat to potentielle justeringer af distributørens afkast.

Den første potentielle justering (trin 4) vil være en værnsregel, som vil skulle sikre, at den simplificerede og forenklede tilgang til at fastsætte armslængdepriser ikke fører til klart forkerte resultater. Værnsreglen vil være et krydscheck af afkastet målt i forhold til driftsomkostningerne. Krydschecket vil medføre, at afkastet ikke kan overstige 40-70 pct. af selskabets driftsomkostninger og ikke kan være mindre end 10 pct. af selskabets driftsomkostninger. Den øvre grænse vil afhænge af selskabets intensitetsfaktor (se tabellen ovenfor). Den vil således være 70 pct., hvis selskabet har en høj intensitet af driftsaktiver (A), 60 pct., hvis selskabet har en middel intensitet af driftsaktiver (B og C), og 40 pct. hvis selskabet har en lav intensitet af driftsaktiver (D og E).

UDKAST

De øvre grænser vil skulle justeres til 80 pct., 70 pct. og 45 pct., hvis distributionsselskabet er hjemmehørende i visse kvalificerede jurisdiktioner. Kvalificerede jurisdiktioner i forhold til værnreglen er jurisdiktioner, som Verdensbanken klassificerer som lav indkomst, lavere middel indkomst og øvre middel indkomst. Alle 23 lande, der vil blive omfattet af den foreslåede bestemmelse, vil være kvalificerede jurisdiktioner i forhold til værnreglen. Listen over kvalificerede lande i forhold til værnreglen vil skulle opdateres hvert femte år.

Værnsreglen vil i overensstemmelse med OECD's retningslinjer fungere således, at hvis afkastet – som følge af trin 1-3 ovenfor – ligger uden for intervallet mellem den nedre grænse og den øvre grænse, vil afkastet skulle justeres til det nærmeste punkt i intervallet.

Dette kan illustreres med følgende eksempel. Et selskab i en kvalificeret jurisdiktion har salgsindtægter på 200 og driftsindkomster på 10. Trin 1-3 medfører, at afkastet i forhold til salget skal fastsættes til 3,75 pct. (industri-gruppe 2 med intensitetsfaktor B). Efter trin 1-3 kan EBIT-afkastet fastsættes til $(200 \times 3,75 \text{ pct.}) 7,5$. Værnsreglen medfører imidlertid, at afkastet maksimalt kan være 70 pct. af driftsomkostningerne på 10, dvs. 7. EBIT-afkastet skal derfor nedsættes til 7 svarende til et afkast i forhold til salget på 3,5 pct.

Den anden potentielle justering (trin 5) vil være en opjustering af afkastet for kvalificerede jurisdiktioner, hvor der er utilstrækkelige oplysninger, som vil kunne validere, om trin 1-4 fører til passende resultater, og hvor den kvalificerede jurisdiktion rimeligvis vil kunne anses for at være en højrisiko jurisdiktion. Afkastet i forholdet til salget som følge af trin 1-4 vil skulle forhøjes med et tillæg beregnet på baggrund af selskabets intensitet af driftsaktiver (dog maksimalt 85 pct.) multipliceret med en risikojusteringsprocent. Risikojusteringsprocenten vil afhænge af jurisdiktionens kreditvurdering, se nedenstående tabel.

19 af de 23 lande, der vil blive omfattet af den foreslåede bestemmelse, jf. forslaget til ligningslovens § 2 B, stk. 2, vil være kvalificerede jurisdiktioner i forhold til denne justering (alle med undtagelse af Serbien, Thailand, Ukraine og Vietnam). Listen over kvalificerede lande i forhold til utilstrækkelige oplysninger vil – ligesom de andre landelister – skulle opdateres hvert femte år.

Jurisdiktionens kreditvurdering	Risikojusteringsprocenten
BBB+	0,0

UDKAST

BBB	0,0
BBB-	0,3
BB+	0,7
BB	1,2
BB-	1,8
B+	2,8
B	3,8
B-	4,9
CCC+	5,9
CCC	7,5
CCC- (eller lavere)	8,6

Justeringen efter denne mekanisme som følge af utilstrækkelige oplysninger kan illustreres med følgende fortsættelse af eksemplet vedrørende trin 4 (værnsreglen). Hvis selskabet antages at være hjemmehørende i en jurisdiktion med en B- kreditvurdering, og selskabet antages at have en intensitet af driftsaktiver på 31,39 pct., vil EBIT-afkastet i forholdet til salget på 3,5 pct. ovenfor skulle forhøjes til 5,04 pct. (3,5 plus 4,9 multipliceret med 31,39 pct.).

Det følger af OECD's retningslinjer, at analysen bag fastsættelsen af EBIT-afkastets størrelse og værnsreglen med krydschecket af afkastet målt i forhold til driftsomkostningerne vil blive opdateret hvert femte år, medmindre der i den mellemliggende periode sker en væsentlig ændring af markedsforholdene, der kræver en tidligere opdatering. Den første opdatering af analysen forventes foretaget, så den opdaterede afkastberegning kan finde anvendelse fra og med den 1. januar 2030. Herudover kan der årligt foretages opdatering af datapunkter på baggrund af den eksisterende analyse.

2.8. Omkvalifikation af transparente enheder

2.8.1. Gældende ret

UDKAST

Efter selskabsskattelovens § 2 C kan der under visse betingelse ske omkvalifikation af transparente enheder til selvstændige skattesubjekter. Bestemmelsen omhandler den situation, hvor en dansk selskabsenhed (f.eks. et kommanditselskab), der som udgangspunkt anses for at være transparent i Danmark, behandles som ikke-transparent i ejernes hjemland(e). I disse tilfælde anses den danske selskabsenhed også for at være et selvstændigt skattepligtigt selskab efter danske regler. Den omkvalificerede enhed beskattes efter reglerne for selskaber omfattet af selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 2. Denne bestemmelse omfatter andre selskaber (end aktie- og anpartsselskaber) med karakteristika, der minder om aktie- og anpartsselskaber.

Ved skattemæssigt transparente enheder forstås juridiske personer, der efter danske skatteregler ikke udgør et selvstændigt skattesubjekt, men hvis forhold er reguleret af selskabsretlige regler, en selskabsaftale eller en foreningsvedtægt, jf. selskabsskattelovens § 2 C, stk. 3.

Bestemmelsen finder anvendelse for udenlandske virksomheders registreringspligtige filialer i Danmark og for transparente enheder, der er registreringspligtige, har vedtægtsmæssigt hjemsted eller har ledelsens sæde her i landet. Det er en forudsætning, at en eller flere tilknyttede personer (til filialen henholdsvis den transparente enhed), der sammenlagt direkte eller indirekte ejer mindst 50 pct. af stemmerettighederne, kapitalen eller retten til andel af overskuddet, er hjemmehørende i lande, der anser filialen henholdsvis enheden for at være et selvstændigt skattesubjekt, er hjemmehørende i lande, der ikke udveksler oplysninger med de danske myndigheder, eller er hjemmehørende i lande uden for EU, som ikke har en dobbeltbeskatningsoverenskomst med Danmark, jf. selskabsskattelovens § 2 C, stk. 1, nr. 1-3.

Ved bedømmelsen af filialers og transparente enheders direkte ejere anses udenlandske filialer og transparente enheder ikke for at være selvstændige skattesubjekter, selv om de opfylder ovennævnte betingelser, hvis de ikke anses for selvstændige skattesubjekter i deres hjemland, jf. selskabsskattelovens § 2 C, stk. 9.

Begrebet tilknyttede personer er defineret med en henvisning til selskabsskattelovens § 8 C, stk. 1, nr. 17. Reglen er udformet, således at det med udgangspunkt i et selvstændigt skattesubjekt (subjektet) fastlægges, hvornår fysiske personer og andre selvstændige skattesubjekter har en sådan tilknytning til subjektet, at der er tale om tilknyttede personer.

UDKAST

Ved tilknyttet person forstås for det første et selvstændigt skattesubjekt, hvori et andet selvstændigt skattesubjekt (subjektet) har direkte eller indirekte indflydelse i form af stemmerettigheder eller kapitalejerskab på 25 pct. eller mere eller hvorfra subjektet har ret til at modtage 25 pct. eller mere af overskuddet. Der vil eksempelvis være tale om tilknyttede personer, hvis et selvstændigt skattesubjekt har en direkte eller indirekte indflydelse på 25 pct. eller mere af stemmerettighederne eller direkte eller indirekte ejer 25 pct. eller mere af kapitalen eller har ret til at modtage 25 pct. eller mere af overskuddet i andet selvstændigt skattesubjekt.

Ved tilknyttet person forstås for det andet en fysisk person eller et selvstændigt skattesubjekt, som har direkte eller indirekte indflydelse i form af stemmerettigheder eller kapitalejerskab på 25 pct. eller mere i subjektet eller har ret til at modtage 25 pct. eller mere af subjektets overskud. Hvis en fysisk person f.eks. ejer 25 pct. eller mere af kapitalen i subjektet, vil den fysiske person således være en tilknyttet person til subjektet.

Hvis en fysisk person eller et selvstændigt skattesubjekt direkte eller indirekte har indflydelse i subjektet og et eller flere selvstændige skattesubjekter på 25 pct. eller mere, anses alle berørte enheder, herunder subjektet, for tilknyttede personer. Hvis en fysisk person eller et selvstændigt skattesubjekt har den nævnte indflydelse i et eller flere selvstændige skattesubjekter, anses alle berørte enheder således for at være tilknyttede personer.

Hvis en fysisk person eller et selvstændigt skattesubjekt agerer sammen med en anden person eller et selvstændigt skattesubjekt for så vidt angår stemmerettigheder eller kapitalejerskab af et subjekt, skal det selvstændige skattesubjekt henholdsvis personen hver især anses som indehaver af alle de berørte stemmerettigheder eller hele den berørte kapital i det pågældende subjekt.

Ved en tilknyttet person forstås også et selvstændigt skattesubjekt, der er en del af samme konsoliderede koncern i regnskabsmæssig henseende som subjektet, et selvstændigt skattesubjekt, hvor subjektet har en væsentlig indflydelse på ledelsen, eller et selvstændigt skattesubjekt, som har en væsentlig indflydelse på ledelsen af subjektet.

I forhold til reglen i selskabsskattelovens § 2 C er ejerskabskravet dog 50 pct. (og ikke 25 pct.).

Det følger af landsskatteretspraksis, at reglen i selskabsskattelovens § 8 C, stk. 1, nr. 17, alene skal anvendes i forhold til vurderingen af, om der er tale om en tilknyttet person. Reglen i selskabsskattelovens § 8 C, stk. 1, nr. 17,

UDKAST

skal derimod ikke anvendes ved vurderingen af, om de tilknyttede personer, som er omfattet af selskabsskattelovens § 2 C, stk. 1, nr. 1-3, sammenlagt direkte eller indirekte ejer mindst 50 pct. Vurderingen heraf skal efter Landsskatterettens praksis i stedet foretages ved at sammenlægge de faktiske ejerandele, der tilhører ejere, der er hjemmehørende i lande, hvor den danske enhed anses for at være et selvstændigt skattesubjekt.

Som udgangspunkt vil der ikke indtræde nogen beskatning, når en filial eller transparent enhed overgår til beskatning som selvstændigt skattesubjekt. Der vil i stedet ske succession i de skattemæssige værdier. Ophører den omkvalificerede enhed (§ 2 C-selskabet) med at være omfattet af selskabsskattelovens § 2 C, stk. 1, behandles dette som en likvidation.

En afståelse af ejerandel i den omkvalificerede enhed (§ 2 C-selskabet) omfattes af reglerne i aktieavancebeskatningsloven, jf. selskabsskattelovens § 2 C, stk. 6. Denne regel har som udgangspunkt alene betydning for ejere, der er undergivet en dansk skattepligt. Dette skyldes, at der ikke er begrænset skattepligt af aktieavancer, og dermed ingen dansk beskatning heraf for udenlandske ejere. Udlodning til ejerne, inkl. visse likvidationsudlodninger, anses dog for at være udbytteudlodninger.

2.8.2. Skatteministeriets overvejelser

Landsskatterettens praksis vedrørende fortolkningen af selskabsskattelovens § 2 C giver mulighed for, at koncerner kan oprette en struktur, der medfører, at op mod halvdelen af det skattepligtige overskud i en dansk enhed, der her i landet anses for transparent, kan oppebæres skattefrit.

Dette vil f.eks. kunne ske ved, at en udenlandsk koncern opdeler ejerskabet af et dansk K/S i to. Den ene del (50,1 pct) ejes af et udenlandsk koncernselskab, der er hjemmehørende i et land, som behandler det danske K/S som transparent, mens den anden del (49,9 pct) ejes af et andet udenlandsk koncernselskab, der er hjemmehørende i et land, som behandler det danske K/S som et selvstændigt skattesubjekt. De to koncernselskaber ejes af et fælles moderselskab, der er hjemmehørende i et land, som behandler det danske K/S som transparent.

Selskabsskattelovens § 2 C vil ikke finde anvendelse i en sådan situation, da reglen i selskabsskattelovens § 8 C, stk. 1, nr. 17, ikke vil skulle anvendes ved vurderingen af, om de tilknyttede personer, som er omfattet af selskabsskattelovens § 2 C, stk. 1, nr. 1-3, sammenlagt direkte eller indirekte ejer mindst 50 pct. Der skal ved vurderingen alene lægges vægt på de ejerandele, hvor der er mismatch i kvalifikationen, dvs. 49,9 pct. Op til halvdelen af overskuddet i K/S'et kan således gøres skattefrit, selv om investorerne er

UDKAST

koncernforbundne. Tilsvarende vil være tilfældet, hvor investorerne agerer sammen om investeringen i enheden med henblik på at opnå delvis skattefrihed for en eller flere af investorerne.

Det er vurderingen, at Danmark ikke kan anses for fuldt ud at have gennemført OECD's anbefaling vedrørende omvendte hybride enheder, som fremgår af pkt. 175 i OECD's rapport om "Neutralising the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements, Action 2" fra 2015.

Efter denne anbefaling vil en transparent enhed skulle behandles som et selvstændigt skattesubjekt i den jurisdiktion, hvor den er etableret,

- når der i enheden blot er én ikke-hjemmehørende investor, som er hjemmehørende i en jurisdiktion, der ikke beskatter investoren af dennes andel af indkomsten i enheden (fordi jurisdiktionen behandler enheden som et selvstændigt skattesubjekt),
- investoren er i samme kontrolgruppe som enheden, og
- reglerne om skattemæssig transparens primært bliver brugt til at opnå hybride mismatch med dobbelt ikke-beskatning til følge.

Det er derfor vurderingen, at selskabsskattelovens § 2 C bør ændres, således at bestemmelsen er i overensstemmelse med anbefalingen i OECD-rapporten.

2.8.3. Den foreslåede ordning

Det foreslås, at selskabsskattelovens § 2 C ændres i overensstemmelse med OECD's anbefaling om, at omkvalificering bør ske, når reglerne om skattemæssigt transparente enheder primært bliver brugt til at opnå hybride mismatch med dobbelt ikke-beskatning til følge.

Det foreslås, at der skelnes mellem situationer, hvor investorerne er indbyrdes koncernforbundne, og hvor investorerne er uafhængige af hinanden, men agerer sammen.

Det foreslås i selskabsskattelovens § 2 C, stk. 3, 1. pkt., at hvis investorerne indbyrdes er tilknyttede personer (dvs. koncernforbundne), skal de hver især anses som indehaver af alle de berørte stemmerettigheder eller hele den berørte kapital i den pågældende enhed eller filial, som de indbyrdes tilknyttede personer er indehavere af.

Det indebærer, at hvis investorerne er indbyrdes koncernforbundne, vil der efter forslaget skulle ske omkvalificering, uanset størrelsen af den ejerandel,

UDKAST

som besiddes af et eller flere koncernselskaber, der er hjemmehørende i et land, der anser den danske enhed for et selvstændigt skattesubjekt, når koncernen samlet set direkte eller indirekte ejer mindst 50 pct. af den danske enhed. Koncernen vil i disse situationer selv kunne bestemme, hvordan ejerskabet arrangeres, hvorfor det må anses for bevidst, at mismatchet opstår, og dele af indkomsten dermed gøres skattefri.

Der foreslås en undtagelse herfra, hvis de koncernforbundne tilknyttede personer (investorerne), som opfylder betingelserne i stk. 1, nr. 1-3, direkte ejer mindre end 5 pct. af selskabskapitalen eller har ret til mindre end 5 pct. af overskuddet. I givet fald skal den transparente enhed kun omkvalificeres, hvis hovedformålet eller et af hovedformålene med ejerstrukturen er at opnå det hybride mismatch.

Undtagelsen har til formål at undgå, at der skal ske en omkvalificering af den transparente enhed i f.eks. tilfælde, hvor et udenlandsk selskab besidder flertallet af stemmerettighederne (f.eks. komplementaren i den transparente enhed) og samtidigt er (med)investor i den transparente enhed, og hvor mismatchet f.eks. opstår ved en ændret kvalifikation af den danske transparente enhed som følge af en lovændring i den pågældende investors hjemland. Der vil dog i sådanne tilfælde fortsat skulle ske en omkvalificering, hvis mismatchet er hovedformålet eller et af hovedformålene med strukturen, dvs. hvis ejerstrukturen er planlagt med henblik på at opnå mismatchet. Dette kan være tilfældet, hvor komplementarselskabet kunstigt (dvs. uden forretningsmæssig begrundelse) placeres i et land, der anser den transparente danske enhed for at være et selvstændigt skattesubjekt, eller hvis der i koncernen kunstigt indplaceres et (tomt) selskab, som skal eje op til 5 pct. af selskabskapitalen.

Det foreslås i selskabsskattelovens § 2 C, stk. 4, at agerer fysiske personer eller selvstændige skattesubjekter sammen med andre fysiske personer eller selvstændige skattesubjekter ved udøvelsen af stemmerettigheder eller kapitalejerskab af en enhed, og er hovedformålet eller et af hovedformålene at opnå mismatchet (dvs. misbrug), skal de selvstændige skattesubjekter henholdsvis de fysiske personer hver især anses som indehaver af alle de berørte stemmerettigheder eller hele den berørte kapital i den pågældende enheden eller filial.

Forslaget skal ses i lyset af, at hvis investorerne ikke er indbyrdes koncernforbundne, men alene er tilknyttede personer til filialen henholdsvis enheden som følge af, at de agerer sammen om investeringen, vil de ikke nødvendigvis være vidende om, at der er investorer, der undgår beskatning som

følge af et hybridt mismatch. De enkelte investorer, der agerer sammen, har heller ikke nødvendigvis økonomisk fordel af det hybride mismatch. I sådanne tilfælde vurderes det, at reglerne om skattemæssig transparens ikke kan anses for at være blevet misbrugt af en majoritet til at opnå dobbelt ikke-beskatning. Efter forslaget vil der derfor i disse tilfælde ikke skulle ske en omkvalifikation af den skattemæssigt transparente enhed.

Hvis en majoritet af investorerne derimod indgår et arrangement med henblik på, at der er nogle af investorerne, der undgår beskatning og derved opnår en økonomisk fordel som følge af mismatchet, indebærer forslaget derimod, at værnsreglen vil finde anvendelse.

Der foreslås herudover nogle mindre præciseringer af selskabsskattelovens § 2 C og § 8 C, stk. 1, nr. 17. Der henvises til bemærkningerne til lovforslagets § 3, nr. 1-3.

2.9. Transfer pricing dokumentation

2.9.1. Gældende ret

Skattepligtige med kontrollerede transaktioner skal i oplysningsskemaet give Skatteforvaltningen oplysninger om art og omfang af de pågældende transaktioner, jf. skattekontrollovens § 38. Oplysningerne indgives digitalt og i form af et særskilt transfer pricing oplysningsskema.

Begrebet kontrollerede transaktioner er defineret i skattekontrollovens § 37, nr. 6, og omfatter bl.a. transaktioner med en fysisk eller juridiske person, der har bestemmende indflydelse over den skattepligtige, transaktioner med en juridisk person, som den skattepligtige har bestemmende indflydelse over, og transaktioner med en juridisk person, der er koncernforbundet med den skattepligtige. Ved bestemmende indflydelse forstås ejerskab eller rådighed over stemmerettigheder, således at der direkte eller indirekte ejes mere end 50 pct. af kapitalen eller rådes over mere end 50 pct. af stemmerne, jf. skattekontrollovens § 37, nr. 1, og ved koncernforbundne personer forstås juridiske personer, hvor samme kreds af selskabsdeltagere har bestemmende indflydelse, eller hvor der er fælles ledelse, jf. skattekontrollovens § 37, nr. 2. Der vil også være bestemmende indflydelse, hvis denne er opnået ved, at selskabsdeltagerne har indgået en aftale om udøvelse af fælles bestemmende indflydelse.

Som udgangspunkt skal alle skattepligtige, der er omfattet af skattekontrollovens § 38, udarbejde en skriftlig (transfer pricing) dokumentation, der kan danne grundlag for en vurdering af, om priser og vilkår er i overensstemmelse med, hvad der kunne være opnået, hvis transaktionerne var afsluttet mellem uafhængige parter, jf. skattekontrollovens § 39. Det vil sige, at der

UDKAST

skal udarbejdes en dokumentation for, at transaktionerne er i overensstemmelse med armslængdeprincippet i ligningslovens § 2. Dokumentationen skal udarbejdes i overensstemmelse med reglerne i bekendtgørelse nr. 468 af 19. april 2022 om dokumentation af prisfastsættelsen af kontrollerede transaktioner (herefter TP-dokumentationsbekendtgørelsen). I tilknytning til kravet om udarbejdelse af dokumentation indeholder skattekontrollovens § 39 også et udtrykkeligt krav om opbevaring af den udarbejdede dokumentation.

Dokumentationspligten omfatter ikke rent danske transaktioner, medmindre der er tale om nationale transaktioner, hvor de deltagende parter er undergivet forskellige regler med den konsekvens, at indkomsten beskattes efter forskellige regelsæt, f.eks. hvor den ene part beskattes efter skattelovgivningens almindelige regler og den anden part er et rederi, der beskattes efter reglerne i tonnageskatteloven.

Dokumentationspligten omfatter heller ikke transaktioner, som i omfang og hyppighed anses for uvæsentlige, jf. skattekontrollovens § 39, stk. 2. Transaktioner anses for uvæsentlige, når der er tale om enkeltstående transaktioner af et beskedent økonomisk omfang såsom f.eks. lån af mødelokale hos en koncernforbundet virksomhed, et kortvarigt udlån af en medarbejder til en koncernforbundet virksomhed og fordelingen af omkostningerne ved fællesarrangementer.

Hvor der er pligt til udarbejdelse af transfer pricing dokumentation, skal denne udarbejdes løbende og indgives til Skatteforvaltningen senest 60 dage efter fristen for indgivelse af oplysningsskemaet, jf. skattekontrollovens § 39, stk. 3. Den skattepligtige har efter anmodning mulighed for at få fristen på 60 dage forlænget, hvis særlige forhold taler herfor.

For mindre virksomheder gælder der en begrænset dokumentationspligt, jf. skattekontrollovens § 40. Den begrænsede dokumentationspligt gælder for virksomheder, der alene eller sammen med koncernforbundne virksomheder har under 250 beskæftigede og enten en årlig samlet balance på under 125 mio. kr. eller en årlig omsætning på under 250 mio. kr.

Ved opgørelsen af antal beskæftigede og den årlige samlede balance eller den årlige omsætning medregnes juridiske personer, der er koncernforbundne med den skattepligtige, jf. kursgevinstlovens § 4, stk. 2. Ved koncernforbundne selskaber forstås bl.a. selskaber og foreninger m.v., hvor samme aktionærkreds direkte eller indirekte ejer mere end 50 pct. af aktiekapitalen i hvert selskab eller direkte eller indirekte råder over mere end 50 pct. af stemmerne i hvert selskab.

UDKAST

Kravet om dokumentation er begrænset til kun at omfatte virksomhedens kontrollerede transaktioner med fysiske og juridiske personer samt faste driftsteder hjemmehørende i en fremmed stat, hvormed Danmark ikke har en dobbeltbeskatningsoverenskomst, og som samtidig ikke er medlem af EU eller EØS. Transfer pricing dokumentationen for de kontrollerede transaktioner, hvor der er en dokumentationspligt for de pågældende virksomheder, skal udarbejdes efter de almindelige regler for udarbejdelse og indgivelse af transfer pricing dokumentation.

Indsendes den skriftlige (fyldestgørende) dokumentation for kontrollerede transaktioner, som den skattepligtige har pligt til at udarbejde, ikke rettidigt, kan der pålægges bødestraf, forudsat at der foreligger forsæt eller grov uagtsomhed, jf. skattekontrollovens § 84, nr. 5.

Skatteforvaltningen kan under visse betingelser pålægge virksomheder, der er omfattet af dokumentationspligten, at de skal indhente en revisorerklæring om den transfer pricing dokumentation, som virksomheden har indsendt til Skatteforvaltningen, jf. skattekontrollovens § 43.

Det er en betingelse for, at der kan gives pålæg om en revisorerklæring, at virksomheden har haft kontrollerede transaktioner med fysiske eller juridiske personer i lande uden for EU eller EØS, med hvilke Danmark ikke har indgået en dobbeltbeskatningsoverenskomst, eller at virksomheden ifølge virksomhedens årsrapporter har haft gennemsnitligt driftsmæssigt underskud i 4 på hinanden følgende indkomstår, hvoraf det seneste er det indkomstår, for hvilket erklæringspålægget gives.

Det er tillige en betingelse, at det for kontrollen af virksomhedens skattemæssige forhold er hensigtsmæssigt og relevant for Skatteforvaltningen at indhente erklæringen.

Reglerne om en revisorerklæring indebærer, at revisor ved et pålæg om indsendelse af en revisorerklæring skal afgive en erklæring om, hvorvidt revisor ved det udførte arbejde er blevet opmærksom på forhold, der giver anledning til at konkludere, at den transfer pricing dokumentation, som er indsendt til Skatteforvaltningen, ikke giver et retvisende billede af virksomhedens fastsættelse af priser og vilkår for koncerninterne transaktioner. Dette følger af bekendtgørelse nr. 1298 af 31. oktober 2018 om revisorerklæring i visse sager om transfer pricing. Bekendtgørelsen er udstedt med hjemmel i skattekontrollovens § 45.

UDKAST

Revisorens erklæring er ikke bindende for Skatteforvaltningens vurdering af, om virksomhedens priser og vilkår er fastsat i overensstemmelse med armslængdeprincippet.

Der kan tidligst gives pålæg om at indhente en revisorerklæring 7 dage efter modtagelsen af virksomhedens transfer pricing dokumentation. Fristen for indsendelse af erklæringen er senest 90 dage regnet fra pålæggets datering.

Hvis virksomheden ikke indhenter og indsender en pålagt revisorerklæring, kan virksomhedens indkomst, for så vidt angår de kontrollerede transaktioner, ansættes skønsmæssigt, jf. skattekontrollovens § 46. Derudover er der adgang til at pålægge virksomheden en bøde, jf. skattekontrollovens § 84, nr. 5.

En afgørelse fra Skatteforvaltningen om at indhente en revisorerklæring kan påklages til Landsskatteretten, hvis Skatteforvaltningen henlægger sagen uden at gennemføre en ændring af virksomhedens skattepligtige indkomst foretaget på baggrund af den indkaldte dokumentation, eller hvis Skatteforvaltningen gennemfører en nedsættelse af virksomhedens skattepligtige indkomst foretaget på baggrund af den indkaldte dokumentation, jf. skattekontrollovens § 44, stk. 1 og 2. Endvidere kan en afgørelse om at indhente en revisorerklæring prøves af Landsskatteretten i forbindelse med en klage over en ændring af virksomhedens skattepligtige indkomst foretaget på baggrund af den indkaldte dokumentation, jf. skattekontrollovens § 44, stk. 1 og 3.

Der kan efter reglerne i skatteforvaltningslovens kapitel 19 ydes godtgørelse for visse udgifter afholdt i forbindelse med en ankesag m.v. Det følger af skatteforvaltningslovens § 54, hvilke udgifter, der er godtgørelsesberettigede, idet det generelt er et krav, at udgiften er betalt eller ifølge regning skal betales. Bestemmelsen omhandler bl.a. udgifter til sagkyndige erklæringer og andet bevismateriale, men dog kun i det omfang der ikke er tale om dokumentation for kontrollerede transaktioner eller revisorerklæringer efter skattekontrollovens kapitel 4, jf. skattekontrollovens § 54, stk. 1, nr. 4.

2.8.2. Skatteministeriets overvejelser

Det har siden 2021 (dvs. for indkomstår påbegyndt den 1. januar 2021 eller senere) været obligatorisk for skattepligtige, som har pligt til at udarbejde transfer pricing dokumentation for kontrollerede transaktioner, at indsende den udarbejdede dokumentation til Skatteforvaltningen.

UDKAST

Det overordnede formål med kravet om, at der skal udarbejdes transfer pricing dokumentation, er, at der skal være et grundlag for at vurdere, om armslængdeprincippet er overholdt. Bl.a. ressourcehensyn tilsiger, at der ikke vil blive foretaget en kontrol af alle kontrollerede transaktioner. Det er nødvendigt at foretage en prioritering, og i den forbindelse er det naturligt at inddrage et proportionalitetshensyn ud fra væsentlighed og risikoen for fejl ved fastsættelsen af priser og vilkår.

Det er vurderingen, at der er situationer, hvor risikoen for fejl er så minimal, at der reelt ikke er behov for at belaste den skattepligtige med et krav om udarbejdelse af transfer pricing dokumentation.

Det er i lyset heraf opfattelsen, at reglerne om transfer pricing dokumentation bør justeres dels i forhold til afgrænsningen af skattepligtige med pligt til at udarbejde dokumentation, dels i forhold til afgrænsningen af de kontrollerede transaktioner, der skal udarbejdes dokumentation for.

Det er samtidig opfattelsen, at Skatteforvaltningen uagtet en justering af dokumentationsreglerne fortsat skal have mulighed for at kunne stille spørgsmål til transaktionerne og anmode om dokumentation. Uanset lempelsen bør de pågældende skattepligtige således fortsat skulle være forpligtet til at opgøre indkomsten i overensstemmelse med armslængdeprincippet for kontrollerede transaktioner, og såvel de omhandlede skattepligtige som de omhandlede transaktioner bør fortsat være omfattet af oplysningspligten efter skattekontrollovens § 38.

Det skal bemærkes, at en lempelse af dokumentationskravet ud fra et væsentlighedskriterium er i overensstemmelse med OECD's retningslinjer for transfer pricing (OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administration), jf. retningslinjernes afsnit D.3 i kapitel V om dokumentation.

Med de omtalte justeringer vil der tillige være tale om en opfølgning på regeringens svar fra marts 2024 på anbefaling nr. 189 fra Erhvervslivets EU- og Regelforum vedrørende reglerne for transfer pricing dokumentation.

Reglerne om adgang for Skatteforvaltningen til at kunne pålægge en virksomhed at indhente en revisorerklæring har kun været anvendt i et yderst begrænset omfang. Dette beror på, at reglerne i praksis har vist sig ikke at være særligt velegnede som kontrolværktøj. Reglerne har således reelt ikke haft nogen nævneværdig effekt. Henset hertil er det opfattelsen, at der ikke er grundlag for en opretholdelse af regelsættet om revisorerklæring.

2.8.3. Den foreslåede ordning

Det foreslås at indføre regler om, at der ikke vil skulle udarbejdes transfer pricing dokumentation for kontrollerede transaktioner, hvor den skattepligtiges samlede kontrollerede transaktioner i indkomståret omfattet af dokumentationspligten udgør mindre end 5 mio. kr. Undtagelsen vil dog ikke omfatte transaktioner, der vedrører immaterielle aktiver, eller transaktioner med koncernforbundne parter, der er hjemmehørende eller beliggende i en fremmed stat, der ikke udveksler skatteoplysninger med Danmark.

Det foreslås endvidere, at der ikke vil skulle udarbejdes transfer pricing dokumentation for kontrollerede transaktioner i form af udbytter og tilskud, forudsat at der er tale om kontant betaling.

Yderligere foreslås det, at der ikke vil skulle udarbejdes transfer pricing dokumentation for visse investeringer via skattetransparente enheder.

Undtagelsen fra kravet om udarbejdelse af dokumentation vil for det første omfatte kontrollerede transaktioner med et underliggende datterselskab, hvor den skattepligtige sammen med eventuelle koncernforbundne parter ejer mindre end 5 pct. af kapitalen og mindre end 5 pct. af stemmerettighederne, og hvor den skattepligtige deltager i en aftale om udøvelse af fælles bestemmende indflydelse over det pågældende underliggende datterselskab.

Det vil dog være en forudsætning for undtagelsen fra kravet om udarbejdelse af dokumentation, at de pågældende kontrollerede transaktioner ikke foretages som led i aftalen om fælles bestemmende indflydelse.

Undtagelsen fra kravet om udarbejdelse af dokumentation vil tillige gælde for skattepligtige underliggende datterselskabers transaktioner med deltagerne i aftalen om udøvelse af fælles bestemmende indflydelse over datterselskabet.

Undtagelsen fra kravet om udarbejdelse af dokumentation vil for det andet omfatte kontrollerede transaktioner med et underliggende datterselskab, der ejes af en juridisk person, som ikke udgør et selvstændigt skattesubjekt, og hvor den skattepligtige enten opgør det skattepligtige afkast efter reglerne i selskabsskattelovens § 13 F eller reglerne i pensionsafkastbeskatningslovens § 14.

Selskabsskattelovens § 13 F omfatter livsforsikringselskaber. Efter bestemmelsen kan livsforsikringselskaber opgøre det skattepligtige afkast af en andel i en juridisk person som summen af udlodningerne fra andelen og ge-

vinst og tab på andelen som opgjort efter lagerprincippet, dvs. som forskellen mellem værdien af andelen ved indkomstårets udløb og værdien ved indkomstårets begyndelse.

Pensionsafkastbeskatningslovens § 14 omfatter bl.a. pensionskasser, pensionsfonde, Arbejdsmarkedets Tillægspension, Lønmodtagernes Dyrtidsfond og arbejdsmarkedsrelaterede livsforsikringsaktieselskaber. Efter bestemmelsen kan pensionskasser m.v. opgøre det skattepligtige afkast af en andel i en juridisk person som summen af udlodningerne fra andelen og gevinst og tab på andelen, som opgjort efter lagerprincippet, dvs. som forskellen mellem værdien af andelen ved indkomstårets udløb og værdien ved indkomstårets begyndelse.

Undtagelsen fra kravet om udarbejdelse af dokumentation vil tillige gælde for skattepligtige underliggende datterselskabers transaktioner med deltagerne i den juridiske person, som ejer det underliggende datterselskab.

Det foreslås derudover at ændre afgrænsningen af de virksomheder, som alene er undergivet en begrænset dokumentationspligt. Det foreslås at forhøje grænsen for den årlige balance fra 125 mio. kr. til 195 mio. kr. og grænsen for den årlige omsætning fra 250 mio. kr. til 391 mio. kr. Derved vil potentielt flere virksomheder kunne opfylde betingelsen for alene at være undergivet den begrænsede dokumentationspligt.

Endeligt foreslås det at ophæve reglerne om revisorerklæringer.

2.10. Justering af reglerne om international sambeskatning

2.10.1. Gældende ret

Efter selskabsskattelovens § 31 er skattepligtige selskaber, der på noget tidspunkt i løbet af et indkomstår indgår i en koncern, omfattet af obligatorisk national sambeskatning.

Ved national sambeskatning udpeges det øverste danske moderselskab til administrationselskab i sambeskatningen. Det er administrationselskabets opgave at forvalte sambeskatningen og forestå indbetalingen af den samlede indkomstskat.

Der opgøres ved national sambeskatning en sambeskatningsindkomst, som består af summen af den skattepligtige indkomst, der er opgjort for hvert enkelt af de selskaber, der indgår i sambeskatningen.

Hvis der ikke har været koncernforbindelse med et selskab hele indkomståret, er det kun den del af indkomsten, hvor der har været en koncernforbindelse, som skal medregnes ved opgørelse af sambeskatningsindkomsten,

UDKAST

jf. selskabsskattelovens § 31, stk. 5. Der skal på det tidspunkt, hvor koncernforbindelsen etableres eller ophører, udarbejdes en indkomstopgørelse efter skattelovgivningens almindelige regler for den periode af det pågældende selskabs indkomstår, hvor der har været koncernforbindelse. Indkomstopgørelsen skal udarbejdes, som om den pågældende periode udgør et helt indkomstår. Der skal således udarbejdes en delopgørelse.

Reglerne om delopgørelse har forrang i forhold til en skattefri omstrukturering, der ellers skattemæssigt gennemføres med tilbagevirkende kraft. Der skal udarbejdes en delopgørelse, hvor den skattefrie omstrukturering har virkning fra et tidspunkt, som ligger før koncernforbindelsen med selskabet ophørte, og der skal udarbejdes en delopgørelse, hvor den skattefrie omstrukturering har virkning fra et tidspunkt, der ligger før koncernforbindelsen med selskabet blev etableret.

Hvor koncernforbindelse etableres ved erhvervelse af et såkaldt skuffeselskab, dvs. et selskab, som ikke forinden har drevet erhvervsmæssig virksomhed, og hvis egenkapital fra stiftelsen har henstået som et ubehæftet kontant indestående i et pengeinstitut, anses koncernforbindelsen for etableret ved indkomstårets begyndelse. I disse situationer skal der dermed ikke udarbejdes en delopgørelse.

Hvor koncernforbindelse etableres ved stiftelse af et nyt selskab, anses koncernforbindelsen tilsvarende for etableret ved indkomstårets begyndelse, forudsat at selskabet ikke i forbindelse med stiftelsen tilføres aktier eller passiver fra selskaber, der ikke er en del af koncernen. Dermed skal der heller ikke i disse situationer udarbejdes en delopgørelse.

Hvis et nystiftet selskab bliver ultimativt moderselskab, finder de ovennævnte regler om, at koncernforbindelsen anses for etableret ved indkomstårets begyndelse, dog kun anvendelse i to særlige situationer.

For det første ved en aktieombytning, hvor der ikke i forbindelse med aktieombytningen etableres eller ophører koncernforbindelse mellem andre selskaber, jf. selskabsskattelovens § 31, stk. 5, 8. pkt.

For det andet ved en skattefri ophørsspaltning af et ultimativt moderselskab, som kun har ét direkte datterselskab, forudsat at det spaltede moderselskab i det pågældende indkomstår ikke har haft anden erhvervsmæssig aktivitet end at eje aktierne i datterselskabet, jf. selskabsskattelovens § 31, stk. 5, 8. og 9. pkt. En grenspaltning er ikke relevant i og med, at det spaltede selskab ikke må have haft økonomisk aktivitet. Det er yderligere en betingelse, at

UDKAST

de modtagende selskaber enten stiftes ved spaltningen eller er skuffeselskaber, og at der ikke ved spaltningen etableres eller ophører koncernforbindelse mellem andre selskaber.

Der vil dermed med tilbagevirkende kraft kunne foretages koncerninterne omstruktureringer med en skattefri ophørsspaltning af et ultimativt holdingselskab, uden at dette medfører krav om udarbejdelse af en delopgørelse. Koncernforbindelsen anses for etableret ved begyndelsen af indkomståret.

Ved ultimativt moderselskab forstås det selskab, som er moderselskab uden at være datterselskab. Ved ophørsspaltning forstås den transaktion, hvorved et selskab overfører samtlige sine aktiver og passiver til eksisterende eller nye selskaber ved i samme forhold som hidtil at tildele sine selskabsdeltagere aktier og eventuelt en kontant udligningssum.

Det er muligt for en koncerns ultimative moderselskab at vælge, at sambeskatningen også skal omfatte alle koncernens udenlandske selskaber og koncernens danske selskabers faste driftssteder i udlandet (international sambeskatning), jf. selskabsskattelovens § 31 A.

Ved valg af international sambeskatning, der er bindende for en periode på mindst 10 år (bindingsperioden), finder reglerne om national sambeskatning tilsvarende anvendelse, medmindre de særskilt er fraveget.

Over- og underskud i de udenlandske selskaber og faste driftssteder, der indgår i en international sambeskatning, medregnes ved den danske indkomstopgørelse på samme måde, som hvis selskaberne og de faste driftssteder havde været fuldt skattepligtige i Danmark. Der gives ved medregning af positiv indkomst fra udenlandske selskaber eller faste driftssteder fradrag (credit) i den danske skat for de skatter, der er betalt af indkomsten i de lande, hvor de udenlandske selskaber og faste driftssteder er hjemmehørende.

Ved bindingsperiodens udløb kan den internationale sambeskatning afbrydes eller tilvælges for en yderligere 10-års periode. Afbrydes sambeskatningen ved bindingsperiodens udløb, sker der ordinær genbeskatning, jf. selskabsskattelovens § 31 A, stk. 10. Administrationselskabets indkomst for det indkomstår, hvor sambeskatningen ophører, forhøjes med et beløb svarende til den fortjeneste, som det udenlandske selskab eller det faste driftssted ville have opnået ved ophør af virksomheden og salg til handelsværdi af aktiver og passiver, der er i behold hos selskabet henholdsvis det faste driftssted ved ophøret. Beskatningen er dog begrænset til genbeskatningssaldoen, som er opgjort land-for-land, og som består af det beløb, som er

fratrukket som underskud fra det pågældende land i andre selskaber eller faste driftssteder, der indgår i den internationale sambeskatning.

Der sker også ordinær genbeskatning, hvis et selskab eller fast driftssted udgår af den internationale sambeskatning i bindingsperioden, f.eks. hvis der sker frasalg ud af koncernen.

Afbrydes den internationale sambeskatning inden bindingsperiodens udløb, sker der fuld genbeskatning af administrationsselskabet, jf. selskabsskatte- lovens § 31 A, stk. 11. Genbeskatningen indebærer, at det beløb, der indgår på samtlige genbeskatningssaldi, medregnes til administrationsselskabets indkomst i det indkomstår, hvor den internationale sambeskatning ophører.

Ved opkøb, det vil sige, hvor en koncern opkøbes af en anden koncern, så- ledes at moderselskabet overgår til at blive ejet af et andet moderselskab, vil afbrydelse af bindingsperioden udløse fuld genbeskatning. Det gælder dog ikke, hvis den opkøbende koncern selv har valgt international sambeskat- ning. Derudover gælder også den undtagelse, at bindingsperioden ikke anses for afbrudt, hvis det nye ultimative moderselskab er et nystiftet selskab, f.eks. som følge af en aktieombytning, hvor det nye moderselskab erhverver aktierne i det tidligere ultimative moderselskab, jf. selskabsskatte lovens § 31 A, stk. 3, 8. og 10. pkt.

Ved en spaltning af det ultimative moderselskab anses bindingsperioden for afbrudt med den konsekvens, at der udløses en fuld genbeskatning efter sel- skabsskatte lovens § 31 A, stk. 11.

2.10.2. Skatteministeriets overvejelser

Ved en skattefri spaltning af det ultimative moderselskab i en sambeskat- ning vil de skattemæssige konsekvenser heraf afhænge af, om der er tale om en national eller en international sambeskatning. Dette gælder, selv om den gennemførte omstrukturering grundlæggende er den samme.

Hvor den skattefri spaltning opfylder betingelserne i selskabsskatte lovens § 31, stk. 5, 9. pkt., vil koncernforbindelsen blive anset for etableret ved be- gyndelsen af indkomståret. Spaltningen vil ske med tilbagevirkende kraft, og der vil ikke skulle udarbejdes en delopgørelse. Den nationale sambeskat- ning fortsætter uændret. Hvor der er tale om en international sambeskatning, vil en skattefri spaltning af det ultimative moderselskab, uanset om betin- gelserne i selskabsskatte lovens § 31, stk. 5, 9. pkt., er opfyldt, føre til en afbrydelse af sambeskatningen og dermed medføre genbeskatning. Det skyldes, at reglen i selskabsskatte lovens § 31 A, stk. 3, 11. pkt., er en generel

regel, der omfatter alle situationer, hvor der sker en spaltning af det ultimative moderselskab.

Ved rene koncerninterne omstruktureringer, hvor koncernen ikke tilføres aktiver og passiver fra selskaber uden for koncernen, og der ikke, bortset fra nystiftede selskaber eller skuffeselskaber, træder nye selskaber ind i koncernen eller eksisterende selskaber ud af koncernen, er det vurderingen, at det kan accepteres, at omstruktureringen gives skattemæssigt tilbagevirkende kraft. Dette er baggrunden for reglen i selskabsskattelovens § 31, stk. 5, 9. pkt. (national sambeskatning). Det er således et af karakteristikaene ved rene koncerninterne omstruktureringer, at de ikke fører til, at indkomst og aktiver vedrørende en periode, hvor der er koncernforbindelse, flyttes ud af koncernen.

Reglen i selskabsskattelovens § 31 A, stk. 3, 11. pkt., er knyttet til reglen om, at der ved en international sambeskatning indtræder genbeskatning ved udløb af den 10-årige bindingsperiode i form af en beskatning af genbeskatningssaldoen, som er opgjort land-for-land. Reglen skal sikre mod, at der ved en spaltning kan ske en adskillelse af genbeskatningssaldoen for et land fra de aktiver og passiver, der ville resultere i genbeskatning.

Den situation, som er omfattet af reglen i selskabsskattelovens § 31, stk. 5, 9. pkt., kan også forekomme i relation til en international sambeskatning. Da der i en sådan situation reelt ikke sker ændringer af den internationale sambeskatning, er der ikke tale om en sådan situation, som reglen i selskabsskattelovens § 31 A, stk. 3, 11. pkt., skal værne mod.

Med baggrund i ovenstående er det opfattelsen, at reglen om fuld genbeskatning af administrationsselskabet ved en afbrydelse af en international sambeskatning inden bindingsperiodens udløb bør indeholde en undtagelse svarende til reglen i selskabsskattelovens § 31, stk. 5, 9. pkt. (national sambeskatning).

2.10.3. Den foreslåede ordning

Det foreslås, at der i selskabsskattelovens § 31 A, stk. 3, indsættes en regel om, at bindingsperioden på 10 år ikke anses for afbrudt, hvor der foreligger en spaltning af et ultimativt moderselskab som nævnt i selskabsskattelovens § 31, stk. 5, 9. pkt., forudsat at det spaltede ultimative moderselskab var nystiftet og spaltningen er tillagt skattemæssig virkning tilbage fra begyndelsen af indkomståret.

Med den foreslåede ændring opnås en smidiggørelse af reglerne ved koncerninterne omstruktureringer i en international sambeskatning, idet ændringen vil medføre, at en skattefri ophørsspaltning af det ultimative moderselskab inden for bindingsperioden vil kunne gennemføres uden skattemæssige konsekvenser, hvis betingelserne i øvrigt er opfyldt.

2.11. Justering af reglerne om oplysningspligt for kontoførende investeringsforeninger

2.11.1. Gældende ret

Som udgangspunkt skal enhver, der er skattepligtig til Danmark, årligt oplyse Skatteforvaltningen om sin indkomst. Oplysningspligten omfatter bl.a. kontoførende investeringsforeninger.

Kontoførende investeringsforeninger, der er omfattet af reglerne i lov om beskatning af medlemmer af kontoførende investeringsforeninger, er skattepligtige efter selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 5d, idet skattepligten dog alene omfatter indtægt ved erhvervsmæssig virksomhed og fortjeneste eller tab ved afhændelse, afståelse eller opgivelse af formuegoder, der har eller har haft tilknytning til den erhvervsmæssige virksomhed.

Kontoførende investeringsforeninger er omfattet af reglerne i lov om beskatning af medlemmer af kontoførende investeringsforeninger er foreninger, hvor foreningens (formue)afkast beskattes hos medlemmerne, og hvor medlemmerne ikke kan afstå deres andel af foreningen til andre end denne. Det er samtidig en betingelse, at alle medlemmer er berettiget til samme forholdsmæssige andel af årets afkast af hvert aktiv eller passiv i foreningen.

Visse juridiske personer er dog ikke omfattet af oplysningspligten, jf. skattekontrollovens § 4. Det gælder bl.a. foreninger m.v. som nævnt i selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 6, forudsat at foreningen m.v. ikke har skattepligtig indkomst som nævnt i selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 6.

For foreninger m.v., der er skattepligtige efter selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 6, omfatter skattepligten indtægt ved erhvervsmæssig virksomhed og fortjeneste eller tab ved afhændelse, afståelse eller opgivelse af formuegoder, der har eller har haft tilknytning til den erhvervsmæssige virksomhed. For foreninger m.v., hvis formål ikke er almenvelgørende eller på anden måde almennyttigt, omfatter skattepligten derudover udbytter, royalty og visse renter og kursgevinster.

2.11.2. Skatteministeriets overvejelser

Før 2023 var kontoførende investeringsforeninger omfattet af skattepligtsbestemmelsen i selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 6, og dermed også reglen

i skattekontrollovens § 4 om undtagelse fra oplysningspligten. Med virkning fra indkomståret 2023 blev kontoførende investeringsforeninger udskilt fra selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 6, til en særskilt skattepligtsbestemmelse i selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 5d, jf. lov nr. 1179 af 8. juni 2021. Skattekontrollovens § 4 forblev uændret, hvorfor kontoførende investeringsforeninger, der ikke har skattepligtig indkomst, fra 2023 har været omfattet af oplysningspligten.

Det er opfattelsen, at der bør ske en genopretning af situationen fra før 2023, og dermed at kontoførende investeringsforeninger, der ikke har skattepligtig indkomst, atter bør undtages fra oplysningspligten.

2.11.3. Den foreslåede ordning

Det foreslås at ændre skattekontrollovens § 4, således at kontoførende investeringsforeninger som nævnt i selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 5d, fritages for oplysningspligten efter skattekontrollovens § 2, hvis den kontoførende investeringsforening ikke har skattepligtig indkomst som nævnt i selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 5d.

Med den foreslåede ændring vil retsstillingen fra før 2023 blive genindført, således at kontoførende investeringsforeninger, der ikke har skattepligtig indkomst, på ny undtages fra oplysningspligten.

2.12. Ændring af listen over lande omfattet af defensive foranstaltninger

2.12.1. 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 betalingens retmæssige 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 oplyste lande. Denne særlige høje udbytteskat gælder også, hvor

UDKAST

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 beskatning og fravær af skadelige skatteordninger samt efterlevelse af OECD's BEPS-minimumsstandarder.

Følgende 12 lande er på nuværende tidspunkt omfattet af de defensive foranstaltninger, jf. ligningslovens § 5 H, stk. 2: Amerikansk Samoa, Anguilla, Antigua og Barbuda, De Amerikanske Jomfruøer, Fiji, Guam, Palau, Panama, Rusland, Samoa, Trinidad og Tobago og Vanuatu.

2.12.2. Skatteministeriets overvejelser

Ifølge bemærkningerne til lovforslaget om fastsættelse af defensive foranstaltninger mod lande på EU-listen over ikke-samarbejdsvillige skattejurisdiktioner, jf. Folketingstidende 2021-21, 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 8. oktober 2024 blev Antigua og Barbuda fjernet fra listen.

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.

2.12.3. Den foreslåede ordning

Det foreslås, at Antigua og Barbuda fjernes fra listen i ligningslovens § 5 H, stk. 2.

Den danske oplystning af lande omfattet af de defensive foranstaltninger vil derved pr. 1. juli 2025 svare til de lande, der indgår på EU's sortliste over skattely.

3. Økonomiske konsekvenser og implementeringskonsekvenser for det offentlige

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

I lovforslaget indgår et forslag om, at der i en særlig overgangsperiode gives koncerner mulighed for at indregne op til 20 pct. af visse udskudte skatteaktiver, der er opstået før overgangen til beskatning efter minimumsbeskatningsreglerne (minimumsbeskatningslovens § 51, stk. 7 og 8, jf. lovforslagets § 1, nr. 20). Dette forslag kan i overgangsperioden (på ca. 2 år) medføre et mindreprovenu, hvis danske koncerner som følge af arrangementer med offentlige myndigheder har opnået skatte kreditter eller lignende skattefordele i de berørte lande. Der er dog ikke kendskab til, i hvilket omfang dette er tilfældet, og størrelsen af et eventuelt mindreprovenu vurderes under alle omstændigheder ikke at kunne kvantificeres.

Det bemærkes, at forslaget vedrører en kort overgangsperiode, og det skønnes derfor ikke at påvirke de vurderede adfærdseffekter i minimumsbeskatningsloven nævneværdigt. Adfærdseffekterne udgør hovedparten i det samlede merprovenu.

Lovforslaget vurderes isoleret set at medføre administrative omkostninger for Skatteforvaltningen svarende til 0,2 mio. kr. årligt i 2025-2027 og 0,1 mio. kr. årligt i 2028-2029. Omkostningerne vedrører systemtilretninger i Udviklings- og Forenklingsstyrelsen og oprettelse af en blanket i Skattestyrelsen.

Lovforslaget vurderes ikke at have konsekvenser for kommuner og regioner.

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

Det bemærkes, at det ved udformningen af lovforslaget generelt er tilstræbt, at der anvendes klare definitioner baseret på objektive kriterier, jf. princip nr. 1 og 3. I den forbindelse bemærkes det, at forslagene til ændringer af minimumsbeskatningsloven i vidt omfang har til formål at gennemføre OECD's administrative retningslinjer vedrørende OECD's modelregler, og de anvendte definitioner og kriterier har derfor skullet udformes på en sådan måde, at de svarer til de definitioner og kriterier, der anvendes i retningslinjerne.

Det bemærkes desuden, at der, i det omfang det er vurderet muligt, er tilstræbt sammenhæng på tværs, jf. princip nr. 4. Forslagene til ændringer af

minimumsbeskatningsloven og selskabsskatteloven har således bl.a. til formål at sikre, at der ikke opstår utilsigtede skattemæssige konsekvenser som følge af samspillet mellem minimumsbeskatningsreglerne og selskabsskatteovens regler om international sambeskatning.

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

Ændringerne af reglerne om transfer pricing dokumentation vil betyde, at antallet af virksomheder, der har pligt til at årligt at udarbejde og indsende den særlige transfer pricing dokumentation, vil falde betydeligt. For indkomståret 2022 angav ca. 10.000 virksomheder at være omfattet af transfer pricing dokumentationsforpligtelsen. Det vurderes, at ændringerne betyder, at minimum 1.500 af disse virksomheder vil blive undtaget fra at skulle udarbejde og indsende transfer pricing dokumentationen. Det vil hovedsageligt være små og mellemstore virksomheder, der fritages fra forpligtelsen.

Det skønnes, at udgiften til at udarbejde og indsende transfer pricing dokumentation for sådanne virksomheder er på ca. 125.000 kr. pr. år. Det skønnes på denne baggrund, at forslaget vil indebære administrative lettelser for erhvervslivet på [ca. 200 mio. kr.]

Da det er vurderingen, at lovforslaget samlet må forventes at ville medføre administrative lettelser på over 4 mio. kr., vil der i samarbejde med Erhvervsstyrelsen – Område for Bedre Regulering (OBR), blive gennemført en måling af de administrative konsekvenser (AMVAB), inden lovforslaget fremsættes.

Det vurderes, at lovforslagets ikke i øvrigt har nævneværdige økonomiske og administrative konsekvenser for erhvervslivet m.v.

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,

UDKAST

der er baseret på OECD's modelregler. Direktivet skal efter direktivets betragtninger fortolkes i overensstemmelse med OECD's modelregler. Det foreslås ved de foreslåede ændringer at gennemføre bl.a. 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 3. februar 2025 til den 3. marts 2025 (28 dage) været sendt i høring hos følgende myndigheder og organisationer m.v.:

Advokatsamfundet, Arbejderbevægelsens Erhvervsråd, Borger- og retssikkerhedschefen i Skatteforvaltningen, Brancheforeningen for Aktive Ejere i Danmark, CEPOS, Dansk Aktionærforening, Dansk Erhverv, Dansk Iværksætterforening, Dansk Offshore, Danske Advokater, Danske Rederier, Den Danske Fondsmæglerforening, DI, Erhvervsstyrelsen – Område for Bedre Regulering (OBR), Finans Danmark, Finanstilsynet, Foreningen Danske Revisorer, Forsikring & Pension, FSR - danske revisorer, Green Power Denmark, Investering Danmark, Justitia, Kraka, Landbrug & Fødevarer, Landskatteretten, Mellempfolkeligt Samvirke, Oxfam IBIS, Skatteankesforvaltningen, SMVdanmark og SRF Skattefaglig Forening.

10. Sammenfattende skema

	Positive konsekvenser/mindreudgifter (hvis ja, angiv omfang/Hvis nej, anfør »Ingen«)	Negative konsekvenser/merudgifter (hvis ja, angiv omfang/Hvis nej, anfør »Ingen«)
Økonomiske konsekvenser for stat, kommuner og regioner	Ingen	Ingen nævneværdige
Implementeringskonsekvenser for stat, kommuner og regioner	Ingen	Lovforslaget vurderes isoleret set at medføre administrative omkostninger for Skatteforvaltningen svarende til 0,2 mio. kr. årligt i 2025-

UDKAST

		2027 og 0,1 mio. kr. årligt i 2028-2029.
Økonomiske konsekvenser for erhvervslivet m.v.	Ingen	Ingen
Administrative konsekvenser for erhvervslivet m.v.	Ændringerne af reglerne om transfer pricing dokumentation vil betyde, at antallet af virksomheder, der er pligtige til at årligt at udarbejde og indsende den særlige transfer pricing dokumentation, vil falde betydeligt. Det skønnes umiddelbart, at forslaget vil indebære administrative lettelser for erhvervslivet på ca. [200 mio. kr.]	Ingen
Administrative konsekvenser for borgerne	Ingen	Ingen
Klimamæssige konsekvenser	Ingen	Ingen
Miljø- og naturmæssige konsekvenser	Ingen	Ingen
Forholdet til EU-retten	<p>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. Det foreslås ved de foreslåede ændringer at gennemføre bl.a. OECD's administrative retningslinjer vedrørende OECD's modelregler, og de vurderes på den anførte baggrund også at være i overensstemmelse med direktivet.</p> <p>Lovforslaget indeholder i øvrigt ingen EU-retlige aspekter.</p>	

UDKAST

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
---	----	----------

UDKAST

Bemærkninger til lovforslagets enkelte bestemmelser

Til § 1

Til nr. 1

Minimumsbeskatningslovens § 4, nr. 12, indeholder definitionen af, hvad der forstås ved en gennemløbsenhed.

Efter minimumsbeskatningslovens § 4, nr. 12, 2. pkt., skal der ved en gennemløbsenhed forstås en enhed, der er skattemæssigt transparent med hensyn til sin indkomst, sine udgifter, sit overskud eller tab i den jurisdiktion, hvor den er oprettet, medmindre den er skattemæssigt hjemmehørende og underlagt en omfattende skat af sin indkomst eller sit overskud i en anden jurisdiktion. Det er ikke et krav, at enheden fuldt ud anses for en skattemæssigt transparent enhed. Det er tilstrækkeligt for karakteriseringen af en enhed som en gennemløbsenhed, at den i forhold til enkelte indtægter eller udgifter anses for skattemæssigt transparent. I givet fald anses enheden kun for at være en gennemløbsenhed i forhold til de pågældende indtægter eller udgifter.

Det fremgår af minimumsbeskatningslovens § 4, nr. 12, 3. og 4. pkt., at en gennemløbsenhed anses for at være en skattemæssigt transparent enhed, i det omfang enheden er skattemæssigt transparent i den jurisdiktion, hvor dens ejer er hjemmehørende, og at en gennemløbsenhed anses for at være en omvendt hybrid enhed i forhold til minimumsbeskatningsreglerne, i det omfang enheden ikke er skattemæssigt transparent i den jurisdiktion, hvor dens ejer er hjemmehørende.

Om en gennemløbsenhed er en skattemæssigt transparent enhed eller en omvendt hybrid enhed, beror således på, hvorledes dens ejere behandles skattemæssigt i den jurisdiktion, hvor ejerne er hjemmehørende. Det er den enkelte ejers forhold, der er afgørende for, om gennemløbsenheden anses for en skattemæssigt transparent enhed eller en omvendt hybrid enhed. Gennemløbsenheden vil på samme tid kunne anses for en skattemæssigt transparent enhed og en omvendt hybrid enhed, hvis enheden i ejernes jurisdiktion behandles forskelligt.

Det fremgår af minimumsbeskatningslovens § 4, nr. 12, 5. pkt., at en koncernenhed, der ikke er skattemæssigt hjemmehørende i noget land, og som

UDKAST

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

Den pågældende enhed er kun omfattet af 5. pkt., i det omfang enheden betragtes som skattemæssigt transparent i den jurisdiktion, hvor ejeren er hjemmehørende. Er en ejer hjemmehørende i et land, der ikke anser enheden for transparent, vil den del af enhedens indkomst m.v., der vedrører den pågældende ejers andel af enheden, ikke skulle anses for oppebåret af en gennemløbsenhed.

Det foreslås som minimumsbeskatningslovens § 4, nr. 12, 6. pkt., at der ved en skattemæssigt transparent enhed forstås en enhed, hvis indkomst, udgifter, overskud eller tab behandles efter lovgivningen i en jurisdiktion, som var disse erhvervet eller oppebåret af ejeren af denne enhed i forhold til denne ejers andel i den pågældende enhed.

Denne indsættelse af modelreglernes (artikel 10.2.1(a)) og direktivets (artikel 4, nr. 12) definition af, hvad der skal forstås ved en skattemæssigt transparent enhed, vil alene være en præcisering, da definitionen svarer til den almindelige skatteretlige forståelse af begrebet transparent enhed.

Det foreslås som minimumsbeskatningslovens § 4, nr. 12, 7. pkt., at som ejer i 3.-6. pkt. anses den nærmeste koncernenhed i ejerkæden, som ikke selv er en gennemløbsenhed, eller, hvis en sådan koncernenhed ikke findes i ejerkæden, en gennemløbsenhed, der er det ultimative moderselskab.

Bestemmelsen vil indebære, at der ved vurderingen af, om en gennemløbsenhed skal anses for at være en skattemæssigt transparent enhed eller en omvendt hybrid enhed, som udgangspunkt vil skulle ses på, om den jurisdiktion, hvor den nærmeste ejer, der ikke selv er en gennemløbsenhed, anser gennemløbsenheden for transparent eller et selvstændigt skattesubjekt.

Dette kan illustreres med følgende eksempel. Selskab A, der er hjemmehørende i jurisdiktion A, ejer selskab B, der er hjemmehørende i jurisdiktion B. Selskab B ejer selskab C, der er hjemmehørende i jurisdiktion C. Jurisdiktion A anser selskab A for at være et selvstændigt skattesubjekt, selskab

UDKAST

B for at være transparent og selskab C for et selvstændigt skattesubjekt. Jurisdiktion B anser både selskab B og C for at være transparente. Jurisdiktion C anser selskab C for at være transparent.

Selskab B vil skulle anses for skattemæssigt transparent enhed, da det er en gennembløbsenhed, hvor den direkte ejer (selskab A, som ikke er en gennembløbsenhed) er hjemmehørende i en jurisdiktion, som anser selskab B for transparent.

Selskab C vil skulle anses for en omvendt hybrid enhed, da det er en gennembløbsenhed, og den nærmeste ejer, der ikke er en gennembløbsenhed (selskab A), er hjemmehørende i en jurisdiktion, som anser selskab C for at være et selvstændigt skattesubjekt.

Den foreslåede bestemmelse vil medføre, at der vil gælde en undtagelse i tilfælde, hvor der mellem gennembløbsenheden og et ultimativt moderselskab, der selv er en gennembløbsenhed, ikke indgår nogen ejerenhed, der ikke er en gennembløbsenhed. I sådanne tilfælde vil vurderingen af, om den førstnævnte gennembløbsenhed skal anses for at være en skattemæssigt transparent enhed eller en omvendt hybrid enhed, efter den foreslåede bestemmelse skulle baseres på behandlingen af enheden i den jurisdiktion, hvor det ultimative moderselskab er hjemmehørende. Anses den underliggende gennembløbsenhed efter reglerne i denne jurisdiktion for at være skattemæssigt transparent, vil dens indkomst skulle medregnes hos det ultimative moderselskab, der selv er en gennembløbsenhed.

Der vil således ikke skulle ses på behandlingen i den eller de jurisdiktioner, hvor det ultimative moderselskabs ejere er hjemmehørende, hvilket skyldes, at disse ejere ikke selv indgår i koncernen. En eventuel nedsættelse af det ultimative moderselskabs indkomst som følge af, at indkomsten medregnes hos ejerne, vil kun kunne ske efter de særlige regler i minimumsbeskatningslovens § 19.

Til nr. 2

Minimumsbeskatningslovens § 4, nr. 48, fastsætter de kriterier, der skal være opfyldt for, at en regel om kvalificeret indenlandsk ekstraskat kan anses for at være anerkendt.

Når en kvalificeret indenlandsk ekstraskat er anerkendt, kan den multinationale koncern normalt ansætte ekstraskatten for de koncernenheder, der er hjemmehørende i den pågældende jurisdiktion, til nul, jf. den såkaldte safe harbour-bestemmelse i minimumsbeskatningslovens § 34, stk. 2. Når en

UDKAST

koncernenhed er hjemmehørende i en jurisdiktion, der pålægger koncernenhederne i jurisdiktionen en anerkendt kvalificeret indenlandsk ekstraskat, er det således ikke nødvendigt at gennemføre særskilte beregninger med henblik på at opgøre, hvad ekstraskatten ville være ved en direkte anvendelse af minimumsbeskatningslovens regler på disse koncernenheder.

Det er efter minimumsbeskatningslovens § 4, nr. 48, litra b, en betingelse for, at en kvalificeret indenlandsk ekstraskat kan anses for anerkendt, at den er konsistent med OECD's modelregler. Den skal således indebære en skattesats svarende til eller over minimumsskattesatsen og må kun fravige OECD's modelregler, hvor en sådan fravigelse enten er en betingelse for, at den kan anses for en kvalificeret indenlandsk ekstraskat, eller udtrykkeligt er tilladt efter bestemmelsens nr. i-vi.

Det foreslås, at det som en ny tilladt fravigelse fra OECD's modelregler indsættes som minimumsbeskatningslovens § 4, nr. 48, litra b, nr. vii, at den ikke pålægges sekuritiseringsenheder, eller den pålægges sekuritiseringsenheder, men opkræves af andre koncernenheder hjemmehørende i jurisdiktionen.

Den foreslåede bestemmelse vil indebære, at en kvalificeret indenlandsk ekstraskat kan anses for anerkendt og således være omfattet af safe harbour-bestemmelsen i minimumsbeskatningslovens § 34, stk. 2, selv om den indenlandske ekstraskat ikke pålægges koncernenheder, der er hjemmehørende i den pågældende jurisdiktion, som er sekuritiseringsenheder, eller den pålægges disse enheder, men kun opkræves af andre koncernenheder, der er hjemmehørende i jurisdiktionen.

Om hvad der forstås ved sekuritiseringsenheder henvises til definitionerne i forslaget til minimumsbeskatningslovens § 4, nr. 51 og 52, jf. nedenfor om lovforslagets § 1, nr. 3.

Hvis en jurisdiktion har anvendt den foreslåede mulighed for at fravige OECD's modelregler, vil det for de koncerner, der har sekuritiseringsenheder i jurisdiktionen, dog kunne betyde, at de ikke vil kunne anvende safe harbour-bestemmelsen i minimumsbeskatningslovens § 34, stk. 2, jf. herom nærmere den i lovforslagets § 1, nr. 18, foreslåede bestemmelse i minimumsbeskatningslovens § 34, stk. 3, nr. 2.

Det foreslås desuden, at det som en yderligere, ny tilladt fravigelse fra OECD's modelregler indsættes som minimumsbeskatningslovens § 4, nr. 48, litra b, nr. viii, at koncernenhederne i jurisdiktionen ved opgørelsen af det samlede reguleringsbeløb for udskudt skat i jurisdiktionen, jf. § 22, stk.

UDKAST

1, nr. 2, og § 23, eller ved opgørelsen af de forenkede omfattede skatter i jurisdiktionen, jf. § 72, stk. 4, nr. 1, kan indregne udskudte skatter omfattet af § 51, stk. 2, nr. 1-3.

Den foreslåede bestemmelse har sammenhæng med de foreslåede bestemmelser i minimumsbeskatningslovens § 51, stk. 2, nr. 1-3, jf. lovforslagets § 1, nr. 19. Det foreslås i disse bestemmelser, at en række nærmere angivne udskudte skatteaktiver og skatteforpligtelser, der vedrører perioden før overgangen til beskatning efter minimumsbeskatningsreglerne, ikke skal kunne indregnes ved ansættelsen af den effektive skattesats for en jurisdiktion i et overgangså og for hvert efterfølgende regnskabsår.

Den foreslåede bestemmelse vil indebære, at en kvalificeret indenlandsk ekstraskat kan anses for anerkendt og således være omfattet af safe harbour-bestemmelsen i minimumsbeskatningslovens § 34, stk. 2, selv om den indenlandske ekstraskat indebærer, at udskudte skatter omfattet af minimumsbeskatningslovens § 51, stk. 2, nr. 1-3, kan indregnes ved opgørelsen af det samlede reguleringsbeløb for udskudt skat i jurisdiktionen, jf. minimumsbeskatningslovens § 22, stk. 1, nr. 2, og § 23, eller ved opgørelsen af de forenkede omfattede skatter i jurisdiktionen, jf. § 72, stk. 4, nr. 1.

Hvis en jurisdiktion har anvendt den foreslåede mulighed for at fravige OECD's modelregler, vil det for de koncerner, der derved får mulighed for at indregne udskudte skatter omfattet af minimumsbeskatningslovens § 51, stk. 2, nr. 1-3, dog betyde, at de ikke vil kunne anvende safe harbour-bestemmelsen i minimumsbeskatningslovens § 34, stk. 2, jf. herom nærmere den i lovforslagets § 1, nr. 18, foreslåede bestemmelse i minimumsbeskatningslovens § 34, stk. 3, nr. 3.

Til nr. 3

(§ 4, nr. 51 og 52)

Sekuritisering er en transaktion, der gør det muligt for en långiver eller kreditor ("den eksponeringsleverende enhed"), normalt et kreditinstitut eller en virksomhed, at refinansiere en række lån, eksponeringer eller tilgodehavender ved at omdanne dem til omsættelige værdipapirer. Den eksponeringsleverende enhed samler og omgrupperer en portefølje af sine lån eller fordringer, som organiseres i forskellige risikokategorier for forskellige investorer, hvilket giver investorer adgang til investeringer i lån og andre eksponeringer, som de normalt ikke ville have direkte adgang til. Afkastet til investorerne skabes af pengestrømmene fra de underliggende lån eller fordringer.

UDKAST

Ved traditionel sekuritisering overfører (sælger) den eksponeringsleverende enhed de lån eller fordringer, der sekuritiseres, til en såkaldt sekuritiseringsenhed, der er en forvaltningsenhed, en trust eller en anden enhed, som er etableret specifikt med henblik på at deltage i et eller flere sekuritiseringsarrangementer.

Selv om sekuritiseringsenheden og dens aktiver er udskilt fra den eksponeringsleverende enhed, vil den efter omstændighederne under visse regnskabsstandarder kunne blive anset for en koncernenhed i den koncern, som den eksponeringsleverende enhed indgår i, og således skulle indgå i det ultimative moderselskabs konsoliderede regnskaber.

Minimumsbeskatningsloven indeholder ikke særlige regler vedrørende sekuritiseringsenheder, men der foreslås sådanne særlige regler ved lovforslagets § 1, nr. 2 og 18.

Med henblik på at fastlægge, hvad der vil være anvendelsesområdet for de foreslåede bestemmelser, foreslås der i minimumsbeskatningsloven indsat definitioner af, hvad der forstås ved henholdsvis et sekuritiseringsarrangement og en sekuritiseringsenhed.

Det foreslås som minimumsbeskatningslovens § 4, nr. 51, at et sekuritiseringsarrangement er et arrangement, der opfylder følgende betingelser:

- a) Det gennemføres med det formål for en gruppe af investorer, der ikke er koncernenheder, at samle og pulje en portefølje af aktiver (eller eksponeringer mod aktiver), således at en eller flere identificerede puljer af aktiver er retligt udskilt.
- b) Det er baseret på et aftalesæt, der begrænser investorernes eksponering mod risikoen for insolvens for den enhed, der besidder de retligt adskilte aktiver, ved at regulere den adgang som identificerede kreditorer i den pågældende enhed (eller i en anden enhed i ordningen) har til fremsætte krav mod enheden gennem juridisk bindende aftaler tiltrådt af disse kreditorer.

Den foreslåede definition er i overensstemmelse med den almindelige, internationale forståelse af, hvad der forstås ved et sekuritiseringsarrangement.

Betingelsen i den foreslåede definitions litra a vil indebære, at der kun vil være tale om et sekuritiseringsarrangement, hvor arrangementet har som sit specifikke formål, at der til fordel for eksterne investorer puljes en række aktiver eller eksponeringer mod aktiver, f.eks. lån, og at disse aktiver herefter retligt udskilles fra den hidtidige ejer af aktiverne.

Betingelsen i den foreslåede definitions litra b vil indebære, at arrangementet derudover skal være kendetegnet ved, at aftalesæt, der regulerer arrangementet, sikrer, at de investorer, der deltager i arrangementet, kun udsættes for en begrænset risiko for, at den enhed, der efter udskillelsen er ejer af aktiverne, bliver insolvent som følge af rejst af identificerede kreditorer.

Arrangementet skal således være udformet på en sådan måde, at de eksterne investorer har sikkerhed for, at den udskilte aktivpulje er afskåret fra den eksponeringsleverende enheds (identificerede) kreditorer, og at investorerne derfor har sikkerhed i aktivpuljen.

Det foreslås som minimumsbeskatningslovens § 4, nr. 52, at en sekuritiseringsenhed er en enhed, som er deltager i et sekuriteringsarrangement, og som opfylder alle følgende betingelser:

- a) Enheden udfører kun aktiviteter, der indgår i et eller flere sekuriteringsarrangementer.
- b) Enhedens aktiver stilles til sikkerhed for enhedens (eller en anden sekuriteringsenheds) kreditorer.
- c) Enheden udbetaler mindst en gang årligt hele afkastet fra sine aktiver til sine eller en anden sekuriteringsenheds kreditorer, bortset fra
 - i) beløb hensat med henblik på at dække overskud, der efter arrangementets vilkår vil skulle udloddes til kapitalejere eller lignende, eller
 - ii) beløb, der med rimelighed må anses for nødvendige enten for at dække fremtidige betalinger, som skal foretages af enheden i henhold til arrangementets vilkår, eller for at opretholde eller forbedre enhedens kreditværdighed.
- d) Det i litra c, nr. i, omtalte overskud er i regnskabsåret ubetydeligt i forhold til enhedens samlede omsætning.

Den foreslåede bestemmelse vil indebære, at der ved en sekuriteringsenhed vil skulle forstås en enhed, som er deltager i et sekuriteringsarrangement, jf. forslaget til minimumsbeskatningslovens § 4, nr. 51, og som opfylder alle de fire betingelser, der opregnes i bestemmelsen.

Betingelserne i den foreslåede bestemmelses litra a og b vil indebære, at en enhed kun vil være en sekuriteringsenhed, hvis der er tale om en formålsbestemt enhed (et såkaldt »Special Purpose Vehicle – SPV«), der således kun udfører aktiviteter, der indgår i et eller flere sekuriteringsarrangementer, der medfører, at enhedens aktiver stilles til sikkerhed for dens (eller en anden sekuriteringsenheds) kreditorer.

UDKAST

Betingelsen i den foreslåede bestemmelses litra c, vil desuden indebære, at det vil være et krav, at enheden som udgangspunkt mindst en gang årligt udbetaler hele afkastet fra sine aktiver til sine egne eller en anden sekuritiseringsenheds kreditorer. Der vil således ikke være tale om en sekuritiseringsenhed, hvis enheden løbende kan oppebære et overskud fra sine aktiviteter.

Det er kun realiserede kontante afkast, der efter den foreslåede betingelse løbende vil skulle udbetales til enhedens kreditorer.

Enheden vil dog efter forslaget til litra c, nr. i, kunne hensætte beløb til dækning af overskud, der efter arrangementets vilkår vil skulle udloddes til kapitalejere eller lignende. Det følger imidlertid af den foreslåede bestemmelses litra d, at en sådan hensættelse af overskud til dækning af senere udlodninger kun vil kunne ske, såfremt dette overskud er ubetydeligt i forhold til enhedens samlede omsætning i regnskabsåret.

Endeligt vil enheden efter forslaget til litra c, nr. ii, kunne undlade at udbetale beløb, der med rimelighed må anses for nødvendige for at dække fremtidige betalinger, som skal foretages af enheden i henhold til arrangementets vilkår, eller for at opretholde eller forbedre enhedens kreditværdighed.

(§ 4, nr. 53)

Minimumsbeskatningslovens § 23, stk. 9, medfører, at et skatteaktiv i form af en fremførselsadgang til erstatning for underskud vil opstå, når følgende betingelser er opfyldt:

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

Bestemmelsen er en undtagelse fra hovedreglen om, at det samlede reguleringsbeløb for udskudte skatter ikke omfatter beløbet for den udskudte skatteudgift, for så vidt angår generering og anvendelse af skattegodtgørelser, herunder creditlempelser for udenlandsk skat.

Formålet med bestemmelse er at sikre ligestilling mellem forskellige landes skattesystemer, således at resultatet efter minimumsbeskatningsreglerne bliver det samme, uanset hvordan landene har indrettet deres skattesystemer

UDKAST

med henblik på undgåelse af dobbeltbeskatning i den situation, hvor koncernenheden beskattes af CFC-indkomst med kilde i en anden jurisdiktion og samtidigt har et indenlandsk underskud.

Det foreslås ved lovforslagets § 1, nr. 8 og 9, at minimumsbeskatningslovens § 23, stk. 9, nr. 1 og 2, ændres, således at bestemmelsen i § 23, stk. 9, også vil finde anvendelse i bl.a. tilfælde, hvor indkomsten med udenlandsk kilde er indkomst fra en hybrid enhed.

Det fremgår af minimumsbeskatningslovens § 25, stk. 4, at der til en koncernenhed, der er en hybrid enhed, allokeres eventuelle omfattede skatter, som er medregnet i koncernenhedsejerens regnskab, og som vedrører den hybride enheds kvalificerede indkomst. Ved hybrid enhed forstås efter bestemmelsen en enhed, der i indkomstskattemæssig henseende behandles som en selvstændig person i den jurisdiktion, hvor den er hjemmehørende, men behandles som skattemæssigt transparent i den jurisdiktion, hvor dens ejer er hjemmehørende.

Bestemmelsen indebærer, at skatter, der som følge af den hybride enheds status som skattemæssigt transparent er betalt af koncernenhedsejeren af den hybride enheds indkomst, skal »skubbes ned« til den hybride koncernenhed.

Der foreslås ved lovforslagets § 1, nr. 12, en nyaffattelse af minimumsbeskatningslovens § 25, stk. 4. Forslaget indebærer bl.a., bestemmelsen ikke længere vil skulle indeholde en definition af, hvad der forstås ved en hybrid enhed.

Det foreslås som minimumsbeskatningslovens § 4, nr. 53, at en hybrid enhed er en enhed, der behandles som skattemæssigt transparent i den jurisdiktion, hvor dens direkte eller indirekte ejer er hjemmehørende, men

- 1) i indkomstskattemæssig henseende behandles som en selvstændig person i den jurisdiktion, hvor den er hjemmehørende, eller
- 2) ikke er indkomstskattepligtig i den jurisdiktion, hvor den er oprettet, uden at enheden anses for skattemæssigt transparent efter nr. 12, 5. pkt.

I forhold til den definition af begrebet hybrid enhed, der fremgår af minimumsbeskatningslovens § 25, stk. 4, vil den foreslåede definition indebære en række præciseringer, der fremgår af OECD's administrative retningslinjer fra juni 2024, afsnit 5.5.

UDKAST

Den foreslåede bestemmelse vil således indebære, at en enhed vil kunne blive anset for at være en hybrid enhed både som følge af, at dens direkte ejer er hjemmehørende i en jurisdiktion, som behandler enheden som skattemæssigt transparent, og som følge af, at dens indirekte ejer er hjemmehørende i en jurisdiktion, som behandler enheden som skattemæssigt transparent.

Det vil således være en forudsætning, at ejeren betaler skat af den hybride enheds indkomst. For indirekte ejere vil det derfor være en forudsætning, at mellemliggende koncernenheder ligeledes behandles som skattemæssigt transparente enheder i den jurisdiktion, hvor den indirekte ejer er hjemmehørende, således at den indirekte ejer medregner den hybride enheds indkomst ved opgørelsen af den selskabspligtige indkomst og beskattes af indkomsten.

Forslaget til bestemmelsen i nr. 2 indebærer, at en enhed, der ikke er indkomstskattepligtig i den jurisdiktion, hvor den er oprettet, vil skulle anses for at være en hybrid enhed, hvis den behandles som skattemæssigt transparent i den jurisdiktion, hvor dens direkte eller indirekte ejer er hjemmehørende.

Dette vil dog ikke gælde, hvis den ikke-skattepligtige enhed har forretningssted i den jurisdiktion, hvor den er oprettet, eller indkomst, udgifter, overskud eller tab kan henføres til et fast driftssted. Hvis det er tilfældet, vil enheden i stedet skulle anses for skattemæssigt transparent efter minimumsbeskatningslovens § 4, nr. 12, 5. pkt.

Den foreslåede bestemmelse vil få betydning i relation til minimumsbeskatningslovens § 23, stk. 9, om skatteaktiver i form af en fremførselsadgang til erstatning for underskud, jf. den ved lovforslagets § 1, nr. 8 og 9, foreslåede ændring, hvorefter bestemmelsen vil skulle finde anvendelse, hvor indkomsten med udenlandsk kilde er indkomst fra en hybrid enhed.

Derudover vil den foreslåede definition skulle finde anvendelse i relation til minimumsbeskatningslovens § 25, stk. 4, hvorefter skatter, der som følge af den hybride enheds status som skattemæssigt transparent er betalt af koncernenhedsejeren af den hybride enheds indkomst, skal »skubbes ned« til den hybride koncernenhed.

Til nr. 4

UDKAST

Det fremgår af minimumsbeskatningslovens § 18, stk. 1, at den regnskabsmæssige indkomst for en koncernenhed, som er en gennemløbsenhed, nedsættes med det beløb, der allokeres til dens ejere, som ikke er enheder i koncernen, og som besidder deres ejerandel direkte i nævnte gennemløbsenhed eller gennem en kæde af skattemæssigt transparente enheder. Herved bliver indkomst, der relaterer sig til enheder, der ikke er en del af koncernen, trukket ud af beregningerne, således at denne indkomst ikke påvirker beregningen af, om der skal pålægges en ekstraskat.

Bestemmelsen finder dog ikke anvendelse, hvis gennemløbsenheden er et ultimativt moderselskab, eller gennemløbsenheden ejes direkte eller gennem en kæde af skattemæssigt transparente enheder af et ultimativt moderselskab.

Det foreslås, at i minimumsbeskatningslovens § 18, stk. 1, udgår », medmindre gennemløbsenheden er et ultimativt moderselskab eller gennemløbsenheden ejes direkte eller gennem en kæde af skattemæssigt transparente enheder af et ultimativt moderselskab«, og at der som 2. pkt., indsættes at 1. pkt. ikke finder anvendelse, hvis gennemløbsenheden er et ultimativt moderselskab, eller i det omfang gennemløbsenheden ejes direkte eller gennem en kæde af skattemæssigt transparente enheder af en gennemløbsenhed, der er et ultimativt moderselskab.

De foreslåede ændringer vil medføre, at reglen om nedsættelse af indkomsten i gennemløbsenheden efter minimumsbeskatningslovens § 18, stk. 1, fortsat vil finde anvendelse, i det omfang ejerandele i gennemløbsandelen ejes af enheder uden for koncernen enten direkte eller indirekte gennem ejerandele i skattemæssigt transparente enheder, der ikke er det ultimative moderselskab, der selv er en gennemløbsenhed.

Forslaget vil desuden medføre en præcisering i overensstemmelse med modelreglerne og minimumsbeskatningsdirektivet af, at det ultimative moderselskab i anden del af undtagelsen – lige som i første del af undtagelsen – skal være en gennemløbsenhed.

Til nr. 5

Minimumsbeskatningslovens § 23, stk. 4, nr. 5, 1. pkt., medfører, at det samlede reguleringsbeløb for udskudte skatter ikke omfatter beløbet for den udskudte skatteudgift for så vidt angår generering og anvendelse af skattegodtgørelser, herunder creditlempelser for udenlandsk skat.

Minimumsbeskatningslovens § 23, stk. 4, nr. 5, 2. pkt., indeholder en undtagelse til den nævnte regel, idet bestemmelsen fastsætter, at det samlede

UDKAST

reguleringsbeløb for udskudte skatter omfatter beløb for så vidt angår genereringen og anvendelsen af en fremførselsadgang til erstatning for underskud som defineret i minimumsbeskatningslovens § 23, stk. 9. Beløbet svarer til den fremførselsberettigede creditlempelse, dog højst skatteværdien af det indenlandske underskud, der er modregnet efter minimumsbeskatningslovens § 23, stk. 9, nr. 2. Beløbet skal omberegnes til minimumsskattesatsen efter minimumsbeskatningslovens § 23, stk. 1, hvis koncernenhedens skattesats er højere end minimumsskattesatsen.

Minimumsbeskatningslovens § 23, stk. 9 medfører, at et skatteaktiv i form af en fremførselsadgang til erstatning for underskud vil opstå, når følgende betingelser er opfyldt:

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

Formålet med bestemmelsen er at sikre ligestilling mellem forskellige landes skattesystemer, således at resultatet efter minimumsbeskatningsreglerne bliver det samme, uanset hvordan landene har indrettet deres skattesystemer med henblik på undgåelse af dobbeltbeskatning i den situation, hvor koncernenheden beskattes af CFC-indkomst med kilde i en anden jurisdiktion og samtidigt har et indenlandsk underskud.

I Danmark håndteres denne situation i ligningslovens § 33 H, hvorefter et selskab kan vælge at se bort fra et underskud, herunder et fremført underskud, med henblik på at kunne opnå creditlempelse for udenlandske skatter på indkomst med udenlandsk kilde. Adgangen til at se bort fra underskud medfører, at der så fremkommer positiv dansk indkomst svarende til den i udlandet beskattede. Den danske skat på CFC-indkomsten kan herefter mindskes med creditlempelsen for den udenlandske skat. De underskud, der ses bort fra, fremføres til modregning i indkomst i senere indkomstår. De fremførte underskud vil efter minimumsbeskatningsreglerne indgå i opgørelsen af de regulerede omfattede skatter som udskudte skatteaktiver og vil på udnyttelsestidspunktet kunne tillægges til de regulerede omfattede skatter for koncernenheden.

UDKAST

Det foreslås i minimumsbeskatningslovens § 23, stk. 4, nr. 5, 2. pkt., at efter »nr. 2« indsættes », eller en anden mekanisme med genbeskatning af underskud, der ikke medfører et mere gunstigt resultat for koncernenheden«.

Tilføjjelsen indebærer, at det samlede reguleringsbeløb for udskudte skatter omfatter beløb for så vidt angår genereringen og anvendelsen af en fremførselsadgang til erstatning for underskud som defineret i minimumsbeskatningslovens § 23, stk. 9, eller en anden mekanisme med genbeskatning af underskud, der ikke medfører et mere gunstigt resultat for koncernenheden.

Beløbet svarer fortsat til den fremførselsberettigede creditlempelse, dog højst skatteværdien af det indenlandske underskud, der er modregnet efter minimumsbeskatningslovens § 23, stk. 9, nr. 2. Beløbet skal også fortsat omberegnes til minimumskattesatsen efter minimumsbeskatningslovens § 23, stk. 1, hvis koncernenhedens skattesats er højere end minimumsskattesatsen.

Ændringen har sammenhæng med, at der er jurisdiktioner, der har valgt en metode, som indebærer genbeskatning af underskuddene, til at håndtere den situation, hvor koncernenheden beskattes af CFC-indkomst med kilde i en anden jurisdiktion og samtidigt har et indenlandsk underskud. Det fremgår af OECD administrative retningslinjer fra juni 2024 (pkt. 82.3 til artikel 4.4.1(e)), at i tilfælde, hvor denne tredje metode ikke medfører et mere gunstigt resultat for den skattepligtige end det, der ville følge af bestemmelsen svarende til minimumsbeskatningslovens § 23, stk. 9, kan der genereres et udskudt skatteaktiv svarende til fremførselsadgangen til erstatning for underskud.

Det bemærkes, at minimumsbeskatningslovens § 23, stk. 9, ved lovforslagets § 1, nr. 8 og 9, foreslås udvidet til – ud over CFC-indkomst – at omfatte indkomst i et fast driftssted, en hybrid enhed og en omvendt hybrid enhed. Der henvises til bemærkningerne til denne ændring. En mekanisme med genbeskatning af underskud, der ikke medfører et mere gunstigt resultat for koncernenheden, kan også vedrøre sådanne indkomster med kilde i en anden jurisdiktion.

Til nr. 6

(§ 23, stk. 4, nr. 6)

En koncernenheds regulerede omfattede skatter, som anvendes ved beregningen af den effektive skattesats, opgøres som udgangspunkt ved at regulere summen af de aktuelle skatteforpligtelser, der er indregnet i enhedens regnskabsmæssige nettoindkomst eller -tab, med bl.a. udskudte påløbne

UDKAST

skatter i enhedens regnskab for så vidt angår omfattede skatter. Reguleringen for udskudte skatter tager således udgangspunkt i de udskudte skatter, der fremgår af regnskabet.

Efter minimumsbeskatningslovens § 23, stk. 4, omfatter det samlede reguleringsbeløb for udskudt skat dog ikke følgende:

- 1) Beløbet for den udskudte skatteudgift for poster, der ikke er medtaget ved beregningen af den kvalificerede indkomst eller det kvalificerede tab, jf. minimumsbeskatningslovens kapitel 5.
- 2) Beløbet for den udskudte skatteudgift for ikketilladte periodiseringer og uudnyttede periodiseringer.
- 3) Effekten af en værdiansættelsesregulering eller regulering af regnskabsmæssig værdi med hensyn til et udskudt skatteaktiv.
- 4) Beløbet for den udskudte skatteudgift, der hidrører fra en omberegning som følge af en ændring i den gældende indenlandske skattesats.
- 5) Beløbet for den udskudte skatteudgift, for så vidt angår generering og anvendelse af skattegodtgørelser. Dog omfattes et beløb, for så vidt angår genereringen og anvendelsen af en fremførselsadgang til erstatning for underskud, jf. minimumsbeskatningslovens § 23, stk. 9, svarende til den fremførselsberettigede creditlempelse, dog højst skatteværdien af det indenlandske underskud, der er modregnet efter minimumsbeskatningslovens § 23, stk. 9, nr. 2.

Udskudte skatteaktiver og -forpligtelser på aktiver og passiver i regnskabet beregnes som udgangspunkt på baggrund af forskellen mellem den regnskabsmæssige bogførte værdi og den skattemæssige værdi på aktiver og passiver. Der er imidlertid en række tilfælde, hvor reglerne i minimumsbeskatningsloven kræver eller tillader, at koncernenheden beregner den kvalificerede indkomst eller det kvalificerede tab på baggrund en værdiansættelse, der afviger fra den regnskabsmæssige bogførte værdi. Disse afvigelser fremkommer i forskellige situationer, herunder i følgende situationer:

- Minimumsbeskatningslovens § 15, stk. 1, nr. 10, som regulerer koncernenheders påløbne pensionsomkostninger.
- Minimumsbeskatningslovens § 15, stk. 17, som kræver, at koncernen anvender armslængdeprincippet på koncerninterne transaktioner.
- Minimumsbeskatningslovens § 16, stk. 1, nr. 2, som giver en mulighed for at vælge det beløb for aktiebaseret kompensation, der kan fradrages ved beregningen af enhedens skattepligtige indkomst, i stedet for det beløb, der er udgiftsført i regnskabet.

UDKAST

- Minimumsbeskatningslovens § 16, stk. 2, hvorefter det kan besluttes at anvende realisationsprincippet i stedet for regnskabsmæssige dagsværdier.
- Minimumsbeskatningslovens § 36, stk. 3, om anvendelse af historiske bogførte værdier på en målenheds aktiver og passiver.
- Minimumsbeskatningslovens § 37, stk. 1, når minimumsbeskatningslovens § 36, stk. 8, som medfører, at visse overdragelser af bestemmende indflydelse i en koncernenhed behandles som overdragelse af aktiver og passiver, finder anvendelse.
- Minimumsbeskatningslovens § 37, stk. 1, når minimumsbeskatningslovens § 15, stk. 17, om justeringer efter armslængdeprincippet finder anvendelse.
- Minimumsbeskatningslovens § 37, stk. 2, som kræver, at den overtagende koncernenhed i en skattefri omstrukturering beregner enhedens kvalificerede indkomst eller kvalificerede tab ved anvendelse af den afhændende koncernenheds bogførte værdi af de aktiver, der overtages.
- Minimumsbeskatningslovens § 37, stk. 3, som kræver, at den overtagende koncernenhed i forbindelse med en skattefri omstrukturering, som medfører beskatning af en ikkekvalificeret gevinst eller fradrag for et ikkekvalificeret tab for den afhændende koncernenhed, beregner enhedens kvalificerede indkomst eller kvalificerede tab efter overtagelsen ved anvendelse af den afhændende koncernenheds bogførte værdi af de overtagne aktiver og passiver som reguleret i overensstemmelse med den overtagende koncernenheds lokale skatteregler for at tage hensyn til de beskattede ikkekvalificerede gevinster eller tab.
- Minimumsbeskatningslovens § 37, stk. 4, hvor koncernen kan vælge, at en regulering til dagsværdi, der udløser en skattemæssig gevinst eller et skattemæssigt tab efter lokale skatteregler, også skal påvirke opgørelsen af enhedens kvalificerede indkomst eller tab efter minimumsbeskatningsloven.

Som nyt beløb, der vil skulle fremgå af opregningen af beløb, der ikke indgår i det samlede reguleringsbeløb for udskudt skat, foreslås som minimumsbeskatningslovens § 23, stk. 4, nr. 6, beløbet for den udskudte skatteudgift, når værdiansættelsen af aktiver og passiver, der anvendes ved beregningen af den kvalificerede indkomst eller det kvalificerede tab, afviger fra den regnskabsmæssige værdiansættelse. I stedet omfattes beløbet for den udskudte skatteudgift beregnet på baggrund af den værdiansættelse af aktiver og passiver, der anvendes ved beregningen af den kvalificerede indkomst eller det kvalificerede tab.

UDKAST

Den foreslåede bestemmelse vil indebære, at alle udskudte skatteaktiver og -forpligtelser vil skulle beregnes på baggrund af den værdiansættelse af aktiver og passiver, der anvendes ved beregningen af den kvalificerede indkomst eller det kvalificerede tab, når denne værdiansættelse afviger fra den regnskabsmæssige værdiansættelse. Hermed vil en korrekt opgørelse af reguleringsbeløbet for udskudt skat blive sikret.

Den foreslåede bestemmelse vil kunne illustreres via følgende eksempel. Koncernenheden A i jurisdiktionen A overdrager et aktiv til en anden koncernenhed B i jurisdiktion B. Selskabsskattesatsen i jurisdiktion B er 20 pct. Den regnskabsmæssige bogførte værdi for koncernenheden A inden overdragelsen er 50, og handelsværdien er 150. Efter selskabsskattereglerne anses aktivet for overdraget til handelsværdien i både jurisdiktion A og B. Overdragelsen sker regnskabsmæssigt til kostprisen (50). Regnskabsmæssigt har koncernenheden A således ingen gevinst ved overdragelsen, og koncernenheden B registrerer et udskudt skatteaktiv på 20 $((150-50) \times 20 \text{ pct.})$.

Hvis dette udskudte skatteaktiv skulle medtages i opgørelsen af koncernenhed B's samlede reguleringsbeløb for udskudt skat, ville det skulle omregnes til 15 svarende til minimumsskattesatsen på 15 pct. gange 100.

Det følger imidlertid af reglen om anvendelsen af armslængdeprincippet i minimumsbeskatningslovens § 15, stk. 17, at koncernenheden A vil skulle medregne gevinst på 100 i dens kvalificerede indkomst. Som følge heraf vil koncernenhed B have en værdiansættelse på aktivet på 150, som vil skulle anvendes ved beregningen af dens kvalificerede indkomst eller det kvalificerede tab. Dette vil med den foreslåede præcisering medføre, at koncernenhed B ikke vil have noget udskudt skatteaktiv på overdragelsestidspunktet, da værdien ved opgørelsen af den kvalificerede indkomst på 150 vil svare til den skattemæssige værdi.

Der vil kunne opstå en udskudt skat efterfølgende. Er der f.eks. tale om et afskrivningsberettiget aktiv, vil aktivet efter minimumsbeskatningslovens regler skulle afskrives efter den relevante regnskabsstandard (f.eks. lineært over 10 år), mens skattereglerne i jurisdiktion B vil kunne tillade en hurtigere afskrivning (f.eks. lineært over 5 år). I givet fald vil der opstå en udskudt skatteforpligtelse som følge af de forskellige afskrivningsprofiler, som vil skulle medregnes i koncernenhed B's regulerede udskudte skatter (omregnet til 15 pct.).

(§ 23, stk. 4, nr. 7)

Med henblik på at fastslå, om den indkomst, der er oppebåret af koncernenhederne i en jurisdiktion, er beskattet med minimumsskattesatsen på 15 pct.,

UDKAST

indeholder minimumsbeskatningslovens § 25 særlige regler om fordelingen (allokeringen) af skatter mellem koncernenheder i forskellige jurisdiktioner. Allokeringreglerne i minimumsbeskatningslovens § 25 har overordnet til formål at sikre, at skatter af indkomst oppebåret af koncernenhederne i en jurisdiktion henføres til de pågældende enheder, også selv om skatterne er betalt af en koncernenhed i en anden jurisdiktion.

Det følger af minimumsbeskatningslovens § 25, stk. 1, 1. pkt., at der til et fast driftssted allokeres eventuelle omfattede skatter, som er medregnet i en koncernenheds regnskab, og som vedrører det pågældende faste driftssteds kvalificerede indkomst eller tab.

Endvidere følger det af minimumsbeskatningslovens § 25, stk. 2, at eventuelle omfattede skatter, som er medregnet i en skattemæssigt transparent enheds regnskab, allokeres til koncernenhedsejeren, når skatterne vedrører kvalificeret indkomst eller tab, der er allokeret til den pågældende koncernenhedsejer efter minimumsbeskatningslovens § 18, stk. 4.

Efter minimumsbeskatningslovens § 25, stk. 3, allokeres til en koncernenhed eventuelle omfattede skatter, som er medregnet i regnskaberne for koncernenhedens direkte eller indirekte ejere i henhold til regler om CFC-beskatning af disses andel af koncernenhedens indkomst.

Efter minimumsbeskatningslovens § 25, stk. 4, allokeres til en koncernenhed, der er en hybrid enhed, eventuelle omfattede skatter, som er medregnet i koncernenhedsejers regnskab, og som vedrører den hybride enheds kvalificerede indkomst.

Det bemærkes, at der efter minimumsbeskatningslovens § 25, stk. 6, gælder en begrænsning i adgangen til at allokere skatter til koncernenheden efter § 25, stk. 3 og 4, når der er tale om skatter af passiv indkomst. Sådanne skatter kan således kun allokeres til koncernenheden med et beløb, der svarer til den skat, der fremkommer ved at multiplicere procentsatsen for ekstraskatten for koncernenhedens jurisdiktion med den del af enhedens indkomst, der er beskattet hos koncernejeren. Procentsatsen for ekstraskat for enhedens jurisdiktion opgøres i den forbindelse uden hensyntagen til de skatter, som koncernenhedsejeren er pålagt på den passive indkomst i enheden.

Yderligere fremgår af det minimumsbeskatningslovens § 23, stk. 5, at der til en koncernenhed, der har foretaget en udlodning i løbet af regnskabsåret, allokeres eventuelle påløbne omfattede skatter på udlodningen, der er medregnet i regnskaberne for enhedens direkte ejere.

UDKAST

De nævnte regler om allokering af skatter finder også anvendelse, når der er tale om udskudte skatter, der indgår i det samlede reguleringsbeløb for udskudte skatter. Der er i OECD's administrative retningslinjer af juni 2024, afsnit 4.2, redegjort for de principper, der vil skulle anvendes ved allokeringen af udskudte skatter til andre koncernenheder.

Som nyt beløb, der vil skulle fremgå af opregningen af beløb, der ikke indgår i det samlede reguleringsbeløb for udskudt skat, foreslås som minimumsbeskatningslovens § 23, stk. 4, nr. 7, beløbet for den udskudte skatteudgift, der ville kunne allokeres til faste driftssteder og koncernenheder i en jurisdiktion efter § 25, stk. 1, 3-5 og 8, når den indberettende koncernenhed i overensstemmelse med § 54, stk. 1, for en periode på 5 år har besluttet ikke at medregne disse udskudte skatteudgifter.

Den foreslåede bestemmelse giver en omfattet koncern mulighed for at bestemme, at udskudte skatteforpligtelser for en jurisdiktion ikke skal medregnes til beløbet for den udskudte skatteudgift, når der er tale om udskudte skatter, der ville skulle allokeres efter de nævnte bestemmelser i minimumsbeskatningslovens § 25, herunder den bestemmelse i § 25, stk. 8, der foreslås ved lovforslagets § 1, nr. 14.

Valget vil være bindende for en periode på 5 år og vil gælde for alle koncernenheder i jurisdiktionen.

Det vil desuden omfatte alle udskudte skatteforpligtelser, der ville skulle allokeres efter de omhandlede bestemmelser i minimumsbeskatningslovens § 25, herunder som følge af de ændringer af minimumsbeskatningslovens § 25, stk. 2 og 4, der foreslås ved lovforslaget § 1, nr. 10 og 11. Er der i regnskaberne for koncernenhederne i en jurisdiktion medregnet f.eks. CFC-skatter, der vedrører indkomsten i datterselskaber i flere forskellige jurisdiktioner, vil valget således være gældende for de udskudte skatteforpligtelser for alle datterselskaberne.

Den foreslåede valgmulighed gennemfører den valgmulighed, der fremgår af pkt. 71.16-71.17 i kommentarerne til artikel 4.4.1 i OECD's modelregler, jf. OECD's administrative retningslinjer fra juni 2024, afsnit 4.2.3.

Til nr. 7

Det fremgår af minimumsbeskatningslovens § 23, stk. 8, nr. 2, at der ved uudnyttet periodisering forstås enhver forøgelse af en udskudt skatteforpligtelse, der er bogført i en koncernenheds regnskab for et regnskabsår, og som ikke forventes betalt inden for de 5 efterfølgende regnskabsår, og som den

indberettende koncernenhed i overensstemmelse med § 54, stk. 2, årligt beslutter ikke at medregne i det samlede reguleringsbeløb for udskudt skat for nævnte regnskabsår.

Bestemmelsen skal ses i sammenhæng med efterbeskatningsbestemmelsen i minimumsbeskatningslovens § 23, stk. 6. Hvis det er sikkert (eller næsten sikkert), at forøgelsen af den udskudte skatteforpligtelse udløser efterbeskatning, kan den indberettende koncernenhed vælge ikke at medregne skatteforpligtelsen i det regnskabsår, hvor forøgelsen sker, da dette kan være simple end den efterfølgende efterbeskatning.

Det følger af minimumsbeskatningslovens § 23, stk. 6, at udskudte skatteforpligtelser skal efterbeskattes, når de er indregnet i koncernenhedens samlede reguleringsbeløb for udskudt skat, men hverken tilbageføres eller betales inden for den følgende 5-årsperiode. Dette gælder dog ikke for de kategorier af undtagelser fra efterbeskatningen, der opregnes i minimumsbeskatningslovens § 23, stk. 7. Undtagelserne omfatter bl.a. udskudte skatteforpligtelser som følge af skattemæssige afskrivninger på materielle aktiver, forsknings- og udviklingsudgifter, indregning til dagsværdi af ikkerealiserede nettogevinster, nettogevinster ved veksling af fremmed valuta og forsikringsreserver og udskudte anskaffelsesomkostninger til forsikringer.

Efter efterbeskatningsbestemmelsen skal en koncernenhed, der i år 0 har indregnet et beløb som en udskudt skatteforpligtelse og inkluderer denne i de regulerede omfattede skatter, og som ved udgangen af år 5 (dvs. de 5 efterfølgende regnskabsår efter det regnskabsår, hvor beløbet blev indregnet) ikke fuldt ud har tilbageført eller betalt skatteforpligtelsen, efterbeskattes. Efterbeskatningen sker ved, at den beregning, der er foretaget for ekstraskat i år 0, skal omberegnes efter minimumsbeskatningslovens § 31, stk. 1.

Det fremgår af OECD's administrative retningslinjer fra juni 2024, afsnit 1, hvordan koncernenhederne skal opgøre, hvornår der skal ske efterbeskatning af udskudte skatteforpligtelser.

Der sker kun efterbeskatning af udskudte skatteforpligtelser, hvor skatteforpligtelsen er medregnet i det samlede reguleringsbeløb for udskudt skat i regnskabsåret, hvor forpligtelsen opstod. Udskudte skatteforpligtelser, der er importeret til systemet via overgangsreglen i modelreglernes artikel 9.1.1, som svarer til minimumsbeskatningslovens § 51, stk. 1, skal således ikke efterbeskattes. Disse importerede udskudte skatteforpligtelser anses for tilbageført efter de opgørelsesprincipper, der fremgår af det følgende.

UDKAST

Koncernenheden kan opgøre tilbageførslen af den udskudte skatteforpligtelse og dermed efterbeskatningen aktiv for aktiv, men dette vil ofte være administrativt byrdefuldt, hvis der er mange aktiver og/eller mange transaktioner. Koncernenhederne vil derfor som udgangspunkt kunne foretage opgørelserne på baggrund af enten individuelle konti i enhedens kontoplan i bogføringssystemet eller samlede kategorier af udskudte skatteforpligtelser. Dette gælder dog ikke, hvis de individuelle konti eller de samlede kategorier indeholder udskudte skatteforpligtelser vedrørende indkomster og tab, der ikke medregnes i den kvalificerede indkomst eller det kvalificerede tab.

Den enkelte enheds kontoplan over individuelle bogføringskonti vil variere fra virksomhed til virksomhed. Udformningen af kontoplanen afhænger af mange faktorer, f.eks. branchestandarder, rapporteringsforpligtelser, organisationsstruktur og virksomhedens størrelse og kompleksitet. Det væsentlige er, at enheden skal anvende den kontoplan, der anvendes ved udarbejdelse af regnskabet.

Ved en samlet kategori af udskudte skatteforpligtelser forstås en kategori af udskudte skatteforpligtelser bestående af to eller flere individuelle konti i enhedens kontoplan, der henhører under den samme balancepost i regnskabet (eller en underbalance til balanceposten). En samlet kategori af udskudte skatteforpligtelser kan ikke indeholde individuelle konti, der kun kan generere udskudte skatteaktiver. Den samlede kategori kan heller ikke indeholde individuelle konti, der på nettobasis både kan generere udskudte skatteaktiver og udskudte skatteforpligtelser. Sådanne svingende konti skal opgøres individuelt.

Udgangspunktet om, at opgørelserne kan foretages på baggrund af en samlet kategori af udskudte skatteforpligtelser, fraviges for enkelte typer af aktiver og passiver, nemlig for ikke-afskrivningsberettigede immaterielle aktiver, herunder goodwill, for afskrivningsberettigede immaterielle aktiver med en regnskabsmæssig levetid på mere end 5 år og for nærtstående tilgodehavender og gæld. Opgørelserne for disse aktiver og passiver skal enten ske aktiv for aktiv eller på baggrund af den individuelle konto i enhedens bogføringskontoplan.

Opgørelserne skal enten følge en FIFO-metode (first-in first-out (først ind, først ud)) eller en LIFO-metode (last-in first-out (sidst ind, først ud)). FIFO-metoden kan altid anvendes på individuelle konti. FIFO-metoden kan kun anvendes på samlede kategorier, hvis de udskudte skatteforpligtelser har en ensartet tilbageførelsestrend, dvs. de tilbageføres fuldt ud inden for den

UDKAST

samme 2-årsperiode. For en nærmere gennemgang af FIFO- og LIFO-metoderne henvises til OECD's administrative retningslinjer fra juni 2024, afsnit 1, herunder eksemplerne 4.4.4-1 til 4.4.4-5.

Koncernenheden kan undlade at foretage opgørelserne for så vidt angår udskudte skatteforpligtelser med kort tidshorisont, dvs. individuelle konti og samlede kategorier, hvor koncernenheden objektivt er i stand til at påvise, at alle udskudte skatteforpligtelser på den enkelte konto eller i den enkelte kategori tilbageføres inden for 5 år. I givet fald vil der ikke være nogen udskudte skatteforpligtelser, der skal efterbeskattes.

Det foreslås at affatte minimumsbeskatningslovens § 23, stk. 8, nr. 2, *litra a*, således: a), Enhver forøgelse af en udskudt skatteforpligtelse, der er bogført i en koncernenheds regnskab for et regnskabsår, som ikke forventes betalt inden for de 5 efterfølgende regnskabsår, og som den indberettende koncernenhed i overensstemmelse med § 54, stk. 2, årligt beslutter ikke at medregne i det samlede reguleringsbeløb for udskudt skat for de nævnte regnskabsår.

Den foreslåede bestemmelse svarer til den gældende bestemmelse i minimumsbeskatningslovens § 23, stk. 8, nr. 2. Forslaget skal ses i lyset af, at der foreslås et *litra b* til minimumsbeskatningslovens § 23, stk. 8, nr. 2.

Som en udvidelse af, hvad der omfattes af begrebet uudnyttet periodisering, foreslås som minimumsbeskatningslovens § 23, stk. 8, nr. 2, *litra b*, enhver forøgelse af udskudte skatteforpligtelser på en individuel konto i enhedens kontoplan i bogføringssystemet eller i en samlet kategori af udskudte skatteforpligtelser, når koncernenheden beslutter ikke at medregne de udskudte skatteforpligtelser vedrørende den pågældende konto eller kategori i det samlede reguleringsbeløb for udskudt skat for en periode på 5 regnskabsår.

Den foreslåede bestemmelse vil indebære, at en koncernenhed vil kunne vælge, at en individuel konto eller en samlet kategori af skatteforpligtelser holdes ude af opgørelsen af det samlede reguleringsbeløb for udskudt skat i 5 år. Valget vil skulle træffes for hele den individuelle konto eller hele den samlede kategori og vil kunne træffes uanset forventningerne til, hvornår de udskudte skatteforpligtelser ventes tilbageført. Valget er bindende i 5 regnskabsår og forlænges automatisk, medmindre koncernenheden tilbagekalder beslutningen ved udløbet af 5-årsperioden.

Forslaget til *litra b* skal ses i lyset af, at det kan være vanskeligt for en koncern at godtgøre, at betingelsen i *litra a* om, at en udskudt skatteforpligtelse ikke forventes betalt inden for de 5 efterfølgende regnskabsår, er opfyldt for

UDKAST

samtlige udskudte skatteforpligtelser på en individuel konto eller en samlet kategori af udskudte skatteforpligtelser.

Den foreslåede valgmulighed gennemfører den valgmulighed, der fremgår af pkt. 112.1-112.6 i kommentarerne til artikel 4.4.7 i OECD's modelregler, jf. OECD's administrative retningslinjer fra juni 2024, afsnit 1.

Til nr. 8 og 9

Minimumsbeskatningslovens § 23, stk. 9, medfører, at et skatteaktiv i form af en fremførselsadgang til erstatning for underskud vil opstå, når følgende betingelser er opfyldt:

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

Bestemmelsen er en undtagelse fra hovedreglen om, at det samlede reguleringsbeløb for udskudte skatter ikke omfatter beløbet for den udskudte skatteudgift, for så vidt angår generering og anvendelse af skattegodtgørelser, herunder creditlempelser for udenlandsk skat.

Formålet med bestemmelse er at sikre ligestilling mellem forskellige landes skattesystemer, således at resultatet efter minimumsbeskatningsreglerne bliver det samme, uanset hvordan landene har indrettet deres skattesystemer med henblik på undgåelse af dobbeltbeskatning i den situation, hvor koncernheden beskattes af CFC-indkomst med kilde i en anden jurisdiktion og samtidigt har et indenlandsk underskud.

Det fremgår af OECD's administrative retningslinjer fra juni 2024, afsnit 4.1, at bestemmelsen også skal finde anvendelse, hvis indkomsten med udenlandsk kilde er indkomst fra et fast driftssted, en hybrid enhed eller en omvendt hybrid enhed.

Det foreslås, at i minimumsbeskatningslovens § 23, stk. 9, nr. 1, ændres », der har« til »eller indkomst fra et fast driftssted, en hybrid enhed eller en omvendt hybrid enhed med«, og at der i § 23, stk. 9, nr. 2, efter »CFC-indkomst« indsættes »eller indkomst fra et fast driftssted, en hybrid enhed eller en omvendt hybrid enhed«.

UDKAST

Koncernenheden vil dermed kunne medregne et udskudt skatteaktiv, hvis følgende tre betingelser er opfyldte.

For det første vil jurisdiktionens skatteregler skulle kræve, at et indenlandsk underskud modregnes i indkomsten fra et faste driftssted, en hybrid enhed eller en omvendt hybrid enhed med kilde i en anden jurisdiktion, således at der ikke opnås creditlempelse for udenlandske skatter.

Det vil for det andet være en betingelse, at koncernenheden har et indenlandsk underskud, der helt eller delvist modregnes i indkomsten fra det faste driftssted, den hybride enhed eller den omvendt hybride enhed med kilde i en anden jurisdiktion.

Endeligt vil det være en betingelse, at jurisdiktionens skatteregler tillader fremførsel af creditlempelsen for udenlandske skatter til modregning i efterfølgende års skatter af indkomst, der modregnes i koncernenhedens kvalificerede indkomst.

Til nr. 10 og 14

Efter selskabsskattelovens § 31 er skattepligtige selskaber, der på noget tidspunkt i løbet af et indkomstår indgår i en koncern, omfattet af obligatorisk national sambeskatning.

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

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

Hvor sambeskatningen både omfatter selskaber med positiv indkomst og selskaber med underskud, fordeles den del af indkomstårets underskud, der kan rummes i andre selskabers positive indkomst, forholdsmæssigt mellem de selskaber, der har positiv indkomst. Hvis der herefter fortsat er selskaber med positiv indkomst, kan der ske modregning af fremførselsberettigede underskud fra tidligere indkomstperioder under sambeskatningen.

De selskaber i sambeskatningen, der ved opgørelse af sambeskatningsindkomsten har udnyttet underskud fra andre selskaber i sambeskatningen, skal

UDKAST

betale et beløb til det underskudsgivende selskab svarende til skatteværdien af det udnyttede underskud. Betalingen sker via administrationselskabet.

Det er muligt for koncernens ultimative moderselskab at vælge, at sambeskatningen også skal omfatte alle koncernens udenlandske selskaber og koncernens danske selskabers faste driftssteder i udlandet (international sambeskatning), jf. selskabsskattelovens § 31 A.

Ved valg af international sambeskatning, der er bindende for en periode på mindst 10 år (bindingsperioden), finder reglerne om national sambeskatning tilsvarende anvendelse, medmindre de særskilt er fraveget.

Over- og underskud i de udenlandske selskaber og faste driftssteder, der indgår i en international sambeskatning, medregnes ved den danske indkomstopgørelse på samme måde, som hvis selskaberne og de faste driftssteder havde været fuldt skattepligtige i Danmark. Der gives ved medregning af positiv indkomst fra udenlandske selskaber eller faste driftssteder fradrag (credit) i den danske skat for de skatter, der er betalt i de lande, hvor de udenlandske selskaber og faste driftssteder er hjemmehørende.

Efter minimumsbeskatningsloven skal indkomst i faste driftssteder og udenlandske datterselskaber medregnes ved opgørelsen af den kvalificerede indkomst i den jurisdiktion, hvor det faste driftssted eller datterselskabet er hjemmehørende.

Med henblik på at fastslå, om den indkomst, der er oppebåret af koncernenhederne i en jurisdiktion, er beskattet med minimumsskattesatsen på 15 pct., indeholder minimumsbeskatningslovens § 25 særlige regler om fordelingen (allokeringen) af skatter mellem koncernenheder i forskellige jurisdiktioner. Fordelingsreglerne har overordnet til formål at sikre, at skatter af indkomst oppebåret af koncernenhederne i en jurisdiktion henføres til de pågældende enheder, også selv om skatterne er betalt af en koncernenhed i en anden jurisdiktion.

Efter minimumsbeskatningslovens § 25, stk. 1, 1. pkt., skal eventuelle omfattede skatter, som er medregnet i en koncernenheds regnskab, og som vedrører et fast driftsstedes kvalificerede indkomst eller tab, allokeres til det faste driftssted.

Efter minimumsbeskatningslovens § 25, stk. 1, 2. pkt., finder bestemmelsen i § 25, stk. 1, 1. pkt., om allokering af skatter til faste driftssteder tilsvarende anvendelse på dansk skat af udenlandske selskaber m.v., der er omfattet af international sambeskatning efter selskabsskattelovens § 31 A. Den skat,

som pålægges i Danmark som følge af, at en udenlandsk enhed indgår i en international sambeskatning, skal således i relation til minimumsbeskatningsreglerne fuldt ud medregnes i den jurisdiktion, hvor den udenlandske enhed er hjemmehørende. Det gælder, uanset om den udenlandske enhed er et fast driftssted eller et selskab, der anses for en selvstændig skattepligtig enhed.

Minimumsbeskatningsloven regulerer ikke direkte, hvordan der skal forholdes, hvis der efter minimumsbeskatningsreglerne er et kvalificeret tab i en udenlandsk enhed, der fratrækkes ved opgørelsen af sambeskatningsindkomsten i Danmark, jf. dog bemærkningerne nedenfor om bestemmelsen i minimumsbeskatningslovens § 17, stk. 6.

Da der som følge af fradraget i sambeskatningsindkomsten opstår en genbeskatningsforpligtelse i administrationsselskabet, kan den udskudte skatteforpligtelse medregnes ved opgørelsen af de regulerede omfattede skatter i administrationsselskabet i det år, hvor det kvalificerede tab er fratrukket, jf. minimumsbeskatningslovens § 22, stk. 1, nr. 2, og § 23, der indeholder regler om opgørelsen af det samlede reguleringsbeløb for udskudt skat, der indgår ved opgørelsen af regnskabsårets regulerede omfattede skatter.

Den udskudte skat kan dog højst medregnes med en skattesats svarende til minimumsskattesatsen på 15 pct., jf. minimumsbeskatningslovens § 23, stk. 1.

Det samlede reguleringsbeløb for udskudt skat for et regnskabsår nedsættes, når den udskudte skatteforpligtelse betales eller bortfalder i et senere regnskabsår.

En udskudt skatteforpligtelse skal senest efterbeskattes, hvis den ikke er betalt eller tilbageført inden for de 5 efterfølgende regnskabsår, jf. minimumsbeskatningslovens § 23, stk. 6. Efterbeskatningen sker som en nedsættelse af de omfattede skatter i det regnskabsår, hvor den udskudte skat blev indregnet i reguleringsbeløbet for udskudt skat. Det indebærer, at der skal ske en omberegning af den effektive skattesats og ekstraskat for det pågældende regnskabsår, idet en ekstraskat, der udløses som følge af omberegningen, skal behandles som en tillægsekstraskat i det regnskabsår, hvor der sker omberegning, jf. minimumsbeskatningslovens § 31. Hvis denne ekstraskat udløses som følge af efterbeskatning af en udskudt skatteforpligtelse, der vedrører genbeskatningssaldoen for et land, skal genbeskatningssaldoen for det pågældende land nedsættes med et beløb svarende til den betalte ekstraskat, jf. selskabsskatteovens § 31 A, stk. 10, 10. pkt.

UDKAST

Hvis genbeskatningssaldoen efterfølgende nedbringes som følge af, at der ved opgørelsen af sambeskatningsindkomsten medregnes positiv indkomst fra den pågældende jurisdiktion, vil virkningen i forhold til minimumsbeskatningsreglerne være, at administrationselskabets regulerede omfattede skatter nedsættes tilsvarende. Det gælder, selv om den udenlandske indkomst, der er medregnet ved indkomstopgørelsen i Danmark, skal allokeres til den udenlandske enhed.

Hvis den medregning af udenlandsk indkomst, der medfører en nedbringelse af genbeskatningssaldoen, udløser en selskabsskattebetaling i Danmark, synes disse skatter umiddelbart at ”vedrøre” indkomsten i enhederne i den pågældende jurisdiktion, således at skatterne i overensstemmelse med ordlyden af minimumsbeskatningslovens § 25, stk. 1, 2. pkt., vil skulle allokeres til de udenlandske enheder, der har oppebåret indkomsten. Der er dog i bemærkningerne til bestemmelsen ikke taget stilling til allokeringen af sådanne skatter, der pålægges i tilfælde, hvor medregningen af den udenlandske indkomst medfører en nedsættelse af genbeskatningssaldoen for den pågældende jurisdiktion og dermed efter selskabsskatteovens genbeskatningsregler (reelt) indebærer en betaling af administrationselskabets udskudte skat.

Det er derfor efter gældende regler usikkert, om samspillet mellem minimumsbeskatningsreglerne og reglerne om international sambeskatning i en sådan situation vil indebære, at der kan udløses en ekstraskat efter minimumsbeskatningsloven uden hensyntagen til, at medregningen af den pågældende udenlandske indkomst også udløser en skattebetaling efter selskabsskatteovens regler.

For faste driftssteder, hvis skattepligtige indkomst medregnes ved opgørelsen af hovedsædets indkomst, gælder en særregel i minimumsbeskatningslovens § 17, stk. 6. Efter denne regel betragtes et fast driftsstedes kvalificerede tab som en udgift for hovedenheden ved beregning af enhedens kvalificerede indkomst eller tab, i det omfang det faste driftsstedes tab betragtes som en udgift ved beregning af hovedenhedens indenlandske skattepligtige indkomst og ikke modregnes i en post vedrørende indenlandsk skattepligtig indkomst, der beskattes i henhold til lovgivningen i både hovedenhedens jurisdiktion og det faste driftsstedes jurisdiktion. Kvalificeret indkomst, som efterfølgende optjenes af det faste driftssted, betragtes endvidere som kvalificeret indkomst for hovedenheden op til størrelsen af det kvalificerede tab, der tidligere blev betragtet som en udgift for hovedenheden.

UDKAST

Skatter, der medregnes i hovedsædets regnskab, og som vedrører den indkomst i det faste driftssted, der efter minimumsbeskatningslovens § 17, stk. 6, behandles som hovedsædets kvalificerede indkomst, vil ikke skulle allokeres til det faste driftssted efter minimumsbeskatningslovens § 25, stk. 1. Bestemmelsen i minimumsbeskatningslovens § 17, stk. 6, indebærer således, at sådanne omfattede skatter vil skulle behandles som omfattede skatter på hovedsædets kvalificerede indkomst.

Eventuelle omfattede skatter, der hidrører fra den jurisdiktion, hvor det faste driftssted er hjemmehørende, og som er knyttet til den indkomst, der behandles som hovedenhedens indkomst, behandles efter minimumsbeskatningslovens § 25, stk. 7, også som hovedenhedens omfattede skatter. Denne medregning af omfattede skatter pålagt i det faste driftssteds jurisdiktion er dog begrænset til et beløb, der ikke overstiger den omhandlede indkomst, multipliceret med den højeste skattesats for almindelig indkomst i den jurisdiktion, hvor hovedenheden er hjemmehørende.

Når der er valgt international sambeskatning, vil bestemmelsen i minimumsbeskatningslovens § 17, stk. 6, finde anvendelse, hvis der ved opgørelsen af sambeskatningsindkomsten medregnes indkomst og underskud i faste driftssteder, for hvilke administrationselskabet er hovedsæde. Anvendelsen af bestemmelsen vil indebære, at fradrag for underskud i de faste driftssteder og efterfølgende medregning af positiv indkomst herfra vil skulle medregnes ved opgørelsen af administrationselskabets kvalificerede indkomst eller kvalificerede tab.

Det foreslås, at minimumsbeskatningslovens § 25, *stk. 1, 2. pkt.*, ophæves.

Forslaget herom skal ses i lyset af forslaget til den nye bestemmelse i § 25, stk. 8, der vil skulle regulere, i hvilket omfang skatter, der er medregnet i regnskabet for administrationselskabet i en international sambeskatning, jf. selskabsskatteovens § 31 A, og som vedrører den kvalificerede indkomst i en udenlandsk koncernenhed, vil skulle allokeres til den udenlandske koncernenhed.

Det foreslås i minimumsbeskatningslovens § 25 at indsætte *stk. 8*. Ved *1. pkt.* foreslås, at bortset fra tilfælde, hvor den kvalificerede indkomst for et fast driftssted efter § 17, stk. 6, behandles som administrationselskabets kvalificerede indkomst, allokeres skatter, der er medregnet i regnskabet for administrationselskabet i en international sambeskatning, jf. selskabsskatteovens § 31 A, og som vedrører den kvalificerede indkomst i en uden-

UDKAST

landsk koncernenhed, til den udenlandske koncernenhed. Ved 2. *pkt.* foreslås, at bortset fra skatter, som vedrører den kvalificerede indkomst i et fast driftssted, finder stk. 6 dog tilsvarende anvendelse.

Efter den foreslåede bestemmelse vil skatter, der pålægges administrations-selskabet i en international sambeskatning, og som vedrører indkomsten i en udenlandsk koncernenhed i sambeskatningen, som udgangspunkt skulle allokere til den udenlandske koncernenhed. Det svarer til, hvad der følger af den gældende bestemmelse i minimumsbeskatningslovens § 25, stk. 1, 2. *pkt.*

Den foreslåede bestemmelses 1. *pkt.* præciserer dog, at det ikke vil gælde i tilfælde, hvor den kvalificerede indkomst for et fast driftssted efter § 17, stk. 6, behandles som administrations-selskabets kvalificerede indkomst.

Den foreslåede bestemmelses 2. *pkt.* vil desuden indebære, at den begrænsning i adgangen til at allokere skatter på passiv indkomst til en koncernenhed i en anden jurisdiktion, der fremgår af minimumsbeskatningslovens § 25, stk. 6, vil skulle finde tilsvarende anvendelse.

Sådanne skatter vil således kun kunne allokere til den udenlandske koncernenhed med et beløb, der svarer til den skat, der fremkommer ved at multiplicere procentsatsen for ekstraskatten for den udenlandske enheds jurisdiktion med den del af denne enheds indkomst, der er medregnet i sambeskatningsindkomsten og dermed er blevet beskattet hos administrations-selskabet. Procentsatsen for ekstraskatten for den udenlandske enheds jurisdiktion vil i den forbindelse skulle opgøres uden medregning af den passive indkomst i den udenlandske enhed.

Virkingen heraf vil være, at skatter af passiv indkomst i den udenlandske koncernenhed kun vil skulle henføres til den udenlandske enhed med samme procentsats, som enhedens øvrige indkomst er blevet beskattet med i den pågældende jurisdiktion.

Begrænsningen efter minimumsbeskatningslovens § 25, stk. 6, vedrørende allokeringen af skatter på passiv indkomst til en udenlandsk koncernenhed vil dog ikke skulle gælde, når den udenlandske koncernenhed er et fast driftssted. Dette er i overensstemmelse med den almindelige allokeringsregel for faste driftssteder i minimumsbeskatningslovens § 25, stk. 1. *pkt.*

Det foreslås som minimumsbeskatningslovens § 25, stk. 8, 3. *pkt.*, at uanset 1. og 2. *pkt.* allokere skatter, der pålægges administrations-selskabet som

følge af medregning af overskud i en udenlandsk koncernhed, og som medfører en nedsættelse af genbeskatningssaldoen for det pågældende land, til administrationselskabet.

Den foreslåede bestemmelse vedrører tilfælde, hvor administrationselskabets genbeskatningssaldo nedsættes, fordi der ved opgørelsen af sambeskatningsindkomsten medregnes positiv indkomst fra koncernenhederne i en jurisdiktion, der modsvarer et tidligere fratrukket underskud fra denne jurisdiktion.

Bestemmelsen vil indebære, at skatter, der pålægges administrationselskabet som følge af medregningen af den indkomst, der medfører en nedsættelse af genbeskatningssaldoen, ikke skal allokere til den udenlandske koncernhed, der har oppebåret den udenlandske indkomst.

De omhandlede skatter vil således skulle medregnes ved opgørelsen af administrationselskabets regulerede omfattede skatter.

Til nr. 11

Det fremgår af minimumsbeskatningslovens § 25, stk. 2, at koncernenheds-ejeren allokere eventuelle omfattede skatter, som er medregnet i en skattemæssigt transparent enheds regnskab, og som vedrører kvalificeret indkomst eller tab allokere til den pågældende koncernenhedsejer efter minimumsbeskatningslovens § 18, stk. 4.

Generelt vil skattemæssigt transparente enheder ikke være skattepligtige af indkomst. Dog kan nogle former for omfattede skatter eventuelt blive pålagt på et lokalt niveau på skattemæssigt transparente enheder, selv om enhederne ikke anses for skattemæssigt hjemmehørende i den pågældende jurisdiktion. I andre tilfælde kan de aktiviteter, som den skattemæssigt transparente enhed udfører, medføre kildeskatter, som bæres af den skattemæssigt transparente enhed.

I givet fald allokere skatterne til koncernenhedsejeren i overensstemmelse med den allokering af den skattemæssigt transparente enheds kvalificerede nettoindkomst eller -tab.

Det bemærkes, at årsagen til, at der opkræves skatter af en skattemæssigt transparent enhed, ofte vil være, at den skattemæssigt transparente enhed har et fast driftssted i jurisdiktionen. I sådanne tilfælde allokere de omfattede skatter efter minimumsbeskatningslovens § 25, stk. 1, til det faste driftssted. Det er således kun omfattede skatter, der ikke kan allokere til et

UDKAST

fast driftssted, der allokeres til koncernenhedsejerne efter bestemmelsens stk. 2.

Det foreslås som minimumsbeskatningslovens § 25, stk. 2, 2. pkt., at til koncernenhedsejeren allokeres ligeledes eventuelle omfattede skatter, der er allokeret til den skattemæssigt transparente enhed som følge af stk. 3, og som vedrører kvalificeret indkomst og tab allokeret til den pågældende koncernenhedsejer.

Omfattede skatter, der betales af et indirekte ejende moderselskab i henhold til regler om CFC-beskatning, på den skattemæssigt transparente enheds kvalificerede indkomst, og som i første omgang er allokeret til den skattemæssigt transparente enhed efter minimumsbeskatningslovens § 25, stk. 2, vil dermed skulle videreallokeres til den koncernenhedsejer, hvortil indkomsten allokeres efter minimumsbeskatningslovens § 18, stk. 4. Omfattede CFC-skatter på passiv indkomst, der ikke allokeres til den skattemæssigt transparente enhed efter minimumsbeskatningslovens § 25, stk. 6, vil ikke skulle allokeres til koncernenhedsejeren.

Idet de omfattede CFC-skatter vil skulle allokeres til den koncernenhed, hvortil indkomsten allokeres, sikres det, at CFC-skatterne vil skulle allokeres til den koncernenhedsejer, som moderselskabet indirekte ejer sin ejerandel i den skattemæssigt transparente enhed igennem.

Den foreslåede bestemmelse vil også finde anvendelse på omfattede skatter som følge af såkaldte Blended CFC Tax Regimes, som blandt andet dækker over USA's regler benævnt »Global Intangible Low-Taxed Income« (GILTI), der efter den særlige fordelingsmekanisme for sådanne omfattede skatter er fordelt til den skattemæssigt transparente enhed.

Til nr. 12

Det fremgår af minimumsbeskatningslovens § 25, stk. 4, at en koncernenhed, der er en hybrid enhed, allokeres eventuelle omfattede skatter, som er medregnet i koncernenhedsejerens regnskab, og som vedrører den hybride enheds kvalificerede indkomst. Ved hybrid enhed forstås en enhed, der i indkomstskattemæssig henseende behandles som en selvstændig person i den jurisdiktion, hvor den er hjemmehørende, men behandles som skattemæssigt transparent i den jurisdiktion, hvor dens ejer er hjemmehørende.

Bestemmelsen indebærer, at skatter, der som følge af den hybride enheds status som skattemæssigt transparent er betalt af koncernenhedsejeren af den hybride enheds indkomst, skal »skubbes ned« til den hybride koncern-

enhed. Minimumsbeskatningslovens § 25, stk. 6, indebærer, at der er en begrænsning på, i hvilket omfang de skatter på en koncernenheds passive indkomst, som er pålagt koncernenhedsejeren som følge af, at koncernenheden anses for skattemæssigt transparent, vil kunne »skubbes ned« til koncernenheden efter minimumsbeskatningslovens § 25, stk. 4.

Der foreslås en nyaffattelse af minimumsbeskatningslovens § 25, stk. 4, hvorefter der til en koncernenhed, der er en hybrid enhed eller en omvendt hybrid enhed, allokeres eventuelle omfattede skatter, som er medregnet i koncernenhedsejeren regnskab, og som vedrører den hybride enheds eller den omvendte hybride enheds kvalificerede indkomst, jf. dog stk. 6.

Den foreslåede affattelse af bestemmelsen vil indebære, at der foretages præciseringer af bestemmelsens anvendelsesområde i overensstemmelse med OECD's administrative retningslinjer fra juni 2024, afsnit 5.5.

Den ændrede affattelse af bestemmelsen indebærer, at der til en koncernenhed, der er en omvendt hybrid enhed, allokeres eventuelle omfattede skatter, som er medregnet i koncernenhedsejeren regnskab, og som vedrører den omvendte hybride enheds kvalificerede indkomst.

Indsættelsen af omvendt hybride enheder vil medføre, at omfattede skatter betalt af en indirekte ejer af den omvendte hybride enheds indkomst dermed vil skulle »skubbes ned« til den omvendte hybride koncernenhed. Minimumsbeskatningslovens § 25, stk. 6, om omfattede skatter på passiv indkomst finder også anvendelse i denne situation.

Dernæst indebærer forslaget, at bestemmelsen ikke længere vil indeholde en definition af, hvad der forstås ved en hybrid enhed. Dette skal ses i sammenhæng med, at der i lovforslagets § 1, nr. 3, foreslås indsat en ny definition af, hvad der forstås ved en hybrid enhed, jf. forslaget til minimumsbeskatningslovens § 4, nr. 53.

Til nr. 13

Minimumsbeskatningslovens § 25, stk. 6, indebærer, at der i visse tilfælde gælder en særlig begrænsning i adgangen til at allokere skatter på passiv indkomst til en koncernenhed i en anden jurisdiktion.

Når bestemmelsen finder anvendelse, vil sådanne skatter kun kunne allokeres til den udenlandske koncernenhed med et beløb, der svarer til den skat, der fremkommer ved at multiplicere procentsatsen for ekstraskatten for den udenlandske enheds jurisdiktion med den del af denne enheds indkomst, der er medregnet i indkomsten hos den koncernenhed, der er blevet beskattet af

UDKAST

indkomsten i den udenlandske enhed. Procentsatsen for ekstraskatten for den udenlandske enheds jurisdiktion vil i den forbindelse skulle opgøres uden medregning af den passive indkomst i den udenlandske enhed.

Virkingen heraf vil være, at skatter af passiv indkomst i den udenlandske koncernhed kun vil skulle henføres til den udenlandske enhed med samme procentsats, som enhedens øvrige indkomst er blevet beskattet med i den pågældende jurisdiktion.

Formålet med bestemmelsen er at undgå utilsigtede incitamenters til at flytte mobil indkomst til en enhed i en lavskattejurisdiktion. Uden bestemmelsens begrænsning i adgangen til at allokere skatter til en udenlandsk enhed ville det således f.eks. være muligt (kunstigt) at forøge den effektive skattesats i et lavskatteland ved at flytte mobil indkomst til lavskattelandet og fuldt ud medregne de skatter, der pålægges koncernenhedsejeren efter CFC-reglerne, ved opgørelsen af den effektive skattesats i lavskattelandet.

Efter minimumsbeskatningslovens § 25, stk. 6, 3. pkt., forstås ved passiv indkomst efter bestemmelsen 1) udbytter eller udbyttelignende beløb, 2) renter eller rentelignende beløb, 3) lejeindtægter, 4) royalties, 5) faste løbende ydelser og 6) nettogevinster fra fast ejendom af en type, der genererer indkomst som beskrevet i nr. 1-5.

Anvendelsen af udtrykket »fast ejendom« i nr. 6 svarer til ordlyden af den bagvedliggende bestemmelse i den danske udgave af EU-direktivets artikel 24, stk. 6. I andre udgaver af EU-direktivet benyttes der i bestemmelsen imidlertid udtryk, der svarer til det danske ord »aktiver«, og dette er også i overensstemmelse med definitionen af begrebet passiv indkomst i artikel 10.1.1 i OECD's modelregler.

Det foreslås, at i minimumsbeskatningslovens § 25, stk. 6, nr. 6, ændres »fast ejendom« til »aktiver«.

Den foreslåede ændring vil indebære, at nettogevinster, f.eks. ved overdragelse, af enhver form for aktiver – og ikke blot fast ejendom – vil være omfattet af bestemmelsens begrænsning i adgangen til at allokere passiv indkomst til en udenlandsk enhed.

Til nr. 15-18

Minimumsbeskatningslovens § 34, stk. 2, indeholder en særlig undtagelsesbestemmelse (en såkaldt safe harbour-bestemmelse), der er udformet i overensstemmelse med afsnit 5.1 i de administrative retningslinjer vedrørende OECD's modelregler, der blev offentliggjort i juli 2023.

UDKAST

Det følger af minimumsbeskatningslovens § 34, stk. 2, 1. pkt., at har en jurisdiktion for et regnskabsår pålagt en anerkendt kvalificeret indenlandsk ekstraskat, kan den indberettende koncernenhed beslutte, at ekstraskatten ansættes til nul for de koncernenheder, der er hjemmehørende i den pågældende jurisdiktion, og for statsløse gennembløbsenheder, der er oprettet i jurisdiktionen, og som er pålagt den indenlandske ekstraskat.

Efter minimumsbeskatningslovens § 34, stk. 2, 3. pkt., kan den indberettende koncernenhed dog ikke træffe en beslutning efter 1. pkt., hvis en gennembløbsenhed, der er det ultimative moderselskab eller er forpligtet til at anvende en regel om indkomstmedregning efter OECD's modelregler, er hjemmehørende i jurisdiktionen, og den anerkendte kvalificerede indenlandske ekstraskat ikke er pålagt enheden.

Det foreslås ved nr. 15, at i minimumsbeskatningslovens § 34, stk. 1, 1. pkt., ændres »stk. 3« til »stk. 4«.

Den foreslåede bestemmelse indebærer ikke en indholdsmæssig ændring, idet den har sammenhæng med, at der ved nr. 18 foreslås indsat et nyt stykke 3 i minimumsbeskatningslovens § 34. Det hidtidige stk. 3 bliver herefter stk. 4.

Det foreslås ved nr. 16, at der i minimumsbeskatningslovens § 34, stk. 2, 1. pkt., efter »pålagt den indenlandske ekstraskat« indsættes », jf. dog stk. 3«.

Den foreslåede bestemmelse indebærer, at der ikke kan træffes en beslutning efter 1. pkt. i de tilfælde, der er omfattet af den bestemmelse i minimumsbeskatningslovens § 34, stk. 3, der foreslås indsat ved nr. 18, jf. herom umiddelbart nedenfor.

Det foreslås ved nr. 17, at minimumsbeskatningslovens § 34, stk. 2, 3. pkt., ophæves.

Den foreslåede bestemmelse indebærer ikke en indholdsmæssig ændring, idet den har sammenhæng med, at bestemmelsen i minimumsbeskatningslovens § 34, stk. 2, 3. pkt., ved nr. 18 foreslås indsat i den foreslåede bestemmelse i § 34, stk. 3, nr. 1, jf. umiddelbart nedenfor.

Det foreslås ved nr. 18, at der indsættes et nyt stykke som minimumsbeskatningslovens § 34, stk. 3, hvorefter den indberettende koncernenhed ikke kan træffe en beslutning efter stk. 2, 1. pkt., i følgende tilfælde:

- 1) En gennembløbsenhed, der er det ultimative moderselskab eller er forpligtet til at anvende en regel om indkomstmedregning efter OECD's

UDKAST

modelregler, er hjemmehørende i jurisdiktionen, og den anerkendte kvalificerede indenlandske ekstraskat er ikke pålagt enheden.

2) Den anerkendte kvalificerede indenlandske ekstraskat er ikke pålagt en sekuritiseringsenhed, eller den er pålagt en sekuritiseringsenhed, men opkræves hverken af enheden selv eller af andre koncernenheder hjemmehørende i jurisdiktionen.

3) Koncernenhederne i jurisdiktionen kan ved opgørelsen af det samlede reguleringsbeløb for udskudt skat i jurisdiktionen, jf. § 22, stk. 1, nr. 2, og § 23, eller ved opgørelsen af de forenklede omfattede skatter i jurisdiktionen, jf. § 72, stk. 4, nr. 1, indregne udskudte skatter omfattet af § 51, stk. 2, 2. pkt.

Den foreslåede bestemmelse opregner tre tilfælde, hvor den indberettende koncernenhed ikke vil kunne træffe beslutte om at anvende safe harbour-bestemmelsen i minimumsbeskatningslovens § 34, stk. 2, 1. pkt.

Det vil for det første skulle gælde i de tilfælde, hvor en gennemløbsenhed, der er det ultimative moderselskab eller er forpligtet til at anvende en regel om indkomstmedregning efter OECD's modelregler, er hjemmehørende i jurisdiktionen, og den anerkendte kvalificerede indenlandske ekstraskat ikke er pålagt enheden. Dette er ikke udtryk for en indholdsmæssig ændring, idet dette allerede følger af den gældende bestemmelse i minimumsbeskatningslovens § 34, stk. 2, 3. pkt., der samtidig foreslås ophævet, jf. ovenfor.

For det andet vil den indberettende koncernenhed efter nr. 2 heller ikke kunne træffe en beslutning efter stk. 2, 1. pkt., hvis den anerkendte kvalificerede indenlandske ekstraskat ikke er pålagt en sekuritiseringsenhed, eller hvis den er pålagt en sekuritiseringsenhed, men ikke opkræves af hverken enheden selv eller andre koncernenheder hjemmehørende i jurisdiktionen.

Forslaget herom har sammenhæng med bestemmelsen i lovforslagets § 1, nr. 2, hvorved der er foreslået en ændring af definitionen i minimumsbeskatningslovens § 4, nr. 48, af en anerkendt kvalificeret indenlandsk ekstraskat.

Lovforslagets § 1, nr. 2, vil indebære, at en kvalificeret indenlandsk ekstraskat vil kunne anses for en anerkendt kvalificeret indenlandsk ekstraskat, selv om den indenlandske ekstraskat ikke pålægges sekuritiseringsenheder eller pålægges sådanne enheder, men kun opkræves af andre koncernenheder i jurisdiktionen. Der henvises i den forbindelse i øvrigt til de foreslåede definitioner af begreberne sekuritiseringsarrangement og sekuritiseringsenhed i minimumsbeskatningslovens § 4, nr. 51 og 52, jf. lovforslagets § 1, nr. 3.

UDKAST

Den foreslåede bestemmelse i § 34, stk. 3, nr. 2, vil indebære, at en koncern, der har en securitiseringsenhed i en jurisdiktion, der har gennemført en anerkendt kvalificeret indenlandsk ekstraskat, der ikke pålægges securitiseringsenheder, ikke for den pågældende jurisdiktion vil kunne vælge at anvende safe harbour-bestemmelsen i minimumsbeskatningslovens § 34, stk. 2.

Det samme vil gælde, hvis den anerkendte kvalificerede indenlandsk ekstraskat pålægges securitiseringsenheder, men kun opkræves hos andre koncernenheder i jurisdiktionen, og der faktisk ikke sker en opkrævning af den indenlandske ekstraskat for securitiseringsenheden fra hverken securitiseringsenheden eller andre koncernenheder i jurisdiktionen.

Hvis securitiseringsenheden er oprettet i en jurisdiktion, hvor den indenlandske ekstraskat er pålagt securitiseringsenheder, men kun opkræves andre koncernenheder hjemmehørende i jurisdiktionen, vil en koncern, der ikke har andre koncernenheder i den pågældende jurisdiktion end securitiseringsenheden, således ikke kunne anvende safe harbour-bestemmelsen.

Endelig vil den foreslåede bestemmelse i minimumsbeskatningslovens § 34, stk. 3, nr. 3, indebære, at den indberettende koncernenhed ikke vil kunne træffe en beslutning efter stk. 2, 1. pkt., hvis koncernenhederne i jurisdiktionen ved opgørelsen af det samlede reguleringsbeløb for udskudt skat i jurisdiktionen, jf. § 22, stk. 1, nr. 2, og § 23, eller ved opgørelsen af de forenklede omfattede skatter i jurisdiktionen, jf. § 72, stk. 4, nr. 1, kan indregne udskudte skatter omfattet af § 51, stk. 2, 2. pkt.

Den foreslåede bestemmelse har sammenhæng med dels bestemmelsen i lovforslagets § 1, nr. 2, hvorved der er foreslået en ændring af definitionen i minimumsbeskatningslovens § 4, nr. 48, af en anerkendt kvalificeret indenlandsk ekstraskat, dels de foreslåede bestemmelser i minimumsbeskatningslovens § 51, stk. 2, nr. 1-3, jf. lovforslagets § 1, nr. 19.

Det foreslås ved de i lovforslagets § 1, nr. 19, foreslåede bestemmelser i minimumsbeskatningslovens § 51, stk. 2, nr. 1-3, at en række nærmere angivne udskudte skatteaktiver og skatteforpligtelser, der vedrører perioden før overgangen til beskatning efter minimumsbeskatningsreglerne, ikke skal kunne indregnes ved ansættelsen af den effektive skattesats for en jurisdiktion i et overgangsår og for hvert efterfølgende regnskabsår.

Ved den foreslåede ændring af definitionen i minimumsbeskatningslovens § 4, nr. 48, af en anerkendt kvalificeret indenlandsk ekstraskat, jf. lovforsla-

UDKAST

gets § 1, nr. 2, at en kvalificeret indenlandsk ekstraskat kan anses for anerkendt, selv om den indenlandske ekstraskat indebærer, at udskudte skatter omfattet af minimumsbeskatningslovens § 51, stk. 2, nr. 1-3, kan indregnes ved opgørelsen af det samlede reguleringsbeløb for udskudt skat i jurisdiktionen, jf. minimumsbeskatningslovens § 22, stk. 1, nr. 2, og § 23, eller ved opgørelsen af de forenklede omfattede skatter i jurisdiktionen, jf. § 72, stk. 4, nr. 1.

Hvis en jurisdiktion har anvendt den nævnte mulighed for at fravige OECD's modelregler, vil den foreslåede bestemmelse i minimumsbeskatningslovens § 34, stk. 3, nr. 3, indebære, at de koncerner, der derved får mulighed for at indregne udskudte skatter omfattet af minimumsbeskatningslovens § 51, stk. 2, nr. 1-3, ikke vil kunne anvende safe harbour-bestemmelsen i minimumsbeskatningslovens § 34, stk. 2.

Ved anvendelsen af en regel om indkomstmedregning i den jurisdiktion, hvor det ultimative moderselskab er hjemmehørende, vil der således skulle foretages opgørelser og beregninger efter minimumsbeskatningslovens almindelige regler med henblik på at fastslå, om der efter reglen om indkomstmedregning skal opkræves en ekstraskat vedrørende koncernhederne i den jurisdiktion, hvis regler om indenlandsk ekstraskat fraviger modelreglerne.

En eventuel ekstraskat, der er betalt efter reglerne om den indenlandske ekstraskat, vil i så fald kunne fradrages efter bestemmelsen i minimumsbeskatningslovens § 29, stk. 2, 1. pkt.

Har koncernhederne i jurisdiktionen faktisk ikke udskudte skatter, der er omfattet af minimumsbeskatningslovens § 51, stk. 2, nr. 1-3, vil safe harbour-bestemmelsen i minimumsbeskatningslovens kunne anvendes af den pågældende koncern, hvis betingelserne herfor i øvrigt er opfyldt.

Til nr. 19

Udskudte skatteforpligtelser og -aktiver, der er opstået før overgangsåret, skal indgå ved opgørelsen af den effektive skattesats i overgangsåret og efterfølgende regnskabsår, når de betales eller indfries. De indregnes som udgangspunkt til minimumsskattesatsen ved opgørelsen af det samlede reguleringsbeløb for udskudte skatter, jf. minimumsbeskatningslovens § 51, stk. 1.

Ved overgangsåret for en jurisdiktion forstås efter minimumsbeskatningslovens § 51, stk. 4, det første regnskabsår, hvor en multinational koncern eller

UDKAST

en stor national 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. Er den forenklede beregning efter den midlertidige safe harbour-bestemmelse i minimumsbeskatningslovens § 72 valgt for jurisdiktionen, er overgangsåret det første regnskabsår, hvor den forenklede beregning efter § 72 ikke længere anvendes for jurisdiktionen.

Udskudte skatter, der hidrører fra før overgangsåret, har ikke påvirket koncernens effektive beskatning efter minimumsbeskatningsreglerne. I det omfang sådanne skatteforpligtelser eller -aktiver betales eller indfries efter overgangen til beskatning efter minimumsbeskatningsreglerne, ville det derfor medføre en kunstig forøgelse eller nedsættelse af den effektive skattesats i betalings- eller indfrielsesåret, hvis der ikke blev taget højde for de udskudte skatter, der opstod før overgangen.

Bestemmelsen i minimumsbeskatningslovens § 51, stk. 1, finder anvendelse, både hvor en koncern overgår til at være omfattet af minimumsbeskatningsreglerne på det tidspunkt, hvor reglerne får virkning – dvs. fra første regnskabsår, der påbegyndes den 31. december 2023 eller senere – og hvor en koncern først på et senere tidspunkt omfattes af reglerne, f.eks. fordi koncernen først fra dette tidspunkt opfylder betingelsen om en årlig omsætning på mindst 750 mio. euro, jf. minimumsbeskatningslovens § 1.

Udgangspunktet er, at alle udskudte skatter hidrørende fra før overgangsåret medregnes fuldt ud. De berørte koncerner behøver således ikke at foretage opgørelser og beregninger med henblik på at fastlægge, hvordan de udskudte skatter, der er medtaget i regnskaberne, ville skulle behandles, hvis de var opstået på et tidspunkt, hvor minimumsbeskatningsreglerne fandt anvendelse.

Som en undtagelse fra bestemmelsen i minimumsbeskatningslovens § 51, stk. 1, følger det af § 51, stk. 2, at udskudte skatteaktiver hidrørende fra poster, der er udelukket fra beregningen af kvalificeret indkomst eller tab, jf. minimumsbeskatningslovens kapitel 5, ikke er omfattet af beregningen efter § 51, stk. 1, når disse udskudte skatteaktiver er opstået i forbindelse med en transaktion, der har fundet sted efter den 30. november 2021.

Minimumsbeskatningslovens § 51, stk. 2, indebærer bl.a., at der ikke vil skulle tages hensyn til udskudte skatteaktiver, når de har sammenhæng med tab, som ikke ville være et kvalificeret tab efter minimumsbeskatningsreglerne, og tabet er opstået efter den 30. november 2021, dvs. umiddelbart inden eller efter det tidspunkt, hvor OECD's modelregler blev aftalt. Efter

UDKAST

den 30. november 2021 har det således ikke været muligt at udløse et ikke-kvalificeret tab, der skaber et skatteaktiv, der vil kunne udnyttes efter overgangen til beskatning efter regelsættet.

Bestemmelsen gennemfører artikel 9.1.2 i OECD's modelregler og den tilsvarende bestemmelse i EU-direktivets artikel 48, stk. 3.

OECD har i januar 2025 offentliggjort administrative retningslinjer vedrørende fortolkningen af artikel 9.1 i OECD's modelregler, navnlig med henblik på at tydeliggøre, hvilke udskudte skatteaktiver opstået i perioden mellem den 30. november 2021 og overgangen til beskatning efter minimumsbeskatningsreglerne, der ikke kan indregnes ved opgørelsen af det samlede reguleringsbeløb for udskudte skatter.

Det foreslås, at i minimumsbeskatningslovens § 51, stk. 2, indsættes efter »30. november 2021« », jf. dog stk. 7 og 8«, og at det som 2. pkt., indsættes, at følgende udskudte skatter skal anses for omfattet af 1. pkt.:

- 1) Udskudte skatteaktiver, der er opstået som følge af et arrangement med en offentlig myndighed, der er indgået eller ændret efter den 30. november 2021, og som giver ret til en skattegodtgørelse eller en anden skattefordel.
- 2) Udskudte skatteaktiver, der er opstået som følge af valg eller en beslutning, som en koncernenhed har truffet eller ændret efter den 30. november 2021, og som indebærer, at der bagudrettet sker en ændring af den skattemæssige behandling af en transaktion, der har betydning for opgørelsen af den skattepligtige indkomst i et regnskabsår, for hvilket der allerede er indleveret en selvangivelse, eller for hvilket skattemyndighederne allerede har foretaget en skatteansættelse.
- 3) Udskudte skatteaktiver og skatteforpligtelser, der skyldes en forskel mellem den skattemæssige værdi og den regnskabsmæssige dagsværdi af en koncernenheds aktiver og passiver, når den skattemæssige værdi er fastlagt i medfør af en selskabsskat, der er gennemført efter den 30. november 2021, og jurisdiktionen ikke tidligere har haft en selskabsskat.
- 4) Udskudte skatteaktiver, der skyldes et tab, der er konstateret mere end 5 indkomstår forud for den dato, hvorfra en selskabsskat har virkning, når denne selskabsskat er gennemført efter den 30. november 2021, og jurisdiktionen ikke tidligere har haft en selskabsskat.

Det foreslås ved disse bestemmelser at gennemføre de præciseringer, der fremgår af OECD's administrative retningslinjer fra januar 2025.

UDKAST

De foreslåede bestemmelser vil indebære, at de fire kategorier af udskudte skatter, der er opregnet i forslaget til nr. 1-4, som udgangspunkt ikke vil kunne indregnes som udskudte skatter ved opgørelsen af det samlede reguleringsbeløb for udskudte skatter, jf. minimumsbeskatningslovens § 23.

Den foreslåede tilføjelse til minimumsbeskatningslovens § 51, stk. 2, 1. pkt., hvor der henvises til minimumsbeskatningslovens § 51, stk. 7 og 8, indebærer dog, at der vil kunne ske en indregning af udskudte skatter omfattet af § 51, stk. 2, i det omfang en sådan indregning kan ske efter de foreslåede bestemmelser i minimumsbeskatningslovens § 51, stk. 7 og 8, jf. herom nærmere nedenfor vedrørende lovforslagets § 1, nr. 21.

Den foreslåede bestemmelse i minimumsbeskatningslovens § 51, stk. 2, nr. 1, medfører, at udskudte skatteaktiver ikke kan medregnes, når de er opstået som følge af et arrangement med en offentlig myndighed, der er indgået eller ændret efter den 30. november 2021, og som giver ret til en skattegodtgørelse eller en anden skattefordel.

Et arrangement med en offentlig myndighed vil i overensstemmelse med OECD's administrative retningslinjer fra januar 2025 skulle anses for at omfatte ikke blot aftaler mellem en koncern og en offentlig myndighed – f.eks. om indrømmelse af skattekreditter ved gennemførelse af investeringer i den pågældende jurisdiktion – men også afgørelser, beslutninger og lignende, som er truffet af de pågældende offentlige myndigheder.

Den foreslåede bestemmelse i minimumsbeskatningslovens § 51, stk. 2, nr. 2, indebærer, at udskudte skatteaktiver ikke skal kunne medregnes, når de er opstået som følge af et valg eller en beslutning, som en koncernenhed har truffet eller ændret efter den 30. november 2021, når der herved med bagudrettet virkning sker en ændring af den skattemæssige behandling af en transaktion, og denne ændring har betydning for opgørelsen af den skattepligtige indkomst i et regnskabsår, for hvilket der allerede er indleveret en selvangivelse, eller for hvilket skattemyndighederne allerede har foretaget en skatteansættelse.

Det foreslås ved den foreslåede bestemmelse at gennemføre præciseringen i OECD's administrative retningslinjer fra januar 2025, hvorefter udskudte skatteaktiver skal anses for at være opstået i forbindelse med en transaktion, der har fundet sted efter den 30. november 2021, når de er opstået som følge af et sådant valg eller en sådan beslutning – eller en ændring heraf – som en koncernenhed har truffet eller ændret efter den 30. november 2021.

UDKAST

Den foreslåede bestemmelse i minimumsbeskatningslovens § 51, stk. 2, nr. 3, indebærer, at udskudte skatteaktiver ligeledes skal anses for opstået som følge af en transaktion, der har fundet sted efter den 30. november 2021, når de er opstået som følge af, at en jurisdiktion, der ikke tidligere har haft en selskabsskat, har gennemført en sådan skat efter den 30. november 2021.

Bestemmelsen vil indebære, at der ikke kan ske medregning af udskudte skatter, der efter den 30. november 2021, men før koncernenhederne i jurisdiktionen bliver omfattet af minimumsbeskatningsreglerne, opstår som følge af en nyindført selskabsskat, der giver adgang til at foretage afskrivninger og/eller beregne skattepligtige avancer på grundlag af handelsværdien af aktiverne og passiverne på tidspunktet for overgang til skattepligt efter den nyindførte selskabsskat.

Endeligt indebærer den foreslåede bestemmelse i minimumsbeskatningslovens § 51, stk. 2, nr. 4, at udskudte skatteaktiver ikke skal kunne medregnes, når de skyldes et underskud, der er konstateret mere end 5 indkomstår forud for den dato, hvorfra en nyindført selskabsskat har virkning, når denne selskabsskat er gennemført efter den 30. november 2021.

Det foreslås ved den foreslåede bestemmelse at gennemføre præciseringen i OECD's administrative retningslinjer fra januar 2025, hvorefter der skal være mulighed for at indregne udskudte skatteaktiver, der er opstået som følge af, at en nyindført selskabsskat giver mulighed for at fremføre underskud, der er konstateret forud for den dato, hvorfra en sådan selskabsskat har virkning. I overensstemmelse med retningslinjerne vil dette dog kun skulle gælde i det omfang, der er tale om underskud konstateret inden for de seneste 5 indkomstår forud for virkningstidspunktet for den nyindførte selskabsskat.

Til nr. 20

Det følger af minimumsbeskatningslovens § 51, stk. 5, at 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, hvor de tidligere har været omfattet af anvendelsesområdet for en kvalificeret regel om indenlandsk ekstraskat.

Det fremgår af minimumsbeskatningslovens § 51, stk. 6, hvad der er virkningerne af, at der fastsættes et nyt overgangså efter minimumsbeskatningslovens § 51, stk. 5. Ifølge bestemmelsens nr. 5 indebærer det nye overgangså bl.a., at minimumsbeskatningslovens § 51, 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. lovens kapitel 5, hvis kvalificeret indenlandsk ekstraskat skulle betales som følge af § 22, stk. 5.

Det foreslås, at i minimumsbeskatningslovens § 51, stk. 6, nr. 5, ændres »og før begyndelsen af det nye overgangsår« til »og som medfører, at der opstår et udskudt skatteaktiv før begyndelsen af det nye overgangsår«.

Den foreslåede ændring indebærer, at stk. 6, nr. 5, omfatter udskudte skatteaktiver, der er opstået som følge af en transaktion efter den 30. november 2021, når blot transaktionen medfører, at der opstår et udskudt skatteaktiv i et regnskabsår, der ligger før det nye overgangsår. Selve transaktionen skal således ikke nødvendigvis gennemføres før det nye overgangsår.

Den foreslåede bestemmelse har sammenhæng med de ved lovforslagets § 1, nr. 19, foreslåede ændringer af bestemmelsen i minimumsbeskatningslovens § 51, stk. 2, hvor det foreslås at gennemføre de præciseringer af bestemmelsens anvendelse, der fremgår af OECD's administrative retningslinjer fra januar 2025.

Ved de foreslåede ændringer af minimumsbeskatningslovens § 51, stk. 2, foreslås det bl.a. (stk. 2, nr. 2), at udskudte skatteaktiver skal anses for at være opstået i forbindelse med en transaktion, der har fundet sted efter den 30. november 2021, når de er opstået som følge af valg eller en beslutning, som en koncernenhed har truffet eller ændret efter den 30. november 2021, og som indebærer, at der bagudrettet sker en ændring af den skattemæssige behandling af en transaktion, der har betydning for opgørelsen af den skattepligtige indkomst i et regnskabsår, for hvilket der allerede er indleveret en selvangivelse, eller for hvilket skattemyndighederne allerede har foretaget en skatteansættelse.

Et udskudt skatteaktiv, der opstår som følge af sådanne valg eller beslutninger (eller ændringer heraf) truffet efter den 30. november 2021, vil kunne være omfattet af den foreslåede bestemmelse i minimumsbeskatningslovens § 51, stk. 2, nr. 2, også selv om valget eller beslutningen (eller ændringen heraf) først er truffet i eller efter overgangsåret. Afgørende vil derimod være, om valget eller beslutningen medfører, at der med bagudrettet virkning opstår et udskudt skatteaktiv i et regnskabsår, der ligger før overgangsåret.

Den foreslåede bestemmelse tydeliggør, at minimumsbeskatningslovens § 51, stk. 6, nr. 5, i givet fald vil kunne finde anvendelse på bl.a. et sådant udskudt skatteaktiv.

Til nr. 21

Udskudte skatteforpligtelser og -aktiver, der er opstået før overgangsåret, skal indgå ved opgørelsen af den effektive skattesats i overgangsåret og efterfølgende regnskabsår, når de betales eller indfries. De indregnes som udgangspunkt til minimumsskattesatsen ved opgørelsen af det samlede reguleringsbeløb for udskudte skatter, jf. minimumsbeskatningslovens § 51, stk. 1.

Ved overgangsåret for en jurisdiktion forstås efter minimumsbeskatningslovens § 51, stk. 4, det første regnskabsår, hvor en multinational koncern eller en stor national 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. Er den forenkede beregning efter den midlertidige safe harbour-bestemmelse i minimumsbeskatningslovens § 72 valgt for jurisdiktionen, er overgangsåret det første regnskabsår, hvor den forenkede beregning efter § 72 ikke længere anvendes for jurisdiktionen.

Bestemmelsen i minimumsbeskatningslovens § 51, stk. 1, finder anvendelse, både hvor en koncern overgår til at være omfattet af minimumsbeskatningsreglerne på det tidspunkt, hvor reglerne får virkning – dvs. fra første regnskabsår, der påbegyndes den 31. december 2023 eller senere – og hvor en koncern først på et senere tidspunkt omfattes af reglerne, f.eks. fordi koncernen først fra dette tidspunkt opfylder betingelsen om en årlig omsætning på mindst 750 mio. euro, jf. minimumsbeskatningslovens § 1.

Udgangspunktet er, at alle udskudte skatter hidrørende fra før overgangsåret medregnes fuldt ud. Som en undtagelse fra bestemmelsen i minimumsbeskatningslovens § 51, stk. 1, følger det dog af § 51, stk. 2, at udskudte skatteaktiver hidrørende fra poster, der er udelukket fra beregningen af kvalificeret indkomst eller tab, jf. minimumsbeskatningslovens kapitel 5, ikke er omfattet af beregningen efter § 51, stk. 1, når disse udskudte skatteaktiver er opstået i forbindelse med en transaktion, der har fundet sted efter den 30. november 2021.

OECD har i januar 2025 offentliggjort administrative retningslinjer vedrørende fortolkningen af artikel 9.1 i OECD's modelregler, navnlig med henblik på at tydeliggøre, hvilke udskudte skatteaktiver opstået i perioden mel-

UDKAST

lem den 30. november 2021 og overgangen til beskatning efter minimumsbeskatningsreglerne, der ikke kan indregnes ved opgørelsen af det samlede reguleringsbeløb for udskudte skatter efter bestemmelsen i artikel 9.1.2 i OECD's modelregler, der er gennemført ved minimumsbeskatningslovens § 51, stk. 2. Disse præciseringer er foreslået gennemført ved de ved lovforslagets § 1, nr. 19, foreslåede ændringer af minimumsbeskatningslovens § 51, stk. 2.

Det foreslås, at der i minimumsbeskatningslovens § 51 indsættes nye bestemmelser som stk. 7 og 8.

Det foreslås i minimumsbeskatningslovens § 51, *stk. 7*, at uanset stk. 2 kan der ved ansættelsen af den effektive skattesats indregnes:

1) Udskudte skatteudgifter i regnskabsår, der begynder i perioden mellem den 1. januar 2024 og den 31. december 2025, og som slutter senest den 30. juni 2027, når de udskudte skatteudgifter vedrører betaling eller indfrielse af et udskudt skatteaktiv omfattet af stk. 2, nr. 1 og 2, dog højst med et samlet beløb svarende til 20 pct. af det oprindeligt opgjorte udskudte skatteaktiv. Der kan ikke ske indregning af de udskudte skatteudgifter, hvis det udskudte skatteaktiv er opstået som følge af et arrangement med en offentlig myndighed, der er indgået eller ændret efter den 18. november 2024, eller som følge af et valg eller en beslutning, som en koncernenhed har truffet eller ændret efter den 18. november 2024.

2) Udskudte skatteudgifter i regnskabsår, der begynder i perioden mellem den 1. januar 2025 og den 31. december 2026, og som slutter senest den 30. juni 2028, når de udskudte skatteudgifter vedrører betaling eller indfrielse af udskudte skatteaktiver og skatteforpligtelser omfattet af stk. 2, nr. 3, dog højst med et samlet beløb svarende til 20 pct. af det oprindeligt opgjorte udskudte skatteaktiv. Der kan ikke ske indregning af de udskudte skatteudgifter, hvis det udskudte skatteaktiv er opstået som følge af en selskabsskat, der er gennemført efter den 18. november 2024.

Den foreslåede bestemmelse indebærer, at de udskudte skatteudgifter, der er omfattet af den foreslåede bestemmelses nr. 1 og 2, vil kunne indregnes ved ansættelsen af den effektive skattesats, selv om en sådan indregning som udgangspunkt ikke vil kunne ske i medfør af minimumsbeskatningslovens § 51, stk. 2.

Bestemmelsen i forslaget nr. 1 omfatter for det første udskudte skatteudgifter, der vedrører betaling eller indfrielse af udskudte skatteaktiver, der er

UDKAST

omfattet af forslaget til minimumsbeskatningslovens § 51, stk. 2, nr. 1, dvs. udskudte skatteaktiver, der opstået som følge af arrangementer med offentlige myndigheder, der er indgået eller ændret efter den 30. november 2021, og som vedrører poster, der er udelukket fra beregningen af kvalificeret indkomst eller tab efter minimumsbeskatningsreglerne.

Bestemmelsen i forslaget til nr. 1 omfatter for det andet udskudte skatteudgifter, der vedrører betaling eller indfrielse af udskudte skatteaktiver, der er omfattet af forslaget til minimumsbeskatningslovens § 51, stk. 2, nr. 2, dvs. udskudte skatteaktiver, der opstået som følge af et valg eller en beslutning, som en koncernenhed har truffet eller ændret efter den 30. november 2021, og som indebærer, at der bagudrettet sker en ændring af den skattemæssige behandling af en transaktion, der har betydning for opgørelsen af den skattepligtige indkomst i et regnskabsår, for hvilket der allerede er indleveret en selvangivelse, eller for hvilket skattemyndighederne allerede har foretaget en skatteansættelse.

Disse udskudte skatteudgifter vil i medfør af den foreslåede bestemmelse kunne indregnes ved opgørelsen af den effektive skattesats i regnskabsår, der begynder i perioden mellem den 1. januar 2024 og den 31. december 2025, og som slutter senest den 30. juni 2027.

De udskudte skatteudgifter vil dog efter forslaget højst kunne indregnes med et samlet beløb svarende til 20 pct. af de oprindeligt opgjorte udskudte skatteaktiver, og der kan under alle omstændigheder ikke ske indregning af de udskudte skatteudgifter, hvis det udskudte skatteaktiv er opstået som følge af et arrangement med en offentlig myndighed, der er indgået eller ændret efter den 18. november 2024, eller som følge af et valg eller en beslutning, som en koncernenhed har truffet eller ændret efter den 18. november 2024.

Bestemmelsen i forslaget til nr. 2 omfatter udskudte skatteudgifter, der vedrører betaling eller indfrielse af udskudte skatteaktiver eller skatteforpligtelser, der er omfattet af forslaget til minimumsbeskatningslovens § 51, stk. 2, nr. 3. Bestemmelsen vedrører således indfrielse eller betaling af udskudte skatteaktiver og skatteforpligtelser, der skyldes en forskel mellem den skattemæssige værdi og den regnskabsmæssige dagsværdi af en koncernenheds aktiver og passiver, når den skattemæssige værdi er fastlagt i medfør af en sådan selskabsskat, der er gennemført efter den 30. november 2021, og jurisdiktionen ikke tidligere har haft en selskabsskat.

Disse udskudte skatteudgifter vil i medfør af den foreslåede bestemmelse kunne indregnes ved opgørelsen af den effektive skattesats i regnskabsår,

UDKAST

der begynder i perioden mellem den 1. januar 2025 og den 31. december 2026, og som slutter senest den 30. juni 2028.

De udskudte skatteudgifter vil dog efter forslaget højst kunne indregnes med et samlet beløb svarende til 20 pct. af de oprindeligt opgjorte udskudte skatteaktiver.

Endvidere vil der kun kunne ske indregning af de udskudte skatteudgifter, hvis det udskudte skatteaktiv er opstået som følge af en selskabsskat, der er gennemført senest den 18. november 2024.

En selskabsskat vil skulle anses for gennemført efter den 18. november 2024, hvis den er vedtaget eller besluttet gennemført efter denne dato. Det vil således ikke være afgørende, fra hvilket tidspunkt den nyindførte selskabsskat skal have virkning.

Den foreslåede bestemmelse i minimumsbeskatningslovens § 51, stk. 7, gennemfører de nye bestemmelser i pkt. 8.8-8.12 i kommentarerne til artikel 9.1.2 i OECD's modelregler, der fremgår af OECD's administrative retningslinjer fra januar 2025, og som indebærer, at der i de omhandlede tilfælde skal være adgang til i en tidsbegrænset periode (en såkaldt »Grace Period«) at indregne 20 pct. (den såkaldte »Grace Period Limitation«) af de oprindeligt opgjorte udskudte skatteaktiver ved opgørelsen af den effektive skattesats i jurisdiktionen.

Det foreslås som minimumsbeskatningslovens § 51, *stk. 8*, at tidspunktet for betaling eller indfrielse af de udskudte skatteudgifter, der kan indregnes efter stk. 7, ikke kan fremrykkes som følge af et valg eller en beslutning, som en koncernenhed har truffet eller ændret efter den 18. november 2024, eller som følge af, at der efter denne dato gennemføres ændringer af lovgivningen, et arrangement med en offentlig myndighed eller de af koncernenheden anvendte regnskabsprincipper.

Den foreslåede bestemmelse vil indebære, at det ikke vil være muligt – for at udnytte den beløbsmæssige begrænsning (den såkaldte »Grace Period Limitation«), der skal gælde efter forslaget til § 51, stk. 7, fuldt ud inden for den i stk. 7 fastsatte periode (den såkaldte »Grace Period«) – efter den 18. november 2024 at fremskynde det tidspunkt, hvor de udskudte skatteudgifter konstateres, ved at træffe eller ændre et valg eller en beslutning eller ved at ændre regnskabsprincip. Heller ikke ændringer af lovgivningen eller af et arrangement med en offentlig myndighed vil kunne medføre en sådan fremrykning af tidspunktet for konstateringen af de udskudte skatteudgifter.

UDKAST

Det foreslås ved den foreslåede bestemmelse at gennemføre den nye bestemmelse i pkt. 8.11 i kommentarerne til artikel 9.1.2 i OECD's modelregler, der fremgår af OECD's administrative retningslinjer fra januar 2025.

Det bemærkes, at det følger af OECD's administrative retningslinjer fra januar 2025, at de udskudte skatteudgifter, der er omfattet af bestemmelserne i forslaget til minimumsbeskatningslovens § 51, stk. 7 og 8, også kun kan medregnes ved opgørelsen af de forenklede omfattede skatter efter bestemmelsen om den midlertidige safe harbour i minimumsbeskatningslovens § 72, stk. 4, i det omfang de omhandlede udskudte skatteudgifter afholdes inden for den fastsatte »Grace Period« og ikke overstiger den fastsatte beløbsmæssige begrænsning (»the Grace Period Limitation«). Der henvises herved også til den ved lovforslagets § 1, nr. 26, foreslåede ændring af bestemmelsen i minimumsbeskatningslovens § 72, stk. 4, nr. 2.

Den beløbsmæssige begrænsning skal i overensstemmelse med den nye bestemmelse i pkt. 8.12 i kommentarerne til artikel 9.1.2 i OECD's modelregler, der fremgår af OECD's administrative retningslinjer fra januar 2025, gælde samlet for de udskudte skatteudgifter, der kan indregnes efter de foreslåede bestemmelser i minimumsbeskatningslovens § 51, stk. 7 og 8, og § 71, stk. 4, nr. 2.

Har den midlertidige safe harbour-bestemmelse således f.eks. fundet anvendelse i en jurisdiktion i regnskabsåret 2024, og er der ved opgørelsen af de forenklede omfattede skatter sket medregning af udskudte skatteudgifter svarende til 20 pct. af et oprindeligt opgjort udskudt skatteaktiv omfattet af forslaget til bestemmelsen i minimumsbeskatningslovens § 51, stk. 2, nr. 1, vil der derfor i regnskabsåret 2025 ikke kunne medregnes (yderligere) udskudte skatteudgifter vedrørende det pågældende udskudte skatteaktiv.

Det vil også gælde, hvis den pågældende koncern i regnskabsåret 2025 opgør den effektive skattesats i jurisdiktionen efter de almindelige bestemmelser, dvs. at det er minimumsbeskatningslovens § 51, stk. 7 og 8, der finder anvendelse.

Til nr. 22

Det fremgår af minimumsbeskatningslovens § 53, stk. 3, at koncernenheder eller en udpeget lokal enhed, der har hjemsted i Danmark, skal meddele Skatteforvaltningen identiteten på den enhed, som indgiver skemaet med oplysninger om ekstraskat, samt den jurisdiktion, i hvilken denne enhed er hjemmehørende.

UDKAST

Meddelelse efter § 53, stk. 3, skal indgives, når en koncern efter § 53, stk. 2, beslutter, at standardskemaet med oplysninger om ekstraskat indgives af det ultimative moderselskab eller af den udpegede indberettende enhed i den jurisdiktion, hvor den, der indberetter, er hjemmehørende.

Når skemaet med oplysninger om ekstraskat indgives af moderselskabet eller en udpeget indberettende enhed i en anden jurisdiktion, vil oplysningerne om ekstraskat tilgå Skatteforvaltningen via udveksling fra skattemyndigheden i den jurisdiktion, hvor skemaet er indgivet. Det er derfor en forudsætning for at kunne anvende § 53, stk. 2, at den jurisdiktion, hvor skemaet indgives, har en aftale om administrativt samarbejde med Danmark.

Efter bestemmelserne i den modelaftale, der i OECD-regi er vedtaget for en multinational aftale om udveksling af oplysninger om ekstraskat, den såkaldte ”Multilateral Competent Authority Agreement on exchange of GloBE Information” (GIR MCAA), skal den kompetente myndighed udveksle oplysninger om ekstraskat senest 3 måneder efter udløbet af indberetningsfristen for rapporteringsåret. Er rapporteringsåret overgangsåret, er fristen dog 6 måneder. GIR MCAA er afspejlet i direktivforslag om ændring af Direktiv 2011/16/EU om administrativt samarbejde på beskatningsområdet, COM(2024) 497, der blev fremsat den 28. oktober 2024.

Efter § 53, stk. 4, 1. pkt., skal oplysninger om ekstraskat samt meddelelser efter indgives til Skatteforvaltningen senest 15 måneder efter den sidste dag i rapporteringsåret. I overgangsåret er fristen dog 18 måneder efter den sidste dag i rapporteringsåret, jf. 2. pkt. Tilsvarende frister gælder for indgivelse af oplysninger (og meddelelser) i en anden jurisdiktion.

Skatteforvaltningen opkræver i overensstemmelse med § 69, stk. 1, 1. pkt., ekstraskatten med en sidste rettidig betalingsdag, der er 16 måneder efter den sidste dag i rapporteringsåret, jf. § 69, stk. 1, 1. pkt. I overgangsåret er fristen dog ifølge § 69, stk. 2, 19 måneder efter den sidste dag i rapporteringsåret.

Efter § 69, stk. 3, er stiftelsesdagen for kravet for 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 overgangsåret.

Det foreslås, at i minimumsbeskatningslovens § 53, *stk. 3*, udgår »og « og efter »hjemmehørende« indsættes »,samt ekstraskatten, der er indberettet vedrørende koncernenheder med hjemsted i Danmark«.

UDKAST

Forslaget vil medføre, at koncernenheder og udpegede lokale enheder hjemmehørende i Danmark fremover i meddelelser efter § 53, stk. 3, også skal give oplysninger om den ekstraskat, der er indberettet på deres vegne i en anden jurisdiktion, og som tilfalder Danmark efter § 47, stk. 1.

Det vil medføre, at Skatteforvaltningen modtager oplysninger om beløbet, der forventes at skulle betales i ekstraskat i Danmark med henblik på at foretage opkrævningen heraf efter § 69 på samme måde, som hvis oplysningerne i standardskemaet var indgivet direkte til Skatteforvaltningen. Forslaget indebærer derfor også, at koncernenhederne får samme frist for betaling af ekstraskatten, som hvis oplysninger om ekstraskat var indgivet direkte til Skatteforvaltningen.

Skatteforvaltningen kan efter § 53, stk. 5, fastsætte regler om indgivelsen af meddelelser efter § 53, stk. 3, herunder om sådanne meddelelsers indhold. Det er forventningen, at meddelelser med oplysninger om ekstraskatten, der er indberettet i en anden jurisdiktion vedrørende koncernenheder med hjemsted i Danmark, vil skulle indgives via en blanket, som Skatteforvaltningen i medfør af § 53, stk. 5, fastsætter nærmere regler om.

Til nr. 23

Det fremgår af minimumsbeskatningslovens § 54, stk. 1, 1. pkt., hvilke beslutninger efter minimumsbeskatningsloven, der gælder i en periode på 5 år fra det år, hvor beslutningen træffes.

Det foreslås, at der i minimumsbeskatningslovens § 54, stk. 1, 1. pkt., efter »nr. 2,« indsættes »§ 23, stk. 4, nr. 7,«.

Forslaget har sammenhæng med, at det ved lovforslagets § 1, nr. 6, foreslås, at det i minimumsbeskatningslovens § 23, stk. 4, nr. 7, fastsættes, at den indberettende koncernenhed for en periode på 5 år skal kunne vælge, at beløbet for den udskudte skatteudgift, der ville kunne allokere til faste driftsteder og koncernenheder i en jurisdiktion efter minimumsbeskatningslovens § 25, stk. 1 og 3-5, ikke skal medregnes til det samlede reguleringsbeløb for udskudt skat.

Til nr. 24

Det fremgår af minimumsbeskatningslovens § 55, stk. 1, at en koncernenhed, der er omfattet af § 53, stk. 1, 1. pkt., senest inden udløbet af den ordinære oplysningsfrist efter skattekontrollovens § 12, stk. 1, for det indkomstår, for hvilket skemaet med oplysninger om ekstraskat efter § 53 skal indgives, skal meddele Skatteforvaltningen, at koncernenheden er omfattet af minimumsbeskatningsloven.

UDKAST

Bestemmelsen fastsætter pligt for en koncernenhed, der er omfattet af lovens § 53, stk. 1, 1. pkt., til at lade sig registrere hos Skatteforvaltningen. Formålet med bestemmelsen er at sikre, at Skatteforvaltningen af hensyn til sin mulighed for at gennemføre kontrol efter loven har kendskab til de koncernenheder, der har hjemsted i Danmark.

Det foreslås, at i minimumsbeskatningslovens § 55, *stk. 1*, ændres »udløbet af den ordinære oplysningsfrist efter skattekontrollovens § 12, stk. 1, for det indkomstår, for hvilket skemaet med oplysninger om ekstraskat efter § 53 skal indgives,« til »6 måneder efter udløbet af rapporteringsåret«.

Den foreslåede bestemmelse vil indebære, at koncernenheder, der er omfattet af minimumsbeskatningslovens § 53, stk. 1, 1. pkt., men som ikke er omfattet af skattekontrollovens § 12, stk. 1, ikke vil kunne være i tvivl om, hvorvidt de vil skulle give meddelelse til Skatteforvaltningen efter minimumsbeskatningslovens § 55, stk. 1. Derudover ensrettes begrebsanvendelsen i minimumsbeskatningsloven.

Forslaget vil medføre, at efter § 55, stk. 1, vil en koncernenhed, der er omfattet af § 53, stk. 1, 1. pkt., senest inden 6 måneder efter udløbet af rapporteringsåret skulle indgive meddelelse til Skatteforvaltningen om, at koncernenheden er omfattet af minimumsbeskatningsloven.

Som efter gældende ret vil meddelelsen til Skatteforvaltningen skulle gives med henblik på registrering af koncernenheden. Der kan efter § 55, stk. 2, fastsættes nærmere regler herom af skatteministeren ved en bekendtgørelse, herunder regler om form og indhold.

Til nr. 25

Efter minimumsbeskatningslovens § 69, stk. 3, er stiftelsesdagen for kravet for 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 overgangsåret.

Skatteforvaltningen opkræver ekstraskatten med en sidste rettidig betalingsdag, der er 16 måneder efter den sidste dag i rapporteringsåret, jf. § 69, stk. 1, 1. pkt.

Det følger af § 69, stk. 2, at betalingsfristen i overgangsåret, jf. § 51, stk. 4, dog er 19 måneder efter den sidste dag i rapporteringsåret.

Det foreslås at i minimumsbeskatningslovens § 69, *stk. 1, 1. pkt.*, ændres »16 måneder« til »17 måneder«, og i *stk. 2*, ændres »19 måneder« til »20 måneder«.

De foreslåede bestemmelser vil medføre, at betalingsfristerne udskydes med 1 måned. Den sidste rettidige betalingsdag vil således være 17 måneder efter den sidste dag i rapporteringsåret, idet betalingsfristen i overgangsåret, jf. § 51, stk. 4, dog vil være 20 måneder efter den sidste dag i rapporteringsåret.

Til nr. 25

Minimumsbeskatningslovens § 72 indeholder en særlig undtagelsesbestemmelse (en såkaldt midlertidig safe harbour-bestemmelse), hvorefter en koncern i overgangsperioden kan nøjes med at foretage forenkledede 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.

Efter minimumsbeskatningslovens § 72 fastsættes ekstraskatten til nul i en jurisdiktion, hvis den multinationale koncern opfylder mindst en af tre betingelser. Den anden af disse betingelser, jf. minimumsbeskatningslovens § 72, stk. 1, nr. 2, er, at den multinationale koncern for regnskabsåret har en forenklet effektiv skattesats i jurisdiktionen, der er lig med eller større end overgangssatsen (15 pct. for 2023 og 2024, 16 pct. for 2025 og 17 pct. for 2026).

Det fremgår af minimumsbeskatningslovens § 72, stk. 4, nr. 2, at den forenkledede effektive skattesats opgøres som de forenkledede omfattede skatter i jurisdiktionen divideret med resultatet før skat som rapporteret af den multinationale koncern i den kvalificerede land for land-rapport. De forenkledede omfattede skatter, som indgår ved opgørelsen af den forenkledede effektive skattesats, er efter minimumsbeskatningslovens § 72, stk. 4, nr. 1, regnskabsårets skatteudgifter i jurisdiktionen som rapporteret i den multinationale koncerns kvalificerede regnskab efter eliminering af skatter, som ikke er omfattede skatter og usikre skattepositioner som rapporteret i den multinationale koncerns kvalificerede regnskaber.

Det fremgår af OECD's administrative retningslinjer fra januar 2025, at udskudte skatteudgifter, der vedrører betaling eller indfrielse af udskudte skatteaktiver og udskudte skatteforpligtelser, der efter de ved lovforslagets § 1, nr. 19 og 21, foreslåede bestemmelser i minimumsbeskatningslovens § 51, stk. 2, nr. 1-3, og stk. 7 og 8, ikke kan indregnes ved opgørelsen af det samlede reguleringsbeløb for udskudte skatter, heller ikke skal kunne medregnes til de forenkledede omfattede skatter ved afgørelsen af, om betingelsen for

UDKAST

anvendelsen af den midlertidige safe harbour-bestemmelse i minimumsbeskatningslovens § 72, stk. 1, nr. 2, er opfyldt.

Det foreslås i minimumsbeskatningslovens § 72, *stk. 4, nr. 2*, at indsætte et *3. pkt.*, om, at til de forenklede omfattede skatter medregnes ikke udskudte skatteudgifter, der vedrører betaling eller indfrielse af udskudte skatteaktiver og udskudte skatteforpligtelser omfattet af § 51, stk. 2, nr. 1-3, medmindre de udskudte skatteudgifter kan medregnes ved ansættelsen af den effektive skattesats efter § 51, stk. 7 og 8.

Den foreslåede bestemmelse vil indebære, at udgangspunktet vil være, at udskudte skatteudgifter, der vedrører betaling eller indfrielse af udskudte skatteaktiver og udskudte skatteforpligtelser omfattet af de ved lovforslagets § 1, nr. 19, foreslåede bestemmelser i minimumsbeskatningslovens § 51, stk. 2, nr. 1-3, som udgangspunkt ikke vil kunne medregnes ved opgørelsen af de forenklede omfattede skatter i jurisdiktionen.

I det omfang der er tale om udskudte skatteudgifter, der efter forslaget til minimumsbeskatningslovens § 51, stk. 7 og 8, jf. lovforslagets § 1, nr. 21, i en overgangsperiode (den såkaldte »Grace Period«) vil kunne medregnes ved ansættelsen af den effektive skattesats i jurisdiktionen, vil de dog også kunne indregnes ved opgørelsen af de forenklede omfattede skatter efter minimumsbeskatningslovens § 72, stk. 4, nr. 2. Det forudsætter dog, at de udskudte skatteudgifter, der medregnes i overgangsperioden, samlet ikke overstiger den beløbsmæssige begrænsning i minimumsbeskatningslovens § 51, stk. 7, dvs. 20 pct. af de oprindeligt opgjorte udskudte skatteaktiver (den såkaldte »Grace Period Limitation«).

Det foreslås ved den foreslåede bestemmelse at gennemføre de ændringer af punkt 13 og 19 i kommentarerne til kapitel 1 i bilag A til OECD's modelregler, der fremgår af OECD's administrative retningslinjer fra januar 2025.

Til § 2

Til nr. 1 og 2

Det følger af ligningslovens § 2, at såkaldte kontrollerede transaktioner skal ske til priser og vilkår, som kunne være opnået mellem uafhængige parter (armslængdeprincippet). Armslængdeprincippet fremgår også af Danmarks dobbeltbeskatningsoverenskomster med andre lande og af OECD's modeloverenskomsts artikel 9.

Ved kontrollerede transaktioner forstås transaktioner mellem parter, hvor den ene part har bestemmende indflydelse over den anden, eller en tredje

part har bestemmende indflydelse over dem begge. Der er som udgangspunkt bestemmende indflydelse, når et selskab har ejerskab eller rådighed over stemmerettigheder, således at der direkte eller indirekte ejes mere end 50 pct. af aktiekapitalen eller rådes over mere end 50 pct. af stemmerne.

Armslængdeprincippet skal fortolkes i overensstemmelse med den nyeste udgave af OECD's transfer pricing retningslinjer. Retningslinjerne indeholder detaljerede regler for, hvordan armslængdeprisen for kontrollerede transaktioner skal fastsættes, herunder i relation til forskellige typer af kontrollerede transaktioner.

Det foreslås i ligningslovens § 2, stk. 1, 1. pkt., at der efter »uafhængige parter« indsættes », jf. dog § 2 B«.

Det foreslås desuden, at der indsættes en ny bestemmelse som ligningslovens § 2 B. Bestemmelsen vil skulle ses i sammenhæng med den rapport om simplificering og forenkling af tilgangen til at fastsætte armslængdepriser på distributionstransaktioner for kvalificerede distributører, som OECD offentliggjorde den 19. februar 2024, og som er indføjjet i OECD's transfer pricing retningslinjer som et bilag til kapitel IV.

Den simplificerede og forenklede tilgang medfører en prisfastsættelse, der kan være et acceptabelt tilnærmet armslængderesultat. Der er således ikke tale om en prisfastsættelse i overensstemmelse med armslængdeprincippet, selv om resultatet konkret kan svare til armslængdeprisen.

Bestemmelsen i ligningslovens § 2 B vil medføre, at selskaber, der er skattepligtige i Danmark, i visse nærmere bestemte tilfælde vil kunne anvende den simplificerede og forenklede tilgang for kvalificerede distributionstransaktioner ved fastlæggelse af armslængdepriser og -vilkår for kontrollerede transaktioner med distributionselskaber i visse andre lande, i stedet for armslængdeprincippet i ligningslovens § 2.

Det foreslås i ligningslovens § 2 B, stk. 1, at er priser fastsat i overensstemmelse med den simplificerede og forenklede tilgang for kvalificerede distributionstransaktioner i et land anført i stk. 3, som tillader anvendelse af tilgangen ved fastlæggelse af priser og vilkår for handelsmæssige eller økonomiske transaktioner som omhandlet i § 2, stk. 1, på kvalificerede distributionstransaktioner, anses priserne for at være i overensstemmelse med § 2.

Reglen i ligningslovens § 2 B, stk. 1, vil medføre, at Danmark vil acceptere det tilnærmede armslængderesultat i stedet for armslængdeprincippet i lig-

UDKAST

ningslovens § 2, når et andet land, som fremgår af lanelisten i bestemmelsens stk. 3, har tilvalgt den simplificerede og forenkledede tilgang for kvalificerede distributionstransaktioner ved fastlæggelse af armslængdepriser og -vilkår for kontrollerede transaktioner. Det vil være en forudsætning, at det andet land således har tilvalgt anvendelsen af den simplificerede og forenkledede tilgang. Det vil derfor ikke være tilstrækkeligt, at landet fremgår af listen over lande.

Har det andet land valgt, at den simplificerede og forenkledede tilgang er en regel, der kan tilvælges af distributionsselskabet (dvs. som en safe harbour regel), vil det tillige være en forudsætning, at distributionsselskabet har valgt at anvende tilgangen til at fastsætte priserne på de kontrollerede transaktioner.

Det foreslås i ligningslovens § 2 B, *stk. 2*, at kvalificerede distributionstransaktioner kun kan omfattes af stk. 1, hvis følgende betingelser er opfyldt:

- 1) Den kvalificerede distributionstransaktion skal indeholde økonomisk relevante karakteristika, som medfører, at prisen pålideligt kan fastsættes ved hjælp af en prisfastsættelsesmetode, der kun tester distributøren.
- 2) Distributørens årlige driftsomkostninger udgør mindst 3 pct. og højst 20 pct. af distributørens årlige nettoomsætning. Den øvre grænse i 1. pkt. sættes dog til en højere procentsats, hvis det land, hvor distributionsaktiviteterne udøves, anvender en højere procentsats, idet den øvre grænse dog ikke kan overstige 30 pct.
- 3) Distributionsaktiviteten vedrører ikke distribution af ikke-materielle aktiver eller serviceydelser eller markedsføring, handel eller distribution af råvarer.
- 4) Distributøren udfører ikke andre typer af aktiviteter. Dette gælder dog ikke, hvis den kvalificerede distributionsaktivitet kan vurderes og prisen pålideligt fastsættes uafhængigt af den øvrige aktivitet. Fastsættes prisen for den kvalificerede distributionsaktivitet efter 2. pkt., foretages beregningen i nr. 2 på baggrund af driftsomkostningerne og nettoomsætningen vedrørende den kvalificerede distributionsaktivitet.
- 5) Prisen kan ikke fastsættes mere pålideligt ved sammenligning med priser i transaktioner mellem uafhængige parter, der involverer den ene af parterne i den kontrollerede transaktion.

Bestemmelsen vil medføre, at der stilles en række betingelser for, at en transaktion vil kunne anses for at være en kvalificeret distributionstransaktion og dermed potentielt omfattet af den simplificerede og forenkledede til-

UDKAST

gang. Betingelserne i bestemmelsens stk. 2, nr. 1-4, vil svare til betingelserne i OECD's rapport, Pillar One – Amount B, pkt. 13 og 14. Betingelsen i bestemmelsens stk. 2, nr. 5, vil svare til betingelsen i OECD's rapport, Pillar One – Amount B, pkt. 42.

Hvis transaktionerne udelukkes fra tilgangen, vil det almindelige armslængdeprincip i ligningslovens § 2 finde anvendelse.

Den første betingelse vil medføre, at transaktion vil skulle indeholde økonomisk relevant karakteristika, som medfører, at prisen pålideligt vil kunne fastsættes ved hjælp af en ensidig prisfastsættelsesmetode, hvor distributøren vil være den testede part. Det vil f.eks. kunne være en TNM-metode (Transactional Net Margin Method (den transaktionsbaserede nettoavance-metode)), hvor distributionsselskabets avance eller indkomst fastsættes på baggrund af en databaseundersøgelse af nettoavancerne hos sammenlignelige virksomheder.

Det vil ikke være muligt at anvende en ensidig prisfastsættelsesmetode som TNM-metoden, når begge parter yder unikke og værdifulde bidrag i forhold til en kontrolleret transaktion. De unikke og værdifulde bidrag vil kunne bestå af funktioner vedrørende immaterielle aktiver eller den hertil knyttede risiko. Ensidige metoder vil heller ikke kunne anvendes, når parternes aktiviteter er meget integrerede og derfor ikke kan vurderes hver for sig, eller når parterne har en fælles eller nært forbunden væsentlig risiko ved en aktivitet.

Den anden betingelse vil medføre, at visse transaktioner udelukkes fra den simplificerede og forenklede tilgang ved hjælp af kvantitative filtre. Disse kvantitative filtre vil virke som en simpel metode til at udelukke visse transaktioner fra tilgangen som følge af, at driftsomkostningers relative omfang peger i retning af, at den simplificerede og forenklede metode måske ikke vil være velegnet til at prisfastsætte transaktionerne. De kvantitative filtre vil skulle beregnes på baggrund af et 3årigt vægtet gennemsnit.

Den tredje betingelse vil medføre, at der vil skulle være tale om distribution af materielle aktiver. Distribution af aktiver, der ikke er materielle, og af serviceydelser vil være udelukket fra den simplificerede og forenklede tilgang. Tilsvarende vil handel, markedsføring og distribution af råvarer være udelukket.

Råvarer vil i denne forbindelse skulle forstås bredt. Det vil bl.a. omfatte fysiske produkter som kulbrinter, mineraler m.v. og landbrugsprodukter, råvarer, der har undergået en kvalificerende proces, og råvarer, der handles til

UDKAST

en noteret pris på f.eks. en råvarebørs. Der kan i øvrigt henvises til OECD's beløb B rapport, pkt. 26-31.

Den fjerde betingelse vil medføre, at distributionselskaber udelukkes fra den simplificerede og forenklede tilgang, hvis selskabet også udfører andre typer af aktiviteter. Tilgangen vil dog kunne anvendes, hvis den kvalificerede distributionsaktivitet kan vurderes og prisen pålideligt fastsættes uafhængigt af den øvrige aktivitet. I givet fald vil anden betingelse, som er nævnt ovenfor, skulle beregnes på baggrund af driftsomkostninger og nettoomsætningen vedrørende den kvalificerede distributionsaktivitet.

Den femte betingelse vil medføre, at tilgangen ikke vil kunne anvendes, hvis prisen på den kontrollerede distributionsaktivitet mere pålideligt kan fastsættes ved sammenligning med priser i transaktioner mellem uafhængige parter, der involverer den ene af parterne i den kontrollerede transaktion, dvs. ved hjælp af den frie markedsprismetode (Comparable Uncontrolled Price Method (CUP)), hvor grundlaget er en såkaldt intern CUP. Dette vil formentligt være sjældent forekommende, da tilgangen ikke finder anvendelse på råvarer.

Det foreslås i *stk. 3*, at *stk. 1* kan finde anvendelse på følgende lande, hvis landet har valgt, at den simplificerede og forenklede tilgang for kvalificerede distributionstransaktioner kan anvendes i det pågældende land:

- 1) Argentina.
- 2) Armenien.
- 3) Aserbajdsjan.
- 4) Brasilien.
- 5) Egypten.
- 6) Filippinerne.
- 7) Georgien.
- 8) Jamaica.
- 9) Kenya.
- 10) Malaysia.
- 11) Marokko.
- 12) Mexico.
- 13) Montenegro.
- 14) Nordmakedonien.
- 15) Pakistan.
- 16) Serbien.
- 17) Sri Lanka.
- 18) Sydafrika.
- 19) Thailand.
- 20) Tunesien.
- 21) Ukraine.

- 22) Vietnam.
- 23) Zambia.

Den foreslåede bestemmelse vil alene kunne finde anvendelse, hvis den kvalificerede distributionsaktivitet sker i et af de 23 lande. Det vil være en forudsætning, at det pågældende land har tilvalgt tilgangen. Hvis det pågældende land har valgt at gøre tilgangen frivillig, er det desuden en forudsætning, at distributionsselskabet anvender den.

I *stk. 4, nr. 1*, foreslås, at der ved den simplificerede og forenkledede tilgang for kvalificerede distributionstransaktioner i denne bestemmelse forstås den tilgang, der fremgår af Special considerations for baseline distributions activities i bilaget til kapitel IV i OECD's Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations.

Bestemmelsen medfører, at der ved den simplificerede og forenkledede tilgang for kvalificerede distributionstransaktioner vil skulle forstås den tilgang, der følger af OECD's beløb B rapport. Beløb B rapporten er indsat som et bilag til kapitel IV i OECD's Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations. Bilaget har fået titlen: »Special considerations for baseline distributions activities«.

I *stk. 4, nr. 2*, foreslås, at der ved driftsomkostninger i denne bestemmelse forstås distributørens samlede egne omkostninger opgjort efter den anvendte regnskabsstandard med undtagelse af anskaffelsessummer på salgsaktiver og omkostninger i relation til finansiering, investeringer og indkomstskatter. Ekstraordinære omkostninger, der ikke vedrører driften, anses ikke for driftsomkostninger.

Bestemmelsen medfører, at driftsomkostninger skal forstås i overensstemmelse med definitionen af »operating expenses« i OECD's beløb B rapport. Der vil således være tale om et anderledes begreb end det skatteretlige driftsomkostningsbegreb, der sædvanligvis anvendes i dansk skattelovgivning.

I *stk. 4, nr. 3*, foreslås, at der ved en gros-distribution i denne bestemmelse forstås alle former for distribution af materielle aktiver til kunder med undtagelse af distribution til slutbrugere. En distributør anses for at være en gros-distributør, hvis de seneste 3 års nettoomsætning fra distribution til slutbrugere ikke overstiger 20 pct. af de seneste 3 års samlede nettoomsætning.

UDKAST

Bestemmelsen medfører, at en gros-distribution skal forstås i overensstemmelse med definitionen af »wholesale distribution« i OECD's beløb B rapport. En gros-distributør vil i begrænset omfang kunne have omsætning i form af salg til slutbrugere (f.eks. ved salg i fysiske butikker eller online). Nettoomsætningen ved salg til slutbrugere (detailomsætning) vil dog ikke kunne overstige 20 pct. af den samlede nettoomsætning over 3 år. Det fremgår af rapporten, at omsætningsgrænsen beregnes som et vægtet gennemsnit over 3 år, hvor summen af nettodetailomsætningen over de tre år divideres med summen af den samlede nettoomsætning med henblik på at komme frem til den relevante procentandel.

I *stk. 4, nr. 4*, foreslås, at der ved kvalificerede distributionstransaktioner i denne bestemmelse forstås transaktioner omfattet af en af følgende:

- a) Markedsførings- og distributionstransaktioner, hvor distributøren køber aktiver fra en eller flere koncernforbundne parter med henblik på en gros-distribution til uafhængige parter.
- b) Transaktioner foretaget af salgsagenter eller kommissionærer, hvor salgsagenten eller kommissionæren bidrager til en eller flere koncernforbundne parter en gros-distribution af aktiver til uafhængige parter.

Bestemmelsen medfører, at kvalificerede distributionstransaktioner skal forstås i overensstemmelse med pkt. 10 i OECD's beløb B rapport, som angiver, hvad der forstås ved »qualifying transactions«.

Til nr. 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.

UDKAST

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 oplyste 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, De Amerikanske Jomfruøer, Fiji, Guam, Palau, Panama, Rusland, Samoa, Trinidad og Tobago og Vanuatu.

Det foreslås, at ligningslovens § 5 H, stk. 2, nr. 3, ophæves.

Det vil medføre, at Antigua og Barbuda 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 Antigua og Barbuda.

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 Antigua og Barbuda.

Til § 3

Til nr. 1

Efter selskabsskattelovens § 2 C kan registreringspligtige skattemæssigt transparente enheder blive beskattet som selvstændige skattesubjekter. En transparent enhed bliver således omkvalificeret til selvstændigt skattesubjekt, hvis en eller flere tilknyttede personer, jf. selskabsskattelovens § 8 C, stk. 1, nr. 17, som sammenlagt direkte eller indirekte ejer mindst 50 pct. af stemmerettighederne, kapitalen eller retten til andel af overskuddet,

1) er hjemmehørende i en eller flere fremmede stater, hvor enheden henholdsvis filialen skattemæssigt behandles som et selvstændigt skattesubjekt, eller

UDKAST

2) er hjemmehørende i en eller flere fremmede stater, der ikke udveksler oplysninger med de danske myndigheder efter en dobbeltbeskatningsoverenskomst, en anden international overenskomst eller konvention eller en administrativt indgået aftale om bistand i skattesager, eller

3) er direkte ejer og er hjemmehørende i en eller flere fremmede stater, som ikke har en dobbeltbeskatningsoverenskomst med Danmark, hvorefter kildebeskatning på udbytter til selskaber skal frafalde eller nedsættes, og som ikke er medlem af EU.

Tilknyttet person er defineret i selskabsskattelovens § 8 C, stk. 1, nr. 17. Efter denne bestemmelse er der tale om tilknyttede personer i forhold til selskabsskattelovens § 2 C, når en fysisk person eller et selvstændigt skattesubjekt har direkte eller indirekte indflydelse i form af stemmerettigheder eller kapitalejerskab på 50 pct. eller mere eller har ret til at modtage 50 pct. eller mere af overskuddet i et eller flere selvstændige skattesubjekter. Alle de berørte personer og enheder anses i givet fald for at være tilknyttede personer.

Agerer en flere fysiske personer eller selvstændige skattesubjekter sammen for så vidt angår stemmerettigheder eller kapitalejerskab af et subjekt, skal de hver især anses som indehaver af alle de berørte stemmerettigheder eller hele den berørte kapital i det pågældende subjekt.

Ved en tilknyttet person forstås også

- et selvstændigt skattesubjekt, der er del af samme konsoliderede koncern i regnskabsmæssig henseende som subjektet,
- et selvstændigt skattesubjekt, hvor subjektet har en væsentlig indflydelse på ledelsen, eller
- et selvstændigt skattesubjekt, som har en væsentlig indflydelse på ledelsen af subjektet.

Det foreslås, at der i selskabsskattelovens § 2 C, *stk. 1*, efter »hvis en eller flere« indsættes »til filialen henholdsvis enheden«.

Dette vil medføre, at det præciseres, at der vil skulle være tale om en eller flere til filialen eller den transparente enhed tilknyttede personer. Der vil således skulle være tale om en investor, der er en tilknyttet person til den transparente enhed, f.eks. som følge af, at investoren agerer sammen med andre investorer og de tilsammen ejer mindst 50 pct. af kapitalen i enheden. Det vil derimod ikke være et krav, at investorerne er indbyrdes tilknyttede personer.

UDKAST

Det foreslås i selskabsskattelovens § 2 C, *stk. 1, nr. 2*, at »er hjemmehørende« ændres til »er direkte ejer og er hjemmehørende«.

Ændringen vil medføre, at den tilknyttede person, som er hjemmehørende i en eller flere fremmede stater, der ikke udveksler oplysninger med de danske myndigheder efter en dobbeltbeskatningsoverenskomst, en anden international overenskomst eller konvention eller en administrativt indgået aftale om bistand i skattesager, skal være direkte ejer af filialen eller den transparente enhed. Der er tale om en præcisering, der er i overensstemmelse med Skatterådets praksis vedrørende den gældende bestemmelse i selskabsskattelovens § 2 C, *stk. 1, nr. 2*.

Til nr. 2

Efter selskabsskattelovens § 2 C kan registreringspligtige skattemæssigt transparente enheder blive beskattet som selvstændige skattesubjekter. En transparent enhed bliver således omkvalificeret til selvstændigt skattesubjekt, hvis en eller flere tilknyttede personer, jf. selskabsskattelovens § 8 C, *stk. 1, nr. 17*, som sammenlagt direkte eller indirekte ejer mindst 50 pct. af stemmerettighederne, kapitalen eller retten til andel af overskuddet,

1) er hjemmehørende i en eller flere fremmede stater, hvor enheden henholdsvis filialen skattemæssigt behandles som et selvstændigt skattesubjekt, eller

2) er hjemmehørende i en eller flere fremmede stater, der ikke udveksler oplysninger med de danske myndigheder efter en dobbeltbeskatningsoverenskomst, en anden international overenskomst eller konvention eller en administrativt indgået aftale om bistand i skattesager, eller

3) er direkte ejer og er hjemmehørende i en eller flere fremmede stater, som ikke har en dobbeltbeskatningsoverenskomst med Danmark, hvorefter kildeskatter på udbytter til selskaber skal frafaldes eller nedsættes, og som ikke er medlem af EU.

Tilknyttet person er defineret i selskabsskattelovens § 8 C, *stk. 1, nr. 17*. Efter denne bestemmelse er der tale om tilknyttede personer i forhold til selskabsskattelovens § 2 C, når en fysisk person eller et selvstændigt skattesubjekt har direkte eller indirekte indflydelse i form af stemmerettigheder eller kapitalejerskab på 50 pct. eller mere eller har ret til at modtage 50 pct. eller mere af overskuddet i et eller flere selvstændige skattesubjekter. Alle de berørte personer og enheder anses i givet fald for at være tilknyttede personer.

UDKAST

Agerer en flere fysiske personer eller selvstændige skattesubjekter sammen for så vidt angår stemmerettigheder eller kapitalejerskab af et subjekt, skal de hver især anses som indehaver af alle de berørte stemmerettigheder eller hele den berørte kapital i det pågældende subjekt.

Ved en tilknyttet person forstås også

- et selvstændigt skattesubjekt, der er del af samme konsoliderede koncern i regnskabsmæssig henseende som subjektet,
- et selvstændigt skattesubjekt, hvor subjektet har en væsentlig indflydelse på ledelsen, eller
- et selvstændigt skattesubjekt, som har en væsentlig indflydelse på ledelsen af subjektet.

Det følger af landsskatteretspraksis, at reglen i selskabsskattelovens § 8 C, stk. 1, nr. 17, alene skal anvendes i forhold til vurderingen af, om der er tale om en tilknyttet person i forhold til den transparente danske enhed. Reglen i selskabsskattelovens § 8 C, stk. 1, nr. 17, skal derimod ikke anvendes ved vurderingen af, om de tilknyttede personer, som er omfattet af selskabsskattelovens § 2 C, stk. 1, nr. 1-3, sammenlagt direkte eller indirekte ejer mindst 50 pct. Vurderingen heraf skal efter Landsskatterettens praksis i stedet foretages ved at sammenlægge de faktiske ejerandele, der tilhører ejere, der er hjemmehørende i lande, hvor den danske enhed anses for at være et selvstændigt skattesubjekt.

Det foreslås, at der i selskabsskattelovens § 2 C efter stk. 1 indsættes tre nye stykker.

Det foreslås som *stk. 2*, at stk. 1, nr. 1, ikke finder anvendelse, hvis alle de til filialen henholdsvis enheden direkte tilknyttede personer er hjemmehørende i stater, hvor enheden henholdsvis filialen skattemæssigt behandles som transparent.

Ændringen vil præcisere, at selskabsskattelovens § 2, stk. 1, nr. 1, alene vil finde anvendelse, når mindst en af de direkte tilknyttede personer er hjemmehørende i en stat, hvor den danske transparente enhed henholdsvis filialen skattemæssigt behandles som et skattemæssigt subjekt. I tilfælde, hvor alle direkte tilknyttede personer, herunder tilknyttede personer, der ejer via skattetransparente enheder, anser den danske transparente enhed for en transparent enhed, vil bestemmelsen ikke finde anvendelse, idet der ikke opstår et mismatch vedrørende enheden. Det vil således være en forudsætning, at der er et mismatch i kvalifikationen af enheden, således at enheden

må anses for at være en omvendt hybrid enhed i forhold til mindst en tilknyttet person.

Denne præcisering vil være i overensstemmelse med Skatterådets praksis vedrørende selskabsskattelovens § 2 C. Skatterådets praksis er baseret på, at selskabsskattelovens § 2 C, stk. 1, nr. 1, indeholder implementeringen af skatteundgåelsesdirektivets artikel 9 a, som udtrykkeligt er rettet mod situationer, hvor der som følge af et mismatch i kvalifikationen af enheden opstår en omvendt hybrid enhed. Tilsvarende fremgår af OECDs rapport om Neutralising the Effects of Hybrids Mismatch Arrangements, som medlemsstaterne ifølge direktivets betragtninger bør anvende som en kilde til illustration eller fortolkning af direktivet.

Det foreslås som *stk. 3* i selskabsskattelovens § 2 C, at er de til filialen henholdsvis enheden tilknyttede personer også indbyrdes tilknyttede personer, skal de hver især i forhold til stk. 1, nr. 1, anses som indehaver af alle de berørte stemmerettigheder eller hele den berørte kapital i den pågældende enhed eller filial. Ejers mindre end 5 pct. af kapitalen eller overskudsandelene direkte af tilknyttede personer, der opfylder en af betingelserne i stk. 1, nr. 1-3, finder 1. pkt. dog kun anvendelse, hvis hovedformålet eller et af hovedformålene ejerstrukturen er at opnå mismatchet.

Det medfører, at hvis den danske transparente enhed er kontrolleret af en koncern (dvs. at deltagerne med mindst 50 pct. ejerskab i den transparente enhed er indbyrdes tilknyttede personer), vil der som udgangspunkt skulle ske omkvalificering af den transparente enhed til et selvstændigt skattesubjekt, når mindst en af koncerndeltagerne er hjemmehørende i et land, der anser den danske enhed for et selvstændigt skattesubjekt. Dette vil gælde uanset størrelsen af den ejerandel, som besiddes af en eller flere koncerndeltagere, der er hjemmehørende i et land, der anser den danske enhed for et selvstændigt skattesubjekt. Det vil dog, jf. det foreslåede stk. 2, være en forudsætning, at mindst en af disse tilknyttede personer er en direkte ejer.

Koncerndeltageren, der er hjemmehørende i et land, der anser den danske enhed for et selvstændigt skattesubjekt, skal således anses for at være i besiddelse af alle koncernens stemmerettigheder og hele koncernens kapital i den transparente danske enhed. Herved er mindst 50 pct. af stemmerettighederne, kapitalen eller retten til andel af overskuddet ejet af en tilknyttet person, der er hjemmehørende i en fremmed stat, hvor enheden skattemæssigt behandles som et selvstændigt skattesubjekt.

Udgangspunktet fraviges dog, hvis mindre end 5 pct. af kapitalen eller overskudsandele ejes direkte af tilknyttede personer, der opfylder en af betingelserne i stk. 1, nr. 1-3. I givet fald sker der kun omkvalificering af den transparente enhed, hvis hovedformålet eller et af hovedformålene med ejerstrukturen er at opnå mismatchet. Dette kan være tilfældet, hvis mismatchet er arrangeret med henblik på at opnå en skattefordel ved at lade en ejerandel på mindre end 5 pct. være ejet af et selskab, der er hjemmehørende i et land, der anses den transparente danske enhed for at være et selvstændigt skatteobjekt.

Det foreslås som *stk. 4.*, at agerer fysiske personer eller selvstændige skatteobjekter sammen med andre fysiske personer eller selvstændige skatteobjekter ved udøvelsen af stemmerettigheder eller kapitalejerskab af en enhed, og hovedformålet eller et af hovedformålene er at opnå mismatchet, skal de hver især i forhold til stk. 1, nr. 1, anses som indehaver af alle de berørte stemmerettigheder eller hele den berørte kapital i den pågældende enhed eller filial.

Forslaget skal ses i lyset af, at hvis investorerne ikke er indbyrdes koncernforbundne, men alene er tilknyttede personer til den transparente enhed som følge af, at de agerer sammen om investeringen, vil de ikke nødvendigvis være vidende om, at der er investorer, der undgår beskatning som følge af et hybridt mismatch. De enkelte investorer, der agerer sammen, har heller ikke nødvendigvis økonomisk fordel af det hybride mismatch. I sådanne tilfælde vurderes det, at reglerne om skattemæssig transparens ikke kan anses for at være blevet misbrugt af en majoritet til at opnå dobbelt ikke-beskatning. Efter forslaget vil der derfor i disse tilfælde ikke skulle ske en omkvalifikation af den skattemæssigt transparente enhed.

Hvis der derimod er tale om et arrangement, hvor hovedformålet, eller et af hovedformålene med arrangementet, er, at en eller flere af investorerne opnår en skattefordel f.eks. som følge af dobbelt-ikke-beskatning af indkomsten i den transparente enhed, vil der skulle ske omkvalificering af enheden, når de investorer, der agerer sammen, ejer mindst 50 pct. af den transparente enhed.

Til nr. 3

Selskabsskattelovens §§ 2 C, 8 C og 8 D indeholder en række bestemmelser om hybride mismatch, som skal hindre dobbelt ikke-beskatning og dobbelt fradrag, hvor dette vil kunne opstå som følge af, at landene kvalificerer finansielle instrumenter eller enheder forskelligt. Bestemmelserne

UDKAST

finder som udgangspunkt kun anvendelse, hvis der er tale om hybride mismatch ved f.eks. betalinger mellem tilknyttede personer.

Tilknyttet person er defineret i selskabsskattelovens § 8 C, stk. 1, nr. 17. Efter denne bestemmelse er der tale om tilknyttede personer, når en fysisk person eller et selvstændigt skattesubjekt har direkte eller indirekte indflydelse i form af stemmerettigheder eller kapitalejerskab på 25 pct. eller mere eller har ret til at modtage 25 pct. eller mere af overskuddet i et eller flere selvstændige skattesubjekter. Alle de berørte personer og enheder anses i givet fald for at være tilknyttede personer.

I forhold til reglen i selskabsskattelovens § 8 C, stk. 1, nr. 1, litra b-e og g, § 2 C, stk. 1, og § 8 D, stk. 3, er ejerskabskravet dog 50 pct. (og ikke 25 pct.).

Det foreslås, at selskabsskattelovens § 8 C, stk. 1, nr. 17, 7. pkt., affattes således, at uanset 2.-4. pkt. er kravene til stemmerettigheder, kapitalejerskab og overskudsandel 50 pct. eller mere ved hybride mismatch omfattet af nr. 1, litra b-e og g, § 2 C, stk. 1, og § 8 D, stk. 3.

Det tydeliggøres herved, at ejerskabskravet på 50 pct. også gælder for alle tre krav, dvs. for stemmerettigheder, kapitalejerskab og overskudsandel.

Til nr. 4

Efter selskabsskattelovens § 31 er selskaber, der på noget tidspunkt i løbet af et indkomstår indgår i en koncern, omfattet af obligatorisk national sambeskatning.

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

Der opgøres ved national sambeskatning en sambeskatningsindkomst, som består af summen af den skattepligtige indkomst, der er opgjort for hvert enkelt af de selskaber, der indgår i sambeskatningen.

Hvis der ikke har været koncernforbindelse med et selskab hele indkomståret, er det kun den del af indkomsten, hvor der har været en koncernforbindelse, som skal medregnes ved opgørelse af sambeskatningsindkomsten, jf. selskabsskattelovens § 31, stk. 5. Der skal udarbejdes en indkomstopgørelse for den periode af det pågældende selskabs indkomstår, hvor der har været koncernforbindelse. Der skal således udarbejdes en delopgørelse. Reglerne

om delopgørelse har forrang i forhold til en skattefri omstrukturering, der ellers skattemæssigt gennemføres med tilbagevirkende kraft.

Hvor koncernforbindelse etableres ved erhvervelse af et skuffeselskab, dvs. et selskab, som ikke forinden har drevet erhvervmæssig virksomhed, og hvis egenkapital fra stiftelsen har henstået som et ubehæftet kontant indestående i et pengeinstitut, anses koncernforbindelsen for etableret ved indkomstårets begyndelse. Hvor koncernforbindelse etableres ved stiftelse af et nyt selskab, anses koncernforbindelsen tilsvarende for etableret ved indkomståret begyndelse, forudsat at selskabet ikke i forbindelse med stiftelsen tilføres aktier eller passiver fra selskaber, der ikke er en del af koncernen. Der skal dermed ikke udarbejdes en delopgørelse i de pågældende situationer.

Hvis et nystiftet selskab bliver ultimativt moderselskab, finder de ovennævnte regler om, at koncernforbindelsen anses for etableret ved indkomstårets begyndelse, dog kun anvendelse i to særlige situationer. Det gælder ved en aktieombytning, hvor der ikke i forbindelse med aktieombytningen etableres eller ophører koncernforbindelse mellem andre selskaber, jf. selskabsskattelovens § 31, stk. 5, 8. pkt. Det gælder endvidere ved en skattefri ophørsspaltning af et ultimativt moderselskab, som kun har ét direkte datterselskab, forudsat at det spaltede moderselskab i det pågældende indkomstår ikke har haft anden erhvervmæssig aktivitet end at eje aktierne i datterselskabet, jf. selskabsskattelovens § 31, stk. 5, 8. og 9. pkt. En grenspaltning er ikke relevant i og med, at det spaltede selskab ikke må have økonomisk aktivitet. Det er yderligere en betingelse, at de modtagende selskaber enten stiftes ved spaltningen eller er skuffeselskaber, og at der ikke ved spaltningen etableres eller ophører koncernforbindelse mellem andre selskaber.

Der vil dermed med tilbagevirkende kraft kunne foretages koncerninterne omstruktureringer med en skattefri ophørsspaltning af et ultimativt holding-selskab, uden at dette medfører krav om udarbejdelse af en delopgørelse. Koncernforbindelsen anses for etableret ved begyndelsen af indkomståret.

Ved ultimativt moderselskab forstås det selskab, som er moderselskab uden at være datterselskab. Ved ophørsspaltning forstås den transaktion, hvorved et selskab overfører samtlige sine aktiver og passiver til eksisterende eller nye selskaber ved i samme forhold som hidtil at tildele sine selskabsdeltagere aktier og eventuelt en kontant udligningssum.

UDKAST

Det er muligt for en koncerns ultimative moderselskab at vælge, at sambeskatningen også skal omfatte alle koncernens udenlandske selskaber og koncernens danske selskabers faste driftssteder i udlandet (international sambeskatning), jf. selskabsskattelovens § 31 A. Et valg er bindende for en periode på mindst 10 år (bindingsperioden).

Over- og underskud i de udenlandske selskaber og faste driftssteder, der indgår i en international sambeskatning, medregnes ved den danske indkomstopgørelse på samme måde, som hvis selskaberne og de faste driftssteder havde været fuldt skattepligtige i Danmark.

Ved bindingsperiodens udløb kan den internationale sambeskatning afbrydes eller tilvælges for en yderligere 10-års periode. Afbrydes sambeskatningen ved bindingsperiodens udløb, sker der ordinær genbeskatning, jf. selskabsskattelovens § 31 A, stk. 10. Administrationselskabets indkomst for det indkomstår, hvor sambeskatningen ophører, forhøjes med et beløb svarende til den fortjeneste, som det udenlandske selskab eller det faste driftssted ville have opnået ved ophør af virksomheden og salg til handelsværdi af aktiver og passiver, der er i behold hos selskabet henholdsvis det faste driftssted ved ophøret. Beskatningen er dog begrænset til genbeskatningssaldoen, som er opgjort land-for-land, og som består af det beløb, som er fratrukket som underskud fra det pågældende land i andre selskaber eller faste driftssteder, der indgår i den internationale sambeskatning.

Der sker også ordinær genbeskatning, hvis et selskab eller fast driftssted udgår af den internationale sambeskatning i bindingsperioden, f.eks. hvis der sker frasalg ud af koncernen.

Afbrydes den internationale sambeskatning inden bindingsperiodens udløb, sker der fuld genbeskatning af administrationselskabet, jf. selskabsskattelovens § 31 A, stk. 11. Genbeskatningen indebærer, at det beløb, der indgår på samtlige genbeskatningssaldi, medregnes til administrationselskabets indkomst i det indkomstår, hvor den internationale sambeskatning ophører.

Opkøbes en koncern af en anden koncern, således at moderselskabet overgår til at blive ejet af et andet moderselskab, vil det indebære en afbrydelse af bindingsperioden, og der udløses fuld genbeskatning. Det gælder dog ikke, hvis den opkøbende koncern selv har valgt international sambeskatning. Derudover gælder også den undtagelse, at bindingsperioden ikke anses for afbrudt, hvis det nye ultimative moderselskab er et nystiftet selskab, f.eks. som følge af en aktieombytning, hvor det nystiftede moderselskab erhverver

aktierne i det tidligere ultimative moderselskab, jf. selskabsskattelovens § 31 A, stk. 3, 8. og 10. pkt.

Ved en spaltning af det ultimative moderselskab anses bindingsperioden for afbrudt med den konsekvens, at der udløses en fuld genbeskatning efter selskabsskattelovens § 31 A, stk. 11.

Det foreslås, at der i selskabsskattelovens § 31 A, stk. 3, efter 11. pkt. indsættes et nyt punktum,, om at uanset 11. pkt. anses bindingsperioden dog ikke for afbrudt, hvor der foreligger spaltning som nævnt i § 31, stk. 5, 9. pkt., af et nystiftet ultimativt moderselskab som nævnt i 10 pkt., og hvor spaltningen er tillagt skattemæssig virkning fra begyndelsen af indkomståret.

Det betyder, at bindingsperioden på de 10 år, hvor der er valgt international sambeskatning, ikke anses for afbrudt, hvor der foreligger en skattefri ophørsspaltning som nævnt i selskabsskattelovens § 31, stk. 5, 9 pkt., af et nystiftet ultimativt moderselskab, og dermed at en sådan spaltning af det ultimative moderselskab inden for bindingsperioden vil kunne gennemføres, uden at der vil indtræde en fuld genbeskatning, forudsat de tilknyttede betingelser i øvrigt er opfyldt.

Undtagelsen vil omfatte en skattefri ophørsspaltning af et nystiftet ultimativt moderselskab med kun ét direkte datterselskab. Det spaltede moderselskab må i det indkomstår, hvor spaltningen sker, ikke have haft anden erhvervs-mæssig aktivitet end at eje aktierne i datterselskabet. Yderligere vil de modtagende selskaber enten skulle være nystiftede eller være skuffeselskaber. Hertil kommer, at der ved spaltningen ikke må etableres eller ske ophør af koncernforbindelse mellem andre selskaber.

Eksempel 1

En koncern med selskabet C som det ultimative moderselskab har valgt international sambeskatning. Aktionærerne i det ultimative moderselskab C er personer A og B, der hver har en ejerandel på 50 pct. I stedet for at eje det ultimative moderselskab C direkte ønsker A og B at eje selskab C gennem hver deres 100 pct. ejede holdingselskab, hvor hvert holdingselskab har en ejerandel på 50 pct. af det ultimative moderselskab C.

Den ønskede struktur tilvejebringes ved gennemførelse af en omstrukturering i to trin – en såkaldt kombinationsomstrukturering.

UDKAST

Der gennemføres først en skattefri aktieombytning efter de objektive regler i aktieavancebeskatningslovens § 36, stk. 6, hvor et nystiftet selskab D erhverver hele aktiekapitalen i det ultimative moderselskab C, og de to aktionærer (A og B) i det ultimative moderselskab C modtager som vederlag herfor aktier i selskab D i forholdet 50/50. Aktieombytningen betyder, at selskab D bliver nyt ultimativt moderselskab. En aktieombytning kan ikke ske med tilbagevirkende kraft, jf. aktieavancebeskatningslovens § 36, stk. 4. Det vil sige, at aktieombytningen anses for sket på datoen for den faktiske gennemførelse af ombytningen.

Uagtet at selskab D bliver stiftet i løbet af indkomståret, vil der ikke skulle udarbejdes en delopgørelse for den underliggende koncern, jf. selskabsskattelovens § 31, stk. 5. Selskab D vil være administrationselskab for hele indkomståret, selv om selskab D først kommer til eksistens i løbet af indkomståret. Selskab D vil i en sådan situation anses for at have etableret koncernforbindelse fra begyndelsen af indkomståret, jf. selskabsskattelovens § 31, stk. 5, 6. og 7. pkt.

Aktieombytningen udløser ikke i sig selv afbrydelse af den internationale sambeskatning, jf. selskabsskattelovens § 31 A, stk. 3, 10. pkt.

Hvor et selskab i forbindelse med stiftelsen overtager en bestemmende ejerandel i en anden virksomhed, kan stiftelsen af selskabet i regnskabsmæssig henseende tillægges virkning fra første dag i det indeværende regnskabsår, som kapitalposten vedrører, jf. selskabslovens § 40, stk. 6.

Der er således overensstemmelse mellem den skattemæssige og den regnskabsmæssige behandling.

Dernæst gennemføres der en skattefri ophørsspaltning af selskab D efter reglerne i fusionsskattelovens § 15 a til nystiftede selskaber A1 og B1. De to aktionærer (A og B) i selskab D modtager som vederlag herfor aktier i hvert sit selskab henholdsvis A1 og B1, og selskab D's aktier i selskab C overføres med halvdelen til selskab A1 og halvdelen til selskab B1. Selskab D ophører ved spaltningen. Spaltningsdatoen skal være sammenfaldende med skæringsdatoen for regnskabsåret for selskab A1 og selskab B1 – dette i og med at der er tale om en overførsel til nystiftede selskaber, jf. fusionsskattelovens § 15 b og den deri indeholdte henvisning til fusionsskattelovens § 5.

Dermed kan spaltningen af selskab D principielt ske samtidig med aktieombytningen. Der kan således ske spaltning med tilbagevirkende kraft. Dette ændrer dog ikke ved, at det selskab (selskab D), der spaltes i forbindelse

med en kombinationsomstrukturering, har haft en eksistens (om end kun i et splitsekund).

Eksempel 2

En koncern bestående af selskab A, som er det ultimative moderselskab, gennemfører den 16. juni 2025 en skattefri aktieombytning, således at et nystiftet ultimativt moderselskab (selskab D) kommer til at eje 100 pct. af kapitalen og stemmerettighederne i selskab A. Selskab D stiftes med regnskabsmæssig tilbagevirkende kraft til den 1. januar 2025. Den 9. september 2025 vedtages en skattefri ophørsspaltning af selskab D. Ophørsspaltningen gennemføres med virkning fra den 1. januar 2025.

Der sker således spaltning med tilbagevirkende kraft. Dette ændrer dog ikke ved, at det selskab (selskab D), der spaltes i forbindelse med en kombinationsomstrukturering, har haft en eksistens.

Efter de gældende regler vil omstruktureringer i de ovenstående to eksempler indebære, at bindingsperioden anses for afbrudt med den konsekvens, at der vil blive udløst en fuld genbeskatning, da der sker spaltning af det ultimative moderselskab. Forslaget vil derimod betyde, at den valgte internationale sambeskatning vil kunne videreføres uændret.

Eksempel 3

En koncern bestående af selskab A, som er det ultimative moderselskab, et datterselskab B og B's datterselskab C, gennemfører den 16. juni 2025 en skattefri aktieombytning, således at et nystiftet ultimativt moderselskab (selskab D) kommer til at eje 100 pct. af kapitalen og stemmerettighederne i selskab A. Den 9. september 2025 vedtages en skattefri ophørsspaltning af selskab D. Ophørsspaltningen tillægges selskabsretlig virkning pr. 1. juli 2025.

Her vil der skulle udarbejdes en delopgørelse for perioden 1. januar 2025 – 30. juni 2025, hvor selskab D anses for at være moderselskab i koncernen. Selskab A anses for at være moderselskab (og administrationsselskab) for koncernen fra den 1. juli 2025, og dermed skal der udarbejdes en delopgørelse for perioden 1. juli 2025-31. december 2025.

Forslaget ændrer ikke på dette. Begrundelsen er, at reglerne for international sambeskatning i sådanne situationer bør være en parallelitet til reglerne om delopgørelser.

Til nr. 5 og 6

Efter selskabsskattelovens § 31 er skattepligtige selskaber, der på noget tidspunkt i løbet af et indkomstår indgår i en koncern, omfattet af obligatorisk national sambeskatning.

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

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

Hvor sambeskatningen både omfatter selskaber med positiv indkomst og selskaber med underskud, fordeles den del af indkomstårets underskud, der kan rummes i andre selskabers positive indkomst, forholdsmæssigt mellem de selskaber, der har positiv indkomst. Hvis der herefter fortsat er selskaber med positiv indkomst, kan der ske modregning af fremførselsberettigede underskud fra tidligere indkomstperioder under sambeskatningen.

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

Det er muligt for koncernens ultimative moderselskab at vælge, at sambeskatningen også skal omfatte alle koncernens udenlandske selskaber og koncernens danske selskabers faste driftssteder i udlandet (international sambeskatning), jf. selskabsskattelovens § 31 A.

Ved valg af international sambeskatning, der er bindende for en periode på mindst 10 år (bindingsperioden), finder reglerne om national sambeskatning tilsvarende anvendelse, medmindre de særskilt er fraveget.

Over- og underskud i de udenlandske selskaber og faste driftssteder, der indgår i en international sambeskatning, medregnes ved den danske indkomstopgørelse på samme måde, som hvis selskaberne og de faste driftssteder havde været fuldt skattepligtige i Danmark. Der gives ved medregning af positiv indkomst fra udenlandske selskaber eller faste driftssteder fradrag

(credit) i den danske skat for de skatter, der er betalt i de lande, hvor de udenlandske selskaber og faste driftssteder er hjemmehørende.

Ved bindingsperiodens udløb kan den internationale sambeskatning afbrydes eller tilvælges for en yderligere 10-årsperiode. Afbrydes sambeskatningen ved bindingsperiodens udløb, sker der ordinær genbeskatning, jf. selskabsskattelovens § 31 A, stk. 10. Administrationselskabets indkomst for det indkomstår, hvor sambeskatningen ophører, forhøjes med et beløb svarende til den fortjeneste, som det udenlandske selskab eller det faste driftssted ville have opnået ved ophør af virksomheden og salg til handelsværdi af aktiver og passiver, der er i behold hos selskabet henholdsvis det faste driftssted ved ophøret. Beskatningen er dog begrænset til genbeskatningssaldoen, som er opgjort land-for-land, og som består af skatteværdien af det beløb, som er fratrukket som underskud fra det pågældende land i andre selskaber eller faste driftssteder, der indgår i den internationale sambeskatning.

Der sker også ordinær genbeskatning, hvis et selskab eller fast driftssted udgår af den internationale sambeskatning i bindingsperioden, f.eks. hvis der sker frasalg ud af koncernen.

Afbrydes den internationale sambeskatning inden bindingsperiodens udløb, sker der fuld genbeskatning af administrationselskabet, jf. selskabsskattelovens § 31 A, stk. 11. Genbeskatningen indebærer, at det beløb, der indgår på samtlige genbeskatningssaldi, divideres med selskabsskatteprocenten, og at det således fremkomne beløb medregnes til administrationselskabets indkomst i det indkomstår, hvor den internationale sambeskatning ophører.

Efter minimumsbeskatningsloven skal indkomst i faste driftssteder og udenlandske datterselskaber medregnes ved opgørelsen af den kvalificerede indkomst i den jurisdiktion, hvor det faste driftssted eller datterselskabet er hjemmehørende.

Med henblik på at fastslå, om den indkomst, der er oppebåret af koncernenhederne i en jurisdiktion, er beskattet med minimumsskattesatsen på 15 pct., indeholder minimumsbeskatningslovens § 25 særlige regler om fordelingen (allokeringen) af skatter mellem koncernenheder i forskellige jurisdiktioner. Fordelingsreglerne har overordnet til formål at sikre, at skatter af indkomst oppebåret af koncernenhederne i en jurisdiktion henføres til de pågældende enheder, også selv om skatterne er betalt af en koncernenhed i en anden jurisdiktion.

UDKAST

Efter minimumsbeskatningslovens § 25, stk. 1, 1. pkt., skal eventuelle omfattede skatter, som er medregnet i en koncernenheds regnskab, og som vedrører et fast driftssteds kvalificerede indkomst eller tab, allokeres til det faste driftssted.

Efter minimumsbeskatningslovens § 25, stk. 1, 2. pkt., finder bestemmelsen i § 25, stk. 1, 1. pkt., om allokering af skatter til faste driftsteder tilsvarende anvendelse på dansk skat af udenlandske selskaber m.v., der er omfattet af international sambeskatning efter selskabsskattelovens § 31 A. Bestemmelsen medfører, at den skat, som pålægges i Danmark som følge af, at en udenlandsk enhed indgår i den internationale sambeskatning, i relation til minimumsbeskatningsreglerne fuldt ud medregnes i den jurisdiktion, hvor den udenlandske enhed er hjemmehørende. Det gælder, uanset om den udenlandske enhed er et fast driftssted eller et selskab, der anses for en selvstændig skattepligtig enhed.

Minimumsbeskatningsloven regulerer ikke direkte, hvordan der skal forholdes, hvis der efter minimumsbeskatningsreglerne er et kvalificeret tab i en udenlandsk enhed, der medregnes (fratrækkes) ved opgørelsen af sambeskatningsindkomsten i Danmark, jf. dog bemærkningerne nedenfor om bestemmelsen i minimumsbeskatningslovens § 17, stk. 6.

Da der som følge af fradraget i sambeskatningsindkomsten opstår en genbeskatningsforpligtelse (en udskudt skatteforpligtelse) i administrationsselskabet, kan denne udskudte skat medregnes ved opgørelsen af de regulerede omfattede skatter i administrationsselskabet i det år, hvor det kvalificerede tab er fratrukket, jf. minimumsbeskatningslovens § 22, stk. 1, nr. 2, og § 23, der indeholder regler om opgørelsen af det samlede reguleringsbeløb for udskudt skat, der indgår ved opgørelsen af regnskabsårets regulerede omfattede skatter.

Den udskudte skat kan dog højst medregnes med en skattesats svarende til minimumsskattesatsen på 15 pct., jf. minimumsbeskatningslovens § 23, stk. 1.

Det samlede reguleringsbeløb for udskudt skat for et regnskabsår nedsættes, når den udskudte skatteforpligtelse betales eller bortfalder i et senere regnskabsår.

En udskudt skatteforpligtelse skal dog senest efterbeskattes, hvis den ikke er betalt eller tilbageført inden for de 5 efterfølgende regnskabsår, jf. minimumsbeskatningslovens § 23, stk. 6. Efterbeskatningen sker som en nedsættelse af de omfattede skatter i det regnskabsår, hvor den udskudte skat

blev indregnet i reguleringsbeløbet for udskudt skat. Det indebærer, at der skal ske en omberegning af den effektive skattesats og ekstraskat for det pågældende regnskabsår, idet en ekstraskat, der udløses som følge af omberegningen, skal behandles som en tillægsekstraskat i det regnskabsår, hvor der sker omberegning, jf. minimumsbeskatningslovens § 31. Hvis denne ekstraskat udløses som følge af efterbeskatning af en udskudt skatteforpligtelse, der vedrører genbeskatningssaldoen for et land, skal genbeskatningssaldoen for det pågældende land nedsættes med et beløb svarende til den betalte ekstraskat, jf. selskabsskattelovens § 31 A, stk. 10, 10. pkt.

Hvis genbeskatningssaldoen efterfølgende nedbringes som følge af, at der ved opgørelsen af sambeskatningsindkomsten medregnes positiv indkomst fra den pågældende jurisdiktion, vil virkningen i forhold til minimumsbeskatningsreglerne være, at administrationsselskabets regulerede omfattede skatter nedsættes tilsvarende. Det gælder, selv om den udenlandske indkomst, der er medregnet ved indkomstopgørelsen i Danmark, skal allokere til den udenlandske enhed.

Selv om der i regnskabet er indregnet udskudt skat vedrørende en genbeskatningsforpligtelse, der er opstået, fordi underskud i udenlandske enheder er fradraget ved opgørelsen af sambeskatningsindkomsten, vil det kunne vælges ikke at medregne denne udskudte skat ved opgørelsen af administrationsselskabets regulerede omfattede skatter efter minimumsbeskatningsreglerne. Et valg herom vil kunne træffes, hvis den udskudte skat ikke forventes betalt inden for de 5 efterfølgende regnskabsår, jf. minimumsbeskatningslovens § 23, stk. 8, nr. 2.

Indregnes den udskudte skat ikke i administrationsselskabets regulerede omfattede skatter efter minimumsbeskatningsreglerne, vil et fradrag for underskud i udenlandske enheder kunne medføre, at der udløses en ekstraskat efter minimumsbeskatningsreglerne i fradragsåret.

I det omfang genbeskatningssaldoen efterfølgende helt eller delvist genbeskattes efter selskabsskattelovens § 31 A, stk. 10 eller 11, vil det tidligere fratrukne underskud blive beskattet med den almindelige selskabsskattesats på 22 pct., uden at der tages hensyn til, om – og i givet fald i hvilket omfang – det fratrukne underskud har udløst en ekstraskat efter minimumsbeskatningsreglerne.

Det foreslås i selskabsskattelovens § 31 A, stk. 10, at indsætte fire nye punkummer.

UDKAST

Det foreslås som *11. pkt.*, at i skat, som administrationsselskabet skal betale som følge af ordinær genbeskatning for et land eller som følge af medregning af overskud, der medfører en nedsættelse af genbeskatningssaldoen for det pågældende land, jf. *5. pkt.*, kan fradrages ekstraskat, som administrationsselskabet i tidligere indkomstår har betalt efter minimumsbeskatningsloven som følge af fradrag af underskud, som de udenlandske selskaber eller faste driftssteder i det pågældende land har haft i sambeskatningsperioden.

Den foreslåede bestemmelse vil for det første medføre, at der i den skat, der udløses ved ordinær genbeskatning for et land, vil kunne fradrages ekstraskat, der efter minimumsbeskatningsloven tidligere er betalt som følge af fradrag af underskud fra det pågældende land i sambeskatningsperioden.

Der vil efter forslaget ligeledes være adgang til at fradrage sådanne ekstraskatter i skatter, der skal betales som følge af medregning af overskud, der medfører en nedsættelse af genbeskatningssaldoen for det pågældende land.

Virksomheden heraf vil være, at der ikke sker en dobbeltbeskatning i form af både selskabsskat og ekstraskat efter minimumsbeskatningsloven, når administrationsselskabet skal betale skatter som følge af medregning af overskud fra et land i tilfælde, hvor der tidligere har været fratrukket tilsvarende underskud fra de sambeskattede selskaber m.v. i det pågældende land.

Det foreslås som *12.-14. pkt.*, at ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst i indkomståret for genbeskatningen eller nedsættelsen af genbeskatningssaldoen kan administrationsselskabet vælge at se bort fra underskud ved virksomhed her i landet eller i en fremmed stat, Færøerne eller Grønland, herunder underskud, der er overført fra tidligere indkomstår. Der ses bort fra så stor en del af de samlede underskud, at den skattepligtige indkomst svarer til den forhøjelse af administrationsselskabets skattepligtige indkomst, som genbeskatningen medfører, eller som en fuld genbeskatning, jf. stk. 11, af det beløb, som genbeskatningssaldoen nedsættes med, medfører. Ses der bort fra underskud efter *12. og 13. pkt.*, finder ligningslovens § 33 H, stk. 1, 3.-5. pkt., tilsvarende anvendelse.

De foreslåede bestemmelser skal sikre, at administrationsselskabet har mulighed for at udnytte den foreslåede creditregel i selskabsskattelovens § 31 A, stk. 10, 11. pkt., også selv om der i det pågældende indkomstår ikke er opgjort en positiv sambeskatningsindkomst, der er tilstrækkelig stor til, at den udløser en selskabsskattebetaling, som den tidligere betalte ekstraskat efter minimumsbeskatningslovens regler kan modregnes i.

UDKAST

Adgangen til at se bort fra underskud efter forslaget til § 31 A, stk. 10, 12. og 13. pkt., vil medføre, at der fremkommer positiv dansk indkomst svarende til den udenlandske indkomst, der udløser genbeskatningen eller en nedsættelse af genbeskatningssaldoen, hvorved der vil være mulighed for at fradrage den tidligere betalte ekstraskat i selskabsskatten af den positive selskabsskattepligtige indkomst.

Bestemmelserne svarer til reglen om adgang til bortseelse fra underskud i ligningslovens § 33 H, der finder anvendelse, når skat af indkomst fra kilder i udlandet kan efter § ligningslovens § 33 (og tilsvarende regler i dobbeltbeskatningsoverenskomsterne) kan modregnes i dansk skat af samme indkomst, men der ikke er en tilstrækkelig positiv indkomst fra kilder her i landet, til at modregningsadgangen kan udnyttes.

Den foreslåede bestemmelse i selskabsskattelovens § 31 A, stk. 10, 14. pkt., om, at ligningslovens § 33 H, stk. 1, 3.-5. pkt., finder tilsvarende anvendelse, indebærer, at det beløb, der ses bort fra, i stedet vil skulle overføres til senere indkomstår efter reglerne i selskabsskattelovens § 12. Hvis der ses bort fra et mindre beløb end de samlede underskud, vil beløbet desuden skulle fordeles forholdsmæssigt på de enkelte underskudsgivende kilder. Endeligt vil sambeskattede selskaber, jf. selskabsskattelovens § 31 og § 31 A, skulle anses for en samlet enhed ved anvendelse af selskabsskattelovens § 31 A, stk. 10, 12. og 13. pkt.

Det foreslås i selskabsskattelovens § 31 A, stk. 11, at indsætte et 4. pkt., om, at stk. 10, 11.-14. pkt., finder tilsvarende anvendelse.

Den foreslåede bestemmelse vil indebære, at der også i den skat, der udløses ved fuld genbeskatning for et land, vil kunne fradrages ekstraskat, der efter minimumsbeskatningsloven tidligere er betalt som følge af fradrag af underskud fra det pågældende land i sambeskatningsperioden.

Ligeledes vil der være adgang til at bortse fra underskud efter de foreslåede bestemmelser i selskabsskattelovens § 31 A, stk. 10, 12.-14. pkt., hvis dette er nødvendigt for at kunne udnytte den foreslåede mulighed for creditlemelse.

Til § 4

Til nr. 1

Efter reglerne i skatteforvaltningslovens § 19, stk. 1-3, er det en forudsætning for, at Skatteforvaltningen kan træffe afgørelse i en sag, at der er udar-

UDKAST

bejdet en sagsfremstilling, og at denne har været sendt til udtalelse hos sagens parter. Kravet om udarbejdelse af en sagsfremstilling og høring af sagens parter gælder dog ikke afgørelser om revisorerklæringspålæg efter skattekontrollovens § 43, stk. 1, jf. skatteforvaltningslovens § 19, stk. 5, nr. 8.

Det foreslås, at skatteforvaltningslovens § 19, stk. 5, nr. 8, ophæves.

Der er tale om en konsekvensændring som følge af lovforslagets § 5, nr. 9, hvorved det foreslås at ophæve skattekontrollovens §§ 43-45.

Til nr. 2

Der kan efter reglerne i skatteforvaltningslovens kapitel 19 ydes godtgørelse for visse udgifter afholdt i forbindelse med en ankesag m.v. Det følger af skatteforvaltningslovens § 54, hvilke udgifter, der er godtgørelsesberettigede, idet det generelt er et krav, at udgiften er betalt eller ifølge regning skal betales. Bestemmelsen omhandler bl.a. udgifter til sagkyndige erklæringer og andet bevismateriale, men dog kun i det omfang der ikke er tale om dokumentation for kontrollerede transaktioner eller revisorerklæringer efter skattekontrollovens kapitel 4, jf. skattekontrollovens § 54, stk. 1, nr. 4.

Det foreslås at ændre skatteforvaltningslovens § 54, stk. 1, nr. 4, således at »eller revisorerklæringer« udgår.

Der er tale om en konsekvensændring som følge af lovforslagets § 5, nr. 9, hvorved det foreslås at ophæve skattekontrollovens §§ 43-45.

Til § 5

Til nr. 1

Som udgangspunkt skal enhver, der er skattepligtig til Danmark, årligt oplyse Skatteforvaltningen om sin indkomst. Oplysningspligten omfatter bl.a. kontoførende investeringsforeninger.

Kontoførende investeringsforeninger, der er omfattet af reglerne i lov om beskatning af medlemmer af kontoførende investeringsforeninger, er skattepligtige efter selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 5d, idet skattepligten dog alene omfatter indtægt ved erhvervsmæssig virksomhed og fortjeneste eller tab ved afhændelse, afståelse eller opgivelse af formuegoder, der har eller har haft tilknytning til den erhvervsmæssige virksomhed.

Kontoførende investeringsforeninger omfattet af reglerne i lov om beskatning af medlemmer af kontoførende investeringsforeninger er foreninger,

UDKAST

hvor foreningens (formue)afkast beskattes hos medlemmerne, og hvor medlemmerne ikke kan afstå deres andel af foreningen til andre end denne. Det er samtidig en betingelse, at alle medlemmer er berettiget til samme forholdsmæssige andel af årets afkast af hvert aktiv eller passiv i foreningen.

Visse juridiske personer er dog ikke omfattet af oplysningspligten, jf. skattekontrollovens § 4. Det gælder bl.a. foreninger m.v. som nævnt i selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 6, forudsat at foreningen m.v. ikke har skattepligtig indkomst som nævnt i selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 6.

For foreninger m.v., der er skattepligtige efter selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 6, omfatter skattepligten indtægt ved erhvervsmæssig virksomhed og fortjeneste eller tab ved afhændelse, afståelse eller opgivelse af formuegoder, der har eller har haft tilknytning til den erhvervsmæssige virksomhed. For foreninger m.v., hvis formål ikke er almenvelgørende eller på anden måde almennyttigt, omfatter skattepligten derudover udbytter, royalty og visse renter og kursgevinster.

Det foreslås i skattekontrollovens § 4, stk. 1, efter nr. 2 at indsætte et nyt nummer, hvorefter oplysningspligten efter skattekontrollovens § 2 ikke omfatter kontoførende investeringsforeninger som nævnt i selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 5d, hvis den kontoførende investeringsforening ikke har skattepligtig indkomst som nævnt i selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 5d.

Før 2023 var kontoførende investeringsforeninger omfattet af skattepligtsbestemmelsen i selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 6, og dermed også reglen i skattekontrollovens § 4 om undtagelse fra oplysningspligten. Med virkning fra indkomståret 2023 blev kontoførende investeringsforeninger udskilt fra selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 6, til en særskilt skattepligtsbestemmelse i form af selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 5d, jf. lov nr. 1179 af 8. juni 2021. Skattekontrollovens § 4 blev ikke ændret i den forbindelse, hvorfor kontoførende investeringsforeninger, der ikke har skattepligtig indkomst, fra 2023 har været omfattet af oplysningspligten.

Med den foreslåede ændring af skattekontrollovens § 4, stk. 1, vil retsstillingen fra før 2023 blive genindført, således at kontoførende investeringsforeninger, der ikke har skattepligtig indkomst som nævnt i selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 5d, igen ikke omfattes af oplysningspligten.

Til nr. 2

Skattepligtige med kontrollerede transaktioner skal i oplysningsskemaet give Skatteforvaltningen oplysninger om art og omfang af de pågældende

UDKAST

transaktioner, jf. skattekontrollovens § 38. Oplysningerne indgives digitalt og i form af et særligt transfer pricing oplysningsskema.

Som udgangspunkt skal alle skattepligtige, der er omfattet af skattekontrollovens § 38, desuden udarbejde en skriftlig (transfer pricing) dokumentation, der kan danne grundlag for en vurdering af, om priser og vilkår er i overensstemmelse med, hvad der kunne være opnået, hvis transaktionerne var afsluttet mellem uafhængige parter, jf. skattekontrollovens § 39. I tilknytning til kravet om udarbejdelse af dokumentation indeholder skattekontrollovens § 39 også et udtrykkeligt krav om opbevaring af den udarbejdede dokumentation.

Hvor der er pligt til udarbejdelse af transfer pricing dokumentation, skal denne udarbejdes løbende og indgives til Skatteforvaltningen senest 60 dage efter fristen for indgivelse af oplysningsskemaet, jf. skattekontrollovens § 39, stk. 3. Den skattepligtige har på anmodning mulighed for at få fristen på 60 dage forlænget, hvis særlige forhold taler herfor.

Det foreslås at ændre skattekontrollovens § 39, stk. 1, 1. pkt., således at »og opbevare« udgår.

Ændringen vil indebære, at kravet om, at den skattepligtige skal opbevare den udarbejdede transfer pricing dokumentation efter indsendelse af dokumentationen til Skatteforvaltningen, bortfalder.

Begrundelsen for ændringen er, at der ikke er behov for at stille et krav om opbevaring, i og med at den skriftligt udarbejdede transfer pricing dokumentation skal indsendes til Skatteforvaltningen i tilknytning til oplysningsskemaet for det indkomstår, som dokumentationen vedrører.

Indtil 2021 var der alene et krav om, at den udarbejdede transfer pricing dokumentation skulle indsendes til Skatteforvaltningen på anmodning. Under disse regler havde kravet om, at den skattepligtige skal opbevare den udarbejdede transfer pricing dokumentation, således en indholdsmæssig betydning.

Til nr. 3

Skattepligtige med kontrollerede transaktioner skal i oplysningsskemaet give Skatteforvaltningen oplysninger om art og omfang af de pågældende transaktioner, jf. skattekontrollovens § 38. Oplysningerne indgives digitalt og i form af et særligt transfer pricing oplysningsskema.

Som udgangspunkt skal alle skattepligtige, der er omfattet af skattekontrollovens § 38, udarbejde en skriftlig (transfer pricing) dokumentation, der kan

UDKAST

danne grundlag for en vurdering af, om priser og vilkår er i overensstemmelse med, hvad der kunne være opnået, hvis transaktionerne var afsluttet mellem uafhængige parter, jf. skattekontrollovens § 39. Det vil sige, at der skal udarbejdes en dokumentation for, at transaktionerne er i overensstemmelse med armslængdeprincippet i ligningslovens § 2. Dokumentationen skal udarbejdes i overensstemmelse med reglerne i TP-dokumentationsbekendtgørelsen.

Den skriftlige dokumentation består af to dele, en fællesdokumentation om hele koncernen og en landespecifik for hver skattepligtig i koncernen, jf. TP-dokumentationsbekendtgørelsens § 2. Fællesdokumentationen skal bl.a. indeholde et koncerndiagram og en generel beskrivelse af koncernens forretningsmæssige aktiviteter, mens den landsspecifikke dokumentation skal indeholde beskrivelser og analyser, der skal kunne danne grundlag for en vurdering af om priser og vilkår er fastsat i overensstemmelse med armslængdelængdeprincippet, jf. TP-dokumentationsbekendtgørelsens §§ 4 og 5. Store multinationale koncerner med en konsolideret omsætning på mindst 5,6 mia. kr. vil desuden skulle indgive en land for land-rapport om koncernens økonomiske aktiviteter i hvert enkelt land i hele verden, jf. skattekontrollovens §§ 47-52.

Dokumentationspligten omfatter ikke transaktioner, som i omfang og hyppighed anses for uvæsentlige, jf. skattekontrollovens § 39, stk. 2. Transaktioner anses for uvæsentlige, når der er tale om enkeltstående transaktioner af et beskedent økonomisk omfang såsom f.eks. lån af mødelokale hos en koncernforbundet virksomhed, et kortvarigt udlån af en medarbejder til en koncernforbundet virksomhed og fordelingen af omkostningerne ved fællesarrangementer.

Hermed skal der ved udarbejdelsen af den landespecifikke dokumentation i forhold til uvæsentlige kontrollerede transaktioner alene angives de typer af transaktioner, som den skattepligtige har vurderet som uvæsentlige, jf. TP-dokumentationsbekendtgørelsens § 3. Derimod skal fællesdokumentationen altid udarbejdes, også selv om den skattepligtige kun har uvæsentlige kontrollerede transaktioner.

Det foreslås, at der i skattekontrollovens § 39, *stk. 1*, efter 1. pkt. indsættes som nyt punktum, at har den skattepligtige kun kontrollerede transaktioner omfattet af *stk. 2*, skal der kun oplyses om de pågældende transaktioner efter § 38.

Det betyder, at skattepligtige, der kun har kontrollerede transaktioner af den karakter, som opregnes i skattekontrollovens § 39, stk. 2, ikke vil skulle udarbejde en fællesdokumentation. De vil alene skulle oplyse om de pågældende kontrollerede transaktioner i form af det særlige transfer pricing oplysningsskema.

Den foreslåede regel vil omfatte de kontrollerede transaktioner, som er omfattet af skattekontrollovens § 39, stk. 2, herunder de yderligere kontrollerede transaktioner, som med lovforslagets § 5, nr. 4, foreslås at blive omfattet af skattekontrollovens § 39, stk. 2.

TP-dokumentationsbekendtgørelsen vil blive ændret i overensstemmelse med den foreslåede ændring af skattekontrollovens § 39, stk. 1.

Til nr. 4

Skattepligtige med kontrollerede transaktioner skal i oplysningsskemaet give Skatteforvaltningen oplysninger om art og omfang af de pågældende transaktioner, jf. skattekontrollovens § 38. Oplysningerne indgives digitalt og i form af et særligt transfer pricing oplysningsskema.

Som udgangspunkt skal alle skattepligtige, der er omfattet af skattekontrollovens § 38, udarbejde en skriftlig (transfer pricing) dokumentation, der kan danne grundlag for en vurdering af, om priser og vilkår er i overensstemmelse med, hvad der kunne være opnået, hvis transaktionerne var afsluttet mellem uafhængige parter, jf. skattekontrollovens § 39. Det vil sige, at der skal udarbejdes en dokumentation for, at transaktionerne er i overensstemmelse med armslængdeprincippet i ligningslovens § 2. Dokumentationen skal udarbejdes i overensstemmelse med reglerne i TP-dokumentationsbekendtgørelsen.

Den skriftlige dokumentation består af to dele, en fællesdokumentation om hele koncernen og en landespecifik for hver skattepligtig i koncernen, jf. TP-dokumentationsbekendtgørelsens § 2. Fællesdokumentationen skal bl.a. indeholde et koncerndiagram og en generel beskrivelse af koncernens forretningsmæssige aktiviteter, mens den landsspecifikke dokumentation skal indeholde beskrivelser og analyser, der skal kunne danne grundlag for en vurdering af, om priser og vilkår er fastsat i overensstemmelse med armslængdelængdeprincippet, jf. TP-dokumentationsbekendtgørelsens §§ 4 og 5. Store multinationale koncerner med en konsolideret omsætning på mindst 5,6 mia. kr. vil desuden skulle indgive en land for land-rapport om koncernens økonomiske aktiviteter i hvert enkelt land i hele verden, jf. skattekontrollovens §§ 47-52.

UDKAST

Dokumentationspligten omfatter ikke transaktioner, som i omfang og hyppighed anses for uvæsentlige, jf. skattekontrollovens § 39, stk. 2. Transaktioner anses for uvæsentlige, når der er tale om enkeltstående transaktioner af et beskedent økonomisk omfang så som f.eks. lån af mødelokale hos en koncernforbundet virksomhed, et kortvarigt udlån af en medarbejder til en koncernforbundet virksomhed og fordelingen af omkostningerne ved fællesarrangementer.

Hermed skal der ved udarbejdelsen af den landespecifikke dokumentation i forhold til uvæsentlige kontrollerede transaktioner alene angives de typer af transaktioner, som den skattepligtige har vurderet som uvæsentlige, jf. TP-dokumentationsbekendtgørelsens § 3. Derimod skal fællesdokumentationen altid udarbejdes, også selv om den skattepligtige kun har uvæsentlige kontrollerede transaktioner.

Det foreslås, at selskabsskattelovens § 39, stk. 2, affattes således, at den skattepligtige ikke skal udarbejde skriftlig dokumentation for:

- 1) Kontrollerede transaktioner, hvis den skattepligtiges samlede kontrollerede transaktioner i indkomståret udgør mindre end 5 mio. kr. Ved opgørelsen efter 1. pkt. skal kun medregnes kontrollerede transaktioner omfattet af dokumentationspligten efter stk. 1. 1. pkt. gælder ikke for kontrollerede transaktioner vedrørende immaterielle aktiver som nævnt i afskrivningslovens § 40. 1. pkt. gælder heller ikke for kontrollerede transaktioner, hvor den anden part er hjemmehørende eller beliggende i en fremmed stat uden for EU og EØS, der ikke skal udveksle oplysninger med de danske skattemyndigheder efter en aftale om bistand i skattesager.
- 2) Kontrollerede transaktioner i form af udbytter og tilskud, der betales kontant.
- 3) Kontrollerede transaktioner med et underliggende datterselskab, hvor den skattepligtige deltager i en aftale om udøvelse af fælles bestemmende indflydelse over det underliggende datterselskab, og hvor den skattepligtige sammen med koncernforbundne parter ejer mindre end 5 pct. af kapitalen og råder over mindre end 5 pct. af stemmerettighederne. Det er dog en forudsætning, at transaktionerne ikke foretages som led i aftalen om fælles bestemmende indflydelse. Tilsvarende gælder for skattepligtige underliggende datterselskabers kontrollerede transaktioner med deltagerne.
- 4) Kontrollerede transaktioner med et underliggende datterselskab, der ejes af en juridisk person, som ikke udgør et selvstændigt skattesubjekt, og hvor den skattepligtige opgør det skattepligtige afkast efter reglerne

UDKAST

i selskabsskattelovens § 13 F eller reglerne i pensionsafkastbeskatningslovens § 14. Tilsvarende gælder for skattepligtige underliggende datterselskabers kontrollerede transaktioner med deltagerne i den juridiske person.

- 5) Kontrollerede transaktioner i øvrigt, der i omfang og hyppighed er uvæsentlige.

Der er med forslaget tale om en udbygning af den gældende regel om, at der ikke skal udarbejdes dokumentation for kontrollerede transaktioner, der i omfang og hyppighed er uvæsentlige.

Forslaget vil indebære, at der for de kontrollerede transaktioner, der er opregnet i nr. 1 til 4, indføres en udtrykkelig undtagelse fra pligten til at udarbejde dokumentation, og dermed at disse kontrollerede transaktioner vil skulle behandles på samme måde i relation til dokumentationspligten, som andre kontrollerede transaktioner, der i omfang og hyppighed er uvæsentlige. For så vidt angår nr. 5 er der tale om en videreførelse af den gældende bestemmelse om kontrollerede transaktioner, der i omfang og hyppighed er uvæsentlige.

Forslaget vil i samspil med den samtidig foreslåede ændring af skattekontrollovens § 39, stk. 1, jf. lovforslagets § 5, nr. 3, betyde, at der for de pågældende kontrollerede transaktioner alene vil skulle oplyses om de pågældende transaktioner som sådan. Der vil således i forhold til den landespecifikke del af dokumentationen ikke skulle udarbejdes en egentlig dokumentation. Endvidere vil der ikke skulle udarbejdes en fællesdokumentation, hvis den skattepligtige kun har kontrollerede transaktioner af den karakter, som opregnes i den foreslåede affattelse af skattekontrollovens § 39, stk. 2. Store multinationale koncerner med en konsolideret omsætning på mindst 5,6 mia. kr. vil under alle omstændigheder skulle indgive en land for land-rapport om koncernens økonomiske aktiviteter i hvert enkelt land i hele verden, jf. skattekontrollovens §§ 47-52. Den foreslåede lempelse af dokumentationskravet ændrer ikke på, at Skatteforvaltningen fortsat vil have mulighed for at stille spørgsmål til transaktionerne og vil kunne bede om dokumentation i forlængelse heraf.

Det foreslåede nr. 1 vil betyde, at der indføres en årlig minimumsgrænse på 5 mio. kr. Grænsen på 5 mio. kr. er fastlagt ud fra en afvejning mellem på den ene side formodet udgifter til udarbejdelse af dokumentation, hvor der kun foreligger kontrollerede transaktioner med en samlet lav værdi, og på

UDKAST

den anden side den skattepligtiges mulige indtjening og dermed det potentielle skatteprovenu (baseret på transaktionsvolumen, profitelement og skattesats) i forhold til sådanne situationer.

Minimumsgrænsen vil betyde, at hvis den skattepligtige i et indkomstår alene er involveret i kontrollerede transaktioner med en samlet værdi på under 5 mio. kr., vil der ikke skulle udarbejdes og indsendes transfer pricing dokumentation for de pågældende kontrollerede transaktioner. Udgør den samlede værdi 5 mio. kr. eller mere, vil der skulle udarbejdes og indsendes transfer pricing dokumentation for alle de kontrollerede transaktioner, der indgår i opgørelsen.

Opgørelsen af de samlede kontrollerede transaktioner i indkomståret vil skulle opgøres på bruttoniveau. Der vil således ikke kunne foretages en udligning mellem køb og salg. Endvidere vil opgørelsen skulle foretages til armslængdepriser, jf. ligningslovens § 2.

Den foreslåede regel om, at det kun er de kontrollerede transaktioner, der er omfattet af dokumentationspligten efter skattekontrollovens § 39, stk. 1, som skal indgå i opgørelsen, vil betyde, at rent danske nationale transaktioner ikke skal medregnes, medmindre de er omfattet af skattekontrollovens § 39, stk. 1, 2. pkt., nr. 1-8. Endvidere vil det betyde, at de kontrollerede transaktioner, der omfattes af de foreslåede nye regler i skattekontrollovens § 39, stk. 2, nr. 2-5, heller ikke skal medregnes ved opgørelsen af de samlede kontrollerede transaktioner i indkomståret.

Den foreslåede regel om, at kontrollerede transaktioner, der vedrører de immaterielle aktiver, der er nævnt i afskrivningslovens § 40 ikke omfattes af den foreslåede regel om en minimumsgrænse betyder, dels at sådanne kontrollerede transaktioner ikke vil skulle indgå ved opgørelsen vedrørende minimumsgrænsen, dels at udgangspunktet vil være, at der fortsat vil skulle udarbejdes dokumentation for denne kategori af kontrollerede transaktioner. Reglen omfatter kontrollerede transaktioner vedrørende goodwill og andre immaterielle aktiver såsom særlig fremstillingsmetode eller lignende (knowhow), patentret, forfatter- og kunstnerret og ret til mønster eller varemærke. Dette gælder, uanset om de immaterielle aktiver er erhvervede eller oparbejdet af selskabet selv.

Den foreslåede regel om, at kontrollerede transaktioner, hvor den anden part er hjemmehørende eller beliggende i en fremmed stat uden for EU og EØS, der ikke skal udveksle oplysninger med de danske skattemyndigheder efter en aftale om bistand i skattesager ikke omfattes af den foreslåede regel om en minimumsgrænse betyder tilsvarende, dels at sådanne kontrollerede

UDKAST

transaktioner ikke vil skulle indgå ved opgørelsen vedrørende minimumsgrænsen, dels at udgangspunktet vil være, at der fortsat vil skulle udarbejdes dokumentation for denne kategori af kontrollerede transaktioner.

Det foreslåede nr. 2 vil betyde, at der ikke vil være krav om udarbejdelse af egentlig dokumentation for kontrollerede transaktioner, der har karakter af udbytter, og kontrollerede transaktioner, der har karakter af kapitalindskud. Undtagelsen fra dokumentationspligten vil dog være betinget af, at der sker en kontant betaling. Kontant betaling vil skulle forstås bredt og vil f.eks. også omfatte kontooverførsler. Det forhold, at der skal være tale om en kontant betaling, betyder omvendt, at f.eks. tilskud i form af konvertering af gæld ikke omfattes af undtagelsen.

Baggrunden for den foreslåede undtagelse er, at kontrollerede transaktioner i form af kontante udbytter og kontante tilskud ikke indebærer risiko for prisfastsættelse, der ikke er på armslængde.

Det foreslåede nr. 3 er rettet mod situationer, hvor en skattepligtig som led i en passiv formueplacering foretager investeringer via en skattemæssig transparent enhed og dermed deltager i en aftale om fælles bestemmende indflydelse, selv om den skattepligtige alene har en mindre ejerandel.

Med en mindre ejerandel vil den skattepligtige ikke kunne disponere over eller påvirke den enkelte transaktion, men den skattepligtige vil alligevel som følge af deltagelsen i aftalen om fælles bestemmende indflydelse efter de gældende regler være forpligtet til at udarbejde skriftlig dokumentation for de kontrollerede transaktioner.

Forslaget betyder, at den skattepligtige ved deltagelse i sådanne investeringsarrangementer under visse betingelser vil blive undtaget fra dokumentationspligten.

De situationer, som vil være omfattet af bestemmelsen, er situationer, hvor den skattepligtige har investeret i et (datter)selskab via en transparent enhed, f.eks. en kapitalfond, hvor den skattepligtige nok er porteføljeaktionær, men samtidig som følge af ejerandelen i den transparente enhed deltager i en aftale om fælles bestemmende indflydelse over datterselskabet.

Status som porteføljeaktionær og dermed status som indehaver af en mindre ejerandel er efter forslaget afgrænset til skattepligtige, der sammen med koncernforbundne parter ejer mindre end 5 pct. af kapitalen og råder over mindre end 5 pct. af stemmerettighederne. Ved koncernforbundne parter

skal forstås den samme kreds af fysiske og juridiske personer, som fremgår af skattekontrollovens § 37, nr. 6.

Undtagelsen fra dokumentationspligten vil efter forslaget endvidere kun omfatte de kontrollerede transaktioner, der ikke foretages som led i den aftale om fælles bestemmende indflydelse, som den skattepligtige deltager i.

Den foreslåede undtagelse fra dokumentationspligten vil endvidere finde anvendelse for de kontrollerede transaktioner, som et skattepligtigt (dansk) underliggende datterselskab måtte have med fysiske eller juridiske personer, der er deltagere i aftalen om udøvelse af fælles bestemmende indflydelse over datterselskabet. Dette under forudsætning af, at betingelserne i øvrigt er opfyldt.

Eksempel

En række danske og udenlandske investorer har via en transparent enhed investeret i en dansk servicevirksomhed, der bl.a. tilbyder rengøringservice. Investorerne har hver en ejerandel på mindre end 5 pct. og råder hver over mindre end 5 pct. af stemmerne. Der foreligger som følge af den transparente enhed en aftale om udøvelse af fælles bestemmende indflydelse over den danske servicevirksomhed.

En af de udenlandske investorer har indgået en aftale med den danske servicevirksomhed om udførelse af rengøringsopgaver. Denne kontrollerede transaktion vil være omfattet af undtagelsen fra dokumentationspligten efter den foreslåede regel i skattekontrollovens § 39, stk. 2, nr. 3, da transaktionen (aftalen om rengøringsopgaverne) ikke er foretaget som led i aftalen om fælles bestemmende indflydelse. Dette følger af skattekontrollovens § 39, stk. 2, nr. 3, 3. pkt., jf. 2. pkt.

Det foreslåede nr. 4 er rettet mod situationer, hvor en skattepligtig investerer i et datterselskab via en transparent enhed, og hvor en kontrolleret transaktion mellem den transparente enhed og det underliggende datterselskab ikke vil kunne påvirke størrelsen af dansk skattepligtig indkomst, fordi den skattepligtige enten opgør det skattepligtige afkast efter reglerne i selskabsskatteovens § 13 F eller efter reglerne i pensionsafkastbeskatningslovens § 14.

Selskabsskatteovens § 13 F omfatter livsforsikringsselskaber. Efter bestemmelsen kan livsforsikringsselskaber opgøre det skattepligtige afkast af en andel i en juridisk person som summen af udlodningerne fra andelen og gevinst og tab på andelen, som opgjort efter lagerprincippet, dvs. som forskellen mellem værdien af andelen ved indkomstårets udløb og værdien ved indkomstårets begyndelse.

UDKAST

Pensionsafkastbeskatningslovens § 14 omfatter bl.a. pensionskasser, pensionsfonde, Arbejdsmarkedets Tillægspension, Lønmodtagernes Dyrtidsfond og arbejdsmarkedsrelaterede livsforsikringsaktieselskaber. Efter bestemmelsen kan pensionskasser m.v. opgøre det skattepligtige afkast af en andel i en juridisk person som summen af udlodningerne fra andelen og gevinst og tab på andelen, som opgjort efter lagerprincippet, dvs. som forskellen mellem værdien af andelen ved indkomstårets udløb og værdien ved indkomstårets begyndelse.

Forslaget betyder, at de pågældende livsforsikringsselskaber og pensionskasser m.v. ved deltagelse i sådanne investeringsarrangementer under visse betingelser vil blive undtaget fra dokumentationspligten.

Den foreslåede undtagelse fra dokumentationspligten vil endvidere finde anvendelse for de kontrollerede transaktioner, som et skattepligtigt (dansk) underliggende datterselskab måtte have med deltagere i den juridiske person, som ejer det underliggende datterselskab.

Det foreslåede nr. 5 er en opsamlingsbestemmelse, der samtidig indeholder en videreførelse af den gældende bestemmelse om kontrollerede transaktioner, der i omfang og hyppighed er uvæsentlige.

Til nr. 5

Skattepligtige med kontrollerede transaktioner skal i oplysningsskemaet give Skatteforvaltningen oplysninger om art og omfang af de pågældende transaktioner, jf. skattekontrollovens § 38.

Som udgangspunkt skal alle skattepligtige, der er omfattet af skattekontrollovens § 38, udarbejde en skriftlig (transfer pricing) dokumentation, der kan danne grundlag for en vurdering af, om priser og vilkår er i overensstemmelse med, hvad der kunne være opnået, hvis transaktionerne var afsluttet mellem uafhængige parter, jf. skattekontrollovens § 39, stk. 1.

Hvor der er pligt til udarbejdelse af transfer pricing dokumentation, skal denne udarbejdes løbende og indgives til Skatteforvaltningen senest 60 dage efter fristen for indgivelse af oplysningsskemaet efter skattekontrollovens §§ 11-13, jf. skattekontrollovens § 39, stk. 3. Den skattepligtige har på anmodning mulighed for at få fristen på 60 dage forlænget, hvis særlige forhold taler herfor.

Efter skattekontrollovens § 11 skal fysiske personer indgive oplysningsskemaet senest den 1. juli i året efter indkomstårets udløb. Efter skattekontrol-

UDKAST

lovens § 12 skal juridiske personer indgive oplysningsskemaet senest 6 måneder efter indkomstårets udløb. Efter skattekontrollovens § 13 forlænges fristen, hvis den udløber med tilknytning til en lørdag, søndag eller helligdag.

Efter skattekontrollovens § 14, stk. 1, kan Skatteforvaltningen efter den skattepligtiges anmodning forlænge oplysningsfristen efter skattekontrollovens §§ 11-13 for den pågældende, når særlige forhold taler derfor. Efter skattekontrollovens § 14, stk. 2, kan oplysningsfristen i særlige tilfælde forlænges for grupper af skattepligtige.

Det foreslås, at der i skattekontrollovens § 39, stk. 3, efter 1. pkt. indsættes et nyt punktum om, at forlænges fristen for indgivelse af oplysningsskemaet efter reglerne i § 14, stk. 1 eller 2, forlænges fristen efter 1. pkt. tilsvarende.

Forslaget vil betyde, at den skattepligtiges frist for indsendelse af transfer pricing dokumentationen vil blive forlænget tilsvarende, hvis den skattepligtiges frist for indgivelse af oplysningsskemaet forlænges. De 60 dage vil med forslaget således skulle beregnes i forhold til den nye frist for den skattepligtiges indgivelse af oplysningsskemaet.

Samtidig vil forslaget indebære en administrativ lettelse for både Skatteforvaltningen og de berørte skattepligtige.

Til nr. 6

Skattepligtige med kontrollerede transaktioner skal i oplysningsskemaet give Skatteforvaltningen oplysninger om art og omfang af de pågældende transaktioner, jf. skattekontrollovens § 38.

Som udgangspunkt skal alle skattepligtige, der er omfattet af skattekontrollovens § 38, udarbejde en skriftlig (transfer pricing) dokumentation, der kan danne grundlag for en vurdering af, om priser og vilkår er i overensstemmelse med, hvad der kunne være opnået, hvis transaktionerne var afsluttet mellem uafhængige parter, jf. skattekontrollovens § 39, stk. 1.

Hvor der er pligt til udarbejdelse af transfer pricing dokumentation, skal denne udarbejdes løbende og indgives til Skatteforvaltningen senest 60 dage efter fristen for indgivelse af oplysningsskemaet efter skattekontrollovens §§ 11-13, jf. skattekontrollovens § 39, stk. 3. Den skattepligtige har på anmodning mulighed for at få fristen på 60 dage forlænget, hvis særlige forhold taler herfor.

UDKAST

Det foreslås i skattekontrollovens § 39, stk. 3, 2. pkt., der bliver 3. pkt., at der efter »kan« indsættes », selv om fristen for indgivelse af oplysningskemaet ikke forlænges,«.

Der er tale om en konsekvensændring som følge af lovforslagets § 5, nr. 5, hvorved der efter 1. pkt. foreslås indsat et nyt punktum i skattekontrollovens § 39, stk. 3, hvorefter fristen for indgivelse af transfer pricing dokumentation forlænges tilsvarende, hvis fristen for indgivelse af oplysningskemaet forlænges.

Til nr. 7

Efter skattekontrollovens § 40 skal skattepligtige i mindre koncerner alene udfærdige og opbevare skriftlig transfer pricing dokumentation i et begrænset omfang. Den begrænsede dokumentationspligt gælder for virksomheder, der alene eller sammen med koncernforbundne virksomheder har under 250 beskæftigede og enten en årlig samlet balance på under 125 mio. kr. eller en årlig omsætning på under 250 mio. kr.

Ved opgørelsen af antal beskæftigede og den årlige samlede balance eller den årlige omsætning medregnes juridiske personer, der er koncernforbundne med den skattepligtige, jf. kursgevinstlovens § 4, stk. 2. Ved koncernforbundne selskaber forstås bl.a. selskaber og foreninger m.v., hvor samme aktionærkreds direkte eller indirekte ejer mere end 50 pct. af aktiekapitalen i hvert selskab eller direkte eller indirekte råder over mere end 50 pct. af stemmerne i hvert selskab. Ejer den samme aktionærkreds, f.eks. en kapitalfond, to eller flere datterselskaber, vil antallet af beskæftigede, balancerne og omsætningerne i datterselskaberne (og i disses datterselskaber) skulle lægges sammen med henblik på vurderingen af, om selskaberne er omfattet af skattekontrollovens § 40.

Skattekontrollovens § 40 udgør en fravigelse fra udgangspunktet i skattekontrollovens § 39, hvorefter alle skattepligtige skal udarbejde transfer pricing dokumentation i overensstemmelse med reglerne i TP-dokumentationsbekendtgørelsen for samtlige kontrollerede transaktioner. Dog skal der efter skattekontrollovens § 39 ikke udarbejdes dokumentation for transaktioner, der finder sted mellem danske virksomheder, som beskattes under samme regelsæt, eller for transaktioner som i omfang og hyppighed anses for uvæsentlige.

For de omhandlede mindre virksomheder er kravet om dokumentation begrænset til kun at omfatte virksomhedens kontrollerede transaktioner med fysiske og juridiske personer samt faste driftssteder hjemmehørende i en

fremmed stat, hvormed Danmark ikke har en dobbeltbeskatningsoverenskomst, og som samtidig ikke er medlem af EU eller EØS. Transfer pricing dokumentationen for de kontrollerede transaktioner, hvor der er en dokumentationspligt for de pågældende virksomheder, skal udarbejdes efter de almindelige regler for udarbejdelse og indgivelse af transfer pricing dokumentation.

Selv om mindre virksomheder som udgangspunkt er fritaget for dokumentationspligten efter skattekontrollovens § 40, så skal alle transaktioner mellem forbundne parter dog fortsat gennemføres i overensstemmelse med armslængdeprincippet i ligningslovens § 2, og Skatteforvaltningen kan også i forbindelse med en kontrol bede den skattepligtige om dokumentation for, at priser og vilkår for en ikke-dokumentationspligtig transaktion er fastsat i overensstemmelse med armslængdeprincippet.

Det foreslås i skattekontrollovens § 40, stk. 1, 1. pkt., at ændre »125 mio. kr. eller en årlig omsætning på under 250 mio. kr., skal alene udfærdige og opbevare« til »195 mio. kr. eller en årlig omsætning på under 391 mio. kr., skal alene udarbejde og indgive«.

Forslaget betyder, at flere skattepligtige potentielt vil kunne falde ind under reglerne om den begrænsede dokumentationspligt, i og med at grænserne hæves.

De gældende grænser på enten en årlig samlet balance på under 125 mio. kr. eller en årlig omsætning på under 250 mio. kr. har været gældende siden 2005, jf. lov nr. 408 af 1. juni 2005. Afgrænsningen af de omfattede skattepligtige var inspireret af de størrelsesgrænser, der på daværende tidspunkt var gældende i forhold til definitionen i årsregnskabslovens § 7, stk. 2, nr. 2 af mellemstore virksomheder (virksomheder omfattet af regnskabsklasse C).

Årsregnskabslovens § 7, stk. 2, nr. 2 er efterfølgende blevet ændret, senest ved lov nr. 480 af 22. maj 2024. Ved denne lovændring er beløbsgrænserne for definitionen af mellemstore virksomheder ændret, således at beløbsgrænsen for balancesum er forhøjet til 195 mio. kr., og beløbsgrænsen for nettoomsætning er forhøjet til 391 mio. kr. Lovændringen er bl.a. sket med henvisning til EU's regnskabsdirektiv.

Med forslaget til ændringen af skattekontrollovens § 40 vil afgrænsningen af de skattepligtige, som alene omfattes af den begrænsede dokumentationspligt, dermed komme til at svare til den afgrænsning af mellemstore virksomheder, der er indeholdt i årsregnskabsloven.

UDKAST

Forslaget om at ændre ordene »udfærdige og opbevare« til »udarbejde og indgive« vil indebære en præcisering, idet der herved anvendes samme sprogbrug som i skattekontrollovens § 39, stk. 1 og 3. For så vidt angår baggrunden for at udelade kravet om, at dokumentationen skal opbevares, kan der henvises til bemærkningerne til lovforslagets § 5, nr. 2.

Til nr. 8

Overskriften før skattekontrollovens § 43 angiver, at de følgende paragraffer, dvs. §§ 43-45, indeholder regler for afgivelse af en revisorerklæring.

Det foreslås, at *overskriften* før skattekontrollovens § 43 ophæves.

Der er tale om en konsekvensændring som følge af lovforslagets § 5, nr. 9, hvorved det foreslås at ophæve skattekontrollovens §§ 43-45.

Til nr. 9

Skatteforvaltningen kan under visse betingelser pålægge virksomheder, der er omfattet af dokumentationspligten, at de skal indhente en revisorerklæring om den transfer pricing dokumentation, som virksomheden har indsendt til Skatteforvaltningen, jf. skattekontrollovens § 43.

Det er en betingelse for, at der kan gives pålæg om en revisorerklæring, at virksomheden har haft kontrollerede transaktioner med fysiske eller juridiske personer i lande uden for EU eller EØS, med hvilke Danmark ikke har indgået en dobbeltbeskatningsoverenskomst, eller at virksomheden ifølge virksomhedens årsrapporter har haft gennemsnitligt driftsmæssigt underskud i 4 på hinanden følgende indkomstår, hvoraf det seneste er det indkomstår, for hvilket erklæringspålægget gives.

Det er tillige en betingelse, at det for kontrollen af virksomhedens skattemæssige forhold er hensigtsmæssigt og relevant for Skatteforvaltningen at indhente erklæringen.

Reglen om en revisorerklæring indebærer, at revisor ved et pålæg om indsendelse af en revisorerklæring skal afgive en erklæring om, hvorvidt revisor ved det udførte arbejde er blevet opmærksom på forhold, der giver anledning til at konkludere, at den transfer pricing dokumentation, som er indsendt til Skatteforvaltningen, ikke giver et retvisende billede af virksomhedens fastsættelse af priser og vilkår for koncerninterne transaktioner. Dette følger af bekendtgørelse nr. 1298 af 31. oktober 2018 om revisorerklæring i visse sager om transfer pricing. Bekendtgørelsen er udstedt med hjemmel i skattekontrollovens § 45.

UDKAST

Revisorens erklæring er ikke bindende for Skatteforvaltningens vurdering af, om virksomhedens priser og vilkår er fastsat i overensstemmelse med armslængdeprincippet.

Der kan tidligst gives pålæg om at indhente en revisorerklæring 7 dage efter modtagelsen af virksomhedens transfer pricing dokumentation. Fristen for indsendelse af erklæringen er senest 90 dage regnet fra pålæggets datering.

Hvis virksomheden ikke indhenter og indsender en pålagt revisorerklæring, kan virksomhedens indkomst, for så vidt angår de kontrollerede transaktioner, ansættes skønsmæssigt, jf. skattekontrollovens § 46. Derudover er der adgang til at pålægge virksomheden en bøde, jf. skattekontrollovens § 84, nr. 5.

En afgørelse fra Skatteforvaltningen om at indhente en revisorerklæring kan påklages til Landsskatteretten, hvis Skatteforvaltningen henlægger sagen uden at gennemføre en ændring af virksomhedens skattepligtige indkomst foretaget på baggrund af den indkaldte dokumentation, eller hvis Skatteforvaltningen gennemfører en nedsættelse af virksomhedens skattepligtige indkomst foretaget på baggrund af den indkaldte dokumentation, jf. skattekontrollovens § 44, stk. 1 og 2. Endvidere kan en afgørelse om at indhente en revisorerklæring prøves af Landsskatteretten i forbindelse med en klage over en ændring af virksomhedens skattepligtige indkomst foretaget på baggrund af den indkaldte dokumentation, jf. skattekontrollovens § 44, stk. 1 og 3.

Det foreslås, at skattekontrollovens §§ 43-45 ophæves.

Forslaget betyder, at adgangen til at kunne pålægge skattepligtige, at de skal indsende en revisorerklæring om deres transfer pricing dokumentation, vil bortfalde.

Baggrunden for den foreslåede ophævelse er, at reglerne reelt kun har været anvendt i et yderst begrænset omfang, idet de i praksis har vist sig ikke at være særligt velegnede som det ekstra kontrolværktøj, som ellers var begrundelsen for at have reglerne.

Det skal bemærkes, at den foreslåede ophævelse af skattekontrollovens § 45 samtidig vil indebære et bortfald af bekendtgørelse nr. 1298 af 31. oktober 2018 om revisorerklæring i visse sager om transfer pricing.

Til nr. 10

UDKAST

Skatteforvaltningen kan under visse betingelser pålægge virksomheder, der er omfattet af dokumentationspligten, at de skal indhente en revisorerklæring om den transfer pricing dokumentation, som virksomheden har indsendt til Skatteforvaltningen, jf. skattekontrollovens § 43.

Hvis virksomheden ikke indhenter og indsender en pålagt revisorerklæring, kan virksomhedens indkomst, for så vidt angår de kontrollerede transaktioner, ansættes skønsmæssigt, jf. skattekontrollovens § 46.

Det foreslås at ændre skattekontrollovens § 46, stk. 1, 1. pkt., således at »eller indsendt revisorerklæring efter § 43, stk. 1« udgår.

Der er tale om en konsekvensændring som følge af lovforslagets § 5, nr. 9, hvorved det foreslås at ophæve skattekontrollovens §§ 43-45.

Til nr. 11

Skatteforvaltningen kan under visse betingelser pålægge virksomheder, der er omfattet af dokumentationspligten, at de skal indhente en revisorerklæring om den transfer pricing dokumentation, som virksomheden har indsendt til Skatteforvaltningen, jf. skattekontrollovens § 43.

Hvis virksomheden med forsæt eller groft uagtsomt undlader at indsende en pålagt revisorerklæring rettidigt, kan dette straffes med en bøde, jf. skattekontrollovens § 84.

Det foreslås, at ændre skattekontrollovens § 84, nr. 5, således at », eller revisorerklæring efter § 43« udgår.

Der er tale om en konsekvensændring som følge af lovforslagets § 5, nr. 9, hvorved det foreslås at ophæve skattekontrollovens §§ 43-45.

Til § 6

Det foreslås i *stk. 1*, at loven skal træde i kraft den 1. juli 2025.

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

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

De foreslåede ændringer af minusbeskatningsloven må anses for præciseringer eller ændringer, der indebærer en (administrativ) lempelse for de

UDKAST

berørte koncerner. Dog vil det principielt kunne afhænge af de konkrete forhold, om det vil indebære en lempelse eller en ulempe for de berørte koncerner, at det ved lovens § 1, nr. 9 og 12, er foreslået, at den i minimumsbeskatningslovens § 25, stk. 6, fastsatte begrænsning i adgangen til at allokere skatter til en udenlandsk enhed, skal gælde for allokeringen af dansk skat af indkomsten i udenlandske selskaber m.v., der er omfattet af international sambeskatning efter selskabsskattelovens § 31 A.

Det vurderes imidlertid, at det må anses for usandsynligt, at den foreslåede regel i praksis i sig selv vil medføre, at der pålægges en ekstraskat efter minimumsbeskatningsreglerne for regnskabsårene 2024 eller 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.

Det foreslås i *stk. 3*, at lovens § 2, nr. 1 og 2, § 3, nr. 4, § 4 og § 5, nr. 1-6 og 8-11, om aflønning af kvalificerede distributører i visse lande og transfer pricing dokumentation har virkning for indkomstår, der påbegyndes den 1. januar 2025 eller senere.

Det bemærkes, at de foreslåede ændringer alle må anses for at medføre en lempelse for de berørte virksomheder.

Det foreslås i *stk. 4*, at § 3, nr. 1-3, har virkning for indkomstår, der påbegyndes den 1. juli 2025 eller senere.

Det foreslås ved lovens § 3, nr. 1-3, at selskabsskattelovens § 2 C ændres med henblik på at undgå, at koncerner kan oprette en struktur, der medfører, at en væsentlig del af det skattepligtige overskud i en dansk enhed, der her i landet anses for skattemæssigt transparent, vil kunne oppebæres skattefrit. De foreslåede justeringer må anses for at indebære en skærpet beskatning, og det foreslås derfor, at bestemmelserne først skal have virkning for indkomstår, der påbegyndes på ikrafttrædelsesdatoen den 1. juli 2025 eller senere.

Det foreslås i *stk. 5*, at § 5, nr. 7, har virkning fra og med indkomståret 2025.

Den foreslåede justering af beløbsgrænserne i skattekontrollovens § 40, således at flere skattepligtige potentielt fritages fra pligten til at udarbejde og

UDKAST

indgive transfer pricing dokumentation, vil dermed få virkning for indkomståret 2025, uanset hvornår det er påbegyndt. Selskaber vil efter selskabsskattelovens § 10, stk. 1, tidligst kunne have påbegyndt indkomståret 2025 den 2. april 2024. Der vil dermed gælde samme regler for alle selskaber i indkomståret 2025, hvilket vil være lettere at håndtere i forhold til Skatteforvaltningens systemer for indgivelse af transfer pricing dokumentation, da oplysningsskemaet opdateres pr. indkomstår, og det ikke er hensigtsmæssigt at ændre det i løbet af indkomståret.

Loven gælder ikke for Færøerne og 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

<i>Gældende formulering</i>	<i>Lovforslaget</i>
	<p style="text-align: center;">§ 1</p> <p>I minimumsbeskatningsloven, lov nr. 1535 af 12. december 2023, som ændret ved § 1 i lov nr. 684 af 11. juni 2024, foretages følgende ændringer:</p>
<p>§ 4. I denne lov forstås ved:</p> <p>---</p> <p>12) Gennemløbsenhed: En enhed, i det omfang den er skattemæssigt transparent med hensyn til sin indkomst, sine udgifter eller sit overskud eller tab i den jurisdiktion, hvor den er oprettet, medmindre den er skattemæssigt hjemmehørende og underlagt en omfattet skat af sin indkomst eller sit overskud i en anden jurisdiktion. En gennemløbsenhed anses for at være en skattemæssigt transparent enhed, i det omfang den er skattemæssigt transparent i den jurisdiktion, hvor dens ejer er hjemmehørende. En gennemløbsenhed anses for at være en omvendt hybrid enhed, i det omfang den ikke er skattemæssigt transparent i den jurisdiktion, hvor dens ejer er hjemmehørende. En koncernenhed, der ikke er skattemæssigt hjemmehørende, og som ikke er underlagt en omfattet skat eller en kvalificeret indenlandsk</p>	<p>1. I § 4, nr. 12, indsættes som 6. og 7. pkt.:</p> <p>»Ved en skattemæssigt transparent enhed forstås en enhed, hvis indkomst, udgifter, overskud eller tab efter lovgivningen i en jurisdiktion behandles, som var de erhvervet eller oppebåret af ejeren af denne enhed i forhold til denne ejers andel i den pågældende enhed. Som ejer i 3.-6. pkt. anses den nærmeste koncernenhed i ejerkæden, som ikke selv er en gennemløbsenhed, eller, hvis en sådan koncernenhed ikke findes i ejerkæden, en gennemløbsenhed, der er det ultimative moderselskab.«</p>

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

48) Anerkendt kvalificeret indenlandsk ekstraskat: En kvalificeret indenlandsk ekstraskat, der er gennemført i national ret i en jurisdiktion, og som opfylder følgende betingelser:

a) Den baseres på regnskaber, der er udarbejdet efter den regnskabsstandard, der følger af § 13, stk. 1, eller efter en lokal regnskabsstandard, der dog kun kan anvendes, hvis

i) samtlige koncernenheder i jurisdiktionen anvender den lokale regnskabsstandard og er forpligtet hertil efter jurisdiktionens regler,

ii) koncernenhedernes regnskaber er undergivet ekstern revision,

iii) koncernenhederne i jurisdiktionen har samme regnskabsår som det ultimative moderselskab og

iv) den lokale regnskabsstandard er en almindeligt anerkendt regnskabsstandard eller en godkendt regnskabsstandard, idet regnskaber

2. I § 4, nr. 48, litra b, indsættes som nr. vii og viii:

»vii) Den pålægges ikke sekuritiseringsenheder, eller den pålægges sekuritiseringsenheder, men opkræves af andre koncernenheder hjemmehørende i jurisdiktionen.

viii) Koncernenhederne i jurisdiktionen kan ved opgørelsen af det samlede reguleringsbeløb for udskudt skat i jurisdiktionen, jf. § 22, stk. 1, nr. 2, og § 23, eller ved opgørelsen af de forenklede omfattede skatter i jurisdiktionen, jf. § 72, stk. 4, nr. 1, indregne udskudte skatter omfattet af § 51, stk. 2, nr. 1-3.«

udarbejdet efter en godkendt regnskabsstandard skal justeres for at hindre væsentlige konkurrenceforvridninger, jf. nr. 27.

b) Den er konsistent med OECD's modelregler. Den anses for konsistent med OECD's modelregler, hvis den indebærer en skattesats svarende til eller over minimumsskattesatsen og kun fraviger OECD's modelregler, hvor en sådan fravigelse er en betingelse for, at den kan anses for en kvalificeret indenlandsk ekstraskat. Desuden kan den dog fravige OECD's modelregler på et eller flere af følgende punkter:

i) Den indeholder ikke en substansbaseret indkomstudelukkelse svarende til § 30.

ii) Den indeholder ikke en de minimis-regel svarende til § 32.

iii) Den pålægges ikke gennemløbsenheder, der er oprettet i jurisdiktionen.

iv) Den pålægges ikke investeringsenheder.

v) Den indeholder en undtagelse for multinationale koncerner i de første 5 år af den multinationale koncerns internationale aktivitet, jf. § 52.

vi) Den pålægges joint ventures og disses tilknyttede joint ventures, jf. § 38, men opkræves kun af koncernenheder hjemmehørende i jurisdiktionen.

c) Administrationen af den er undergivet løbende overvågning svarende til, hvad der gælder for regler fastsat i overensstemmelse med OECD's modelregler.

3. I § 4 indsættes som nr. 51-53:

<p>---</p> <p>50) Kvalificeret ejerandel: En investering i en skattemæssigt transparent enhed,</p> <p>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,</p> <p>b) hvor der regnskabsmæssigt ikke sker konsolidering post for post i koncernens konsoliderede regnskab, og</p> <p>c) hvor det samlede afkast af investeringen forventes at blive negativt før medregning af ikkekvalificerede skattegodtgørelser.</p>	<p>»51) Sekuriteringsarrangement: Et arrangement, der opfylder følgende betingelser:</p> <p>a) Det gennemføres med det formål for en gruppe af investorer, der ikke er koncernenheder, at samle og pulje en portefølje af aktiver (eller eksponeringer mod aktiver), således at en eller flere identificerede puljer af aktiver er retligt udskilt.</p> <p>b) Det er baseret på et aftalesæt, der begrænser investorenes eksponering mod risikoen for insolvens for den enhed, der besidder de retligt adskilte aktiver, ved at regulere den adgang som identificerede kreditorer i den pågældende enhed (eller i en anden enhed i ordningen) har til fremsætte krav mod enheden gennem juridisk bindende aftaler tiltrådt af disse kreditorer.</p> <p>52) Sekuriteringsenhed: En enhed, som er deltager i et sekuriteringsarrangement, og som opfylder alle følgende betingelser:</p> <p>a) Enheden udfører kun aktiviteter, der indgår i et eller flere sekuriteringsarrangementer.</p> <p>b) Enhedens aktiver stilles til sikkerhed for enhedens eller en anden sekuriteringsenheds kreditorer.</p> <p>c) Enheden udbetaler mindst en gang årligt hele afkastet fra sine aktiver til sine eller en anden sekuriteringsenheds kreditorer, bortset fra</p> <p>i) beløb hensat med henblik på at dække overskud, der efter arrangementets vilkår vil skulle udloddes til kapitalejere eller lignende, eller</p>
--	---

	<p>ii) beløb, der med rimelighed må anses for nødvendige enten for at dække fremtidige betalinger, som skal foretages af enheden i henhold til arrangementets vilkår, eller for at opretholde eller forbedre enhedens kreditværdighed.</p> <p>d) Det i litra c, nr. i, omtalte overskud er i regnskabsåret ubetydeligt i forhold til enhedens samlede omsætning.</p> <p>53) Hybrid enhed: En enhed, der behandles som skattemæssigt transparent i den jurisdiktion, hvor dens direkte eller indirekte ejer er hjemmehørende, men</p> <p>a) i indkomstskattemæssig henseende behandles som en selvstændig person i den jurisdiktion, hvor den er hjemmehørende, eller</p> <p>b) ikke er indkomstskattepligtig i den jurisdiktion, hvor den er oprettet, uden at enheden anses for skattemæssigt transparent efter nr. 12, 5. pkt.«</p>
<p>§ 18. Den regnskabsmæssige nettoindkomst eller det regnskabsmæssige nettotab for en koncernenhed, som er en gennemløbsenhed, ned sættes med det beløb, der allokeres til de af enhedens ejere, som ikke er enheder i koncernen, og som besidder deres ejerandel direkte i nævnte gennemløbsenhed eller gennem en kæde af skattemæssigt transparente enheder, medmindre gennemløbsenheden er et ultimativt moderselskab eller gennemløbsenheden ejes direkte eller gennem en kæde af</p>	<p>4. I § 18, stk. 1, udgår: », medmindre gennemløbsenheden er et ultimativt moderselskab eller gennemløbsenheden ejes direkte eller gennem en kæde af skattemæssigt transparente enheder af et ultimativt moderselskab«, og som 2. pkt., indsættes: »1. pkt. finder ikke anvendelse, hvis gennemløbsenheden er et ultimativt moderselskab, eller i det omfang gennemløbsenheden ejes direkte eller gennem en kæde af skattemæssigt transparente enheder af en gennemløbsenhed, der er et ultimativt moderselskab«.</p>

UDKAST

<p>skattemæssigt transparente enheder af et ultimativt moderselskab.</p>	
<p>§ 23. --- <i>Stk. 4.</i> Det samlede reguleringsbeløb for udskudt skat omfatter ikke følgende: 1) Beløbet for den udskudte skatteudgift for poster, der ikke er medtaget ved beregningen af den kvalificerede indkomst eller det kvalificerede tab, jf. kapitel 5. 2) Beløbet for den udskudte skatteudgift for ikketilladte periodiseringer og uudnyttede periodiseringer. 3) Effekten af en værdiansættelsesregulering eller regulering af regnskabsmæssig værdi med hensyn til et udskudt skatteaktiv. 4) Beløbet for den udskudte skatteudgift, der hidrører fra en omberegning som følge af en ændring i den gældende indenlandske skattesats. 5) Beløbet for den udskudte skatteudgift, for så vidt angår generering og anvendelse af skattegodtgørelser. Uanset 1. pkt. omfattes et beløb, for så vidt angår genereringen og anvendelsen af en fremførselsadgang til erstatning for underskud, jf. stk. 9, svarende til den fremførselsberettigede creditlempelse, dog højst skatteværdien af det indenlandske underskud, der er modregnet efter stk. 9, nr. 2. <i>Stk. 5-7. ---</i> <i>Stk. 8.</i> I denne bestemmelse forstås ved: 1) Ikketilladt periodisering: Enhver bevægelse i en udskudt påløben skatteudgift i en koncernenheds</p>	<p>5. I § 23, <i>stk. 4, nr. 5, 2. pkt.</i>, indsættes efter »nr. 2«: », eller en anden mekanisme med genbeskatning af underskud, der ikke medfører et mere gunstigt resultat for koncernenheden«.</p> <p>6. I § 23, <i>stk. 4</i>, indsættes som <i>nr. 6</i> og <i>7</i>: »6) Beløbet for den udskudte skatteudgift, når værdiansættelsen af aktiver og passiver, der anvendes ved beregningen af den kvalificerede indkomst eller det kvalificerede tab, afviger fra den regnskabsmæssige værdiansættelse. I stedet omfattes beløbet for den udskudte skatteudgift beregnet på baggrund af den værdiansættelse af aktiver og passiver, der anvendes ved beregningen af den kvalificerede indkomst eller det kvalificerede tab. 7) Beløbet for den udskudte skatteudgift, der ville kunne allokeres til faste driftssteder og koncernenheder i en jurisdiktion efter § 25, <i>stk. 1, 3-5</i> og <i>8</i>, når den indberettende koncernenhed i overensstemmelse med § 54, <i>stk. 1</i>, for en periode på 5 år har besluttet ikke at medregne disse udskudte skatteudgifter.«</p> <p>7. § 23, <i>stk. 8, nr. 2</i>, affattes således: »2) Uudnyttet periodisering: a) Enhver forøgelse af en udskudt skatteforpligtelse, der er bogført i</p>

UDKAST

<p>regnskaber, som vedrører en usikker skattemæssig position, og enhver bevægelse i en udskudt påløben skatteudgift i en koncernenheds regnskab, som vedrører udlodninger fra en koncernenhed.</p> <p>2) Uudnyttet periodisering: Enhver forøgelse af en udskudt skatteforpligtelse, der er bogført i en koncernenheds regnskab for 1 regnskabsår, som ikke forventes betalt inden for de 5 efterfølgende regnskabsår, og som den indberettende koncernenhed i overensstemmelse med § 54, stk. 2, årligt beslutter ikke at medregne i det samlede reguleringsbeløb for udskudt skat for de nævnte regnskabsår.</p> <p><i>Stk. 9.</i> Et skatteaktiv i form af en fremførselsadgang til erstatning for underskud opstår, når følgende betingelser er opfyldt:</p> <p>1) Jurisdiktionens skatteregler kræver, at et indenlandsk underskud modregnes i CFC-indkomst, der har kilde i en anden jurisdiktion, således at der ikke opnås creditlempelse for udenlandske skatter.</p> <p>2) Koncernenheden har et indenlandsk underskud, der helt eller delvis modregnes i CFC-indkomst med kilde i en anden jurisdiktion.</p> <p>3) Jurisdiktionens skatteregler tillader fremførsel af creditlempelsen for udenlandske skatter til modregning i efterfølgende års skatter af indkomst, der medregnes i koncernenhedens kvalificerede indkomst.</p>	<p>en koncernenheds regnskab for et regnskabsår, som ikke forventes betalt inden for de 5 efterfølgende regnskabsår, og som den indberettende koncernenhed i overensstemmelse med § 54, stk. 2, årligt beslutter ikke at medregne i det samlede reguleringsbeløb for udskudt skat for de nævnte regnskabsår.</p> <p>b) Enhver forøgelse af udskudte skatteforpligtelser på en individuel konto i enhedens kontoplan i bogføringssystemet eller i en samlet kategori af udskudte skatteforpligtelser, når koncernenheden beslutter ikke at medregne de udskudte skatteforpligtelser vedrørende den pågældende konto eller kategori i det samlede reguleringsbeløb for udskudt skat for en periode på 5 regnskabsår.«</p> <p>8. I § 23, <i>stk. 9, nr. 1</i>, ændres », der har« til: »eller indkomst fra et fast driftssted, en hybrid enhed eller en omvendt hybrid enhed med«.</p> <p>9. I § 23, <i>stk. 9, nr. 2</i>, indsættes efter »CFC-indkomst«: »eller indkomst fra et fast driftssted, en hybrid enhed eller en omvendt hybrid enhed«.</p>
<p>§ 25. Til et fast driftssted allokeres eventuelle omfattede skatter, som</p>	<p>10. § 25, <i>stk. 1, 2. pkt.</i>, ophæves.</p>

er medregnet i en koncernenheds regnskab, og som vedrører det pågældende faste driftsstedes kvalificerede indkomst eller tab. 1. pkt. finder tilsvarende anvendelse på dansk skat af udenlandske selskaber m.v., der er omfattet af international sambeskatning efter selskabsskattelovens § 31 A.

Stk. 2. Til koncernenhedsejeren allokere eventuelle omfattede skatter, som er medregnet i en skattemæssigt transparent enheds regnskab, og som vedrører kvalificeret indkomst eller tab allokere til den pågældende koncernenhedsejer, jf. § 18, stk. 4.

Stk. 3. ---

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

Stk. 5. ---

Stk. 6. Ved anvendelsen af stk. 3 og 4 kan skatter på passiv indkomst højst allokere til og medregne i koncernenhedens regulerede omfattede skatter med det beløb, der fremkommer ved multiplikation af

11. I § 25, stk. 2, indsættes som 2. pkt.:

»Til koncernenhedsejeren allokere ligeledes eventuelle omfattede skatter, der er allokere til den skattemæssigt transparente enhed som følge af stk. 3, og som vedrører kvalificeret indkomst og tab allokere til den pågældende koncernenhedsejer.«

12. I § 25, stk. 4, affattes således:

»*Stk. 4.* Til en koncernenhed, der er en hybrid enhed eller en omvendt hybrid enhed, allokere eventuelle omfattede skatter, som er medregnet i koncernenhedsejerens regnskab, og som vedrører den hybride enheds eller den omvendte hybride enheds kvalificerede indkomst, jf. dog stk. 6.«

13. I § 25, stk. 6, nr. 6, ændres »fast ejendom« til: »aktiver«.

14. I § 25 indsættes som *stk. 8*:

UDKAST

<p>procentsatsen for ekstraskat for jurisdiktionen med den del af koncernenhedens passive indkomst, som er omfattet af CFC-beskatning eller en regel om skattemæssig transparens. Procentsatsen for ekstraskat for jurisdiktionen efter 1. pkt. opgøres uden hensyntagen til omfattede skatter, som koncernhedejeren har afholdt i forbindelse med koncernenhedens passive indkomst. Ved passiv indkomst efter 1. og 2. pkt. forstås følgende:</p> <p>1)-5) ---</p> <p>6) Nettogevinster fra fast ejendom af en type, der genererer indkomst som beskrevet i nr. 1-5.</p> <p><i>Stk. 7.</i> ---</p>	<p>»<i>Stk. 8.</i> Bortset fra tilfælde, hvor den kvalificerede indkomst for et fast driftssted efter § 17, stk. 6, behandles som administrationsselskabets kvalificerede indkomst, allokeres skatter, der er medregnet i regnskabet for administrationsselskabet i en international sambeskatning, jf. selskabsskattelovens § 31 A, og som vedrører den kvalificerede indkomst i en udenlandsk koncernenhed, til den udenlandske koncernenhed. Bortset fra skatter, som vedrører den kvalificerede indkomst i et fast driftssted, finder stk. 6 dog tilsvarende anvendelse. Uanset 1. og 2. pkt. allokeres skatter, der pålægges administrationsselskabet som følge af medregning af overskud i en udenlandsk koncernenhed, og som medfører en nedsættelse af genbeskatningssaldoen for det pågældende land, til administrationsselskabet.«</p>
<p>§ 34. Uanset reglerne i dette kapitel kan den indberettende koncernenhed ved beslutning truffet i overensstemmelse med § 54, stk. 3, beslutte at ansætte den ekstraskat, der skal betales for de koncernenheder, der er hjemmehørende i samme jurisdiktion, til nul for et regnskabsår, når en af følgende betingelser er opfyldt for jurisdiktionen baseret på forenkede beregninger efter regler fastsat i medfør af stk. 3:</p> <p>1)-3) ---</p> <p><i>Stk. 2.</i> Har en jurisdiktion for et regnskabsår pålagt en anerkendt kvalificeret indenlandsk ekstraskat,</p>	<p>15. I § 34, <i>stk. 1, 1. pkt.</i>, ændres »af stk. 3« til: »af stk. 4«.</p> <p>16. I § 34, <i>stk. 2, 1. pkt.</i>, indsættes efter »den indenlandske ekstraskat«: », jf. dog stk. 3«.</p>

<p>kan den indberettende koncernenhed ved beslutning truffet i overensstemmelse med § 54, stk. 3, beslutte, at ekstraskatten ansættes til nul for de koncernenheder, der er hjemmehørende i den pågældende jurisdiktion, og for statsløse gennemløbsenheder, der er oprettet i jurisdiktionen, og som er pålagt den indenlandske ekstraskat. Dette gælder dog ikke, hvis der ved anvendelsen af den anerkendte kvalificerede indenlandske ekstraskat er anvendt en undtagelse svarende til § 52. Den indberettende koncernenhed kan ikke træffe en beslutning efter 1. pkt., hvis en gennemløbsenhed, der er det ultimative moderselskab eller er forpligtet til at anvende en regel om indkomstmedregning efter OECD's modelregler, er hjemmehørende i jurisdiktionen, og den anerkendte kvalificerede indenlandske ekstraskat ikke er pålagt enheden. Er den anerkendte kvalificerede indenlandske ekstraskat ikke pålagt investeringsenheder, finder 1. pkt. ikke anvendelse på de investeringsenheder, der er hjemmehørende i jurisdiktionen. 1. pkt. finder tilsvarende anvendelse på joint ventures og disses tilknyttede joint ventures, jf. § 38, der er pålagt en anerkendt kvalificeret indenlandsk ekstraskat, medmindre ekstraskatten kun opkræves af koncernenheder hjemmehørende i jurisdiktionen.</p> <p><i>Stk. 3. ---</i></p>	<p>17. § 34, stk. 2, 3. pkt., ophæves.</p> <p>18. I § 34 indsættes efter stk. 2 som nyt stykke:</p> <p>»<i>Stk. 3.</i> Den indberettende koncernenhed kan ikke træffe en beslutning efter stk. 2, 1. pkt., i følgende tilfælde:</p> <p>1) En gennemløbsenhed, der er det ultimative moderselskab eller er forpligtet til at anvende en regel om indkomstmedregning efter OECD's modelregler, er hjemmehørende i jurisdiktionen, og den anerkendte kvalificerede indenlandske ekstraskat er ikke pålagt enheden.</p> <p>2) Den anerkendte kvalificerede indenlandske ekstraskat er ikke pålagt en sekuriteringsenhed, eller den er pålagt en sekuriteringsenhed, men opkræves hverken af enheden selv eller af andre koncernenheder hjemmehørende i jurisdiktionen.</p> <p>3) Koncernenhederne i jurisdiktionen kan ved opgørelsen af det samlede reguleringsbeløb for udskudt skat i jurisdiktionen, jf. § 22, stk. 1, nr. 2, og § 23, eller ved opgørelsen af de forenklede omfattede skatter i jurisdiktionen, jf. § 72, stk. 4, nr. 1, indregne udskudte skatter omfattet af § 51, stk. 2, nr. 1-3.«</p> <p>Stk. 3 bliver herefter stk. 4.</p>
<p>§ 51. ---</p>	<p>19. § 51, stk. 2, indsættes efter »30. november 2021«: », jf. dog stk. 7 og</p>

UDKAST

<p><i>Stk. 2.</i> Udskudte skatteaktiver hidrørende fra poster, der er udelukket fra beregningen af kvalificeret indkomst eller tab, jf. kapitel 5, er ikke omfattet af beregningen efter stk. 1, når disse udskudte skatteaktiver er opstået i forbindelse med en transaktion, der har fundet sted efter den 30. november 2021.</p> <p><i>Stk. 3-5.</i> ---</p> <p><i>Stk. 6.</i> Det nye overgangsårs medfører, at</p> <p>1)-4) ---</p> <p>5) stk. 2 finder fornyet anvendelse på transaktioner, der har fundet sted efter den 30. november 2021 og før begyndelsen af det nye overgangsårs, 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.</p>	<p>8«, og som 2. pkt. indsættes: »Følgende udskudte skatter skal anses for omfattet af 1. pkt.:</p> <p>1) Udskudte skatteaktiver, der er opstået som følge af et arrangement med en offentlig myndighed, der er indgået eller ændret efter den 30. november 2021, og som giver ret til en skattegodtgørelse eller en anden skattefordel.</p> <p>2) Udskudte skatteaktiver, der er opstået som følge af valg eller en beslutning, som en koncernenhed har truffet eller ændret efter den 30. november 2021, og som indebærer, at der bagudrettet sker en ændring af den skattemæssige behandling af en transaktion, der har betydning for opgørelsen af den skattepligtige indkomst i et regnskabsår, for hvilket der allerede er indleveret en selvangivelse, eller for hvilket skattemyndighederne allerede har foretaget en skatteansættelse.</p> <p>3) Udskudte skatteaktiver og skatteforpligtelser, der skyldes en forskel mellem den skattemæssige værdi og den regnskabsmæssige dagsværdi af en koncernenheds aktiver og passiver, når den skattemæssige værdi er fastlagt i medfør af en selskabsskat, der er gennemført efter den 30. november 2021, og jurisdiktionen ikke tidligere har haft en selskabsskat.</p> <p>4) Udskudte skatteaktiver, der skyldes et underskud, der er konstateret mere end 5 indkomstår forud for den dato, hvorfra en selskabsskat har virkning, når denne selskabs-</p>
--	---

	<p>skat er gennemført efter den 30. november 2021, og jurisdiktionen ikke tidligere har haft en selskabskat.«</p> <p>20. I § 51, stk. 6, nr. 5, ændres »og« til: », og som medfører, at der opstår et udskudt skatteaktiv«.</p> <p>21. I § 51 indsættes som <i>stk. 7</i> og <i>8</i>: »<i>Stk. 7.</i> Uanset <i>stk. 2</i> kan der ved ansættelsen af den effektive skattesats indregnes:</p> <p>1) Udskudte skatteudgifter i regnskabsår, der begynder i perioden mellem den 1. januar 2024 og den 31. december 2025, og som slutter senest den 30. juni 2027, når de udskudte skatteudgifter vedrører betaling eller indfrielse af et udskudt skatteaktiv omfattet af <i>stk. 2</i>, nr. 1 og 2, dog højst med et samlet beløb svarende til 20 pct. af det oprindeligt opgjorte udskudte skatteaktiv. Der kan ikke ske indregning af de udskudte skatteudgifter, hvis det udskudte skatteaktiv er opstået som følge af et arrangement med en offentlig myndighed, der er indgået eller ændret efter den 18. november 2024, eller som følge af et valg eller en beslutning, som en koncernenhed har truffet eller ændret efter den 18. november 2024.</p> <p>2) Udskudte skatteudgifter i regnskabsår, der begynder i perioden mellem den 1. januar 2025 og den 31. december 2026, og som slutter senest den 30. juni 2028, når de udskudte skatteudgifter vedrører betaling eller indfrielse af udskudte</p>
--	---

UDKAST

	<p>skatteaktiver og skatteforpligtelser omfattet af stk. 2, nr. 3, dog højst med et samlet beløb svarende til 20 pct. af det oprindeligt opgjorte udskudte skatteaktiv. Der kan ikke ske indregning af de udskudte skatteudgifter, hvis det udskudte skatteaktiv er opstået som følge af en selskabskat, der er gennemført efter den 18. november 2024.</p> <p><i>Stk. 8.</i> Tidspunktet for betaling eller indfrielse af de udskudte skatteudgifter, der kan indregnes efter stk. 7, kan ikke fremrykkes som følge af et valg eller en beslutning, som en koncernenhed har truffet eller ændret efter den 18. november 2024, eller som følge af, at der efter denne dato gennemføres ændringer af lovgivningen, et arrangement med en offentlig myndighed eller de af koncernenheden anvendte regnskabsprincipper.«</p>
<p>§ 53. --- <i>Stk. 3.</i> Hvis stk. 2 finder anvendelse, skal koncernenheden, jf. stk. 1, 1. pkt., eller den på enhedens vegne udpegede lokale enhed, jf. stk. 1, 2. pkt., meddele told- og skatteforvaltningen identiteten på den enhed, som indgiver skemaet med oplysninger om ekstraskat, og den jurisdiktion, i hvilken denne enhed er hjemmehørende. <i>Stk. 4. ---</i></p>	<p>22. I § 53, <i>stk. 3</i>, udgår »og«, og efter »hjemmehørende« indsættes: », samt ekstraskatten, der er indberettet vedrørende koncernenheder med hjemsted i Danmark«.</p>
<p>§ 54. --- <i>Stk. 4.</i> Det i stk. 1 omhandlede standardskema med oplysninger om</p>	<p>23. I § 54, <i>stk. 1, 1. pkt.</i>, indsættes efter »nr. 2,«: »§ 23, stk. 4, nr. 7,«.</p>

UDKAST

<p>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 eller 5, er det omhandlede overgangsår. Udløber fristen efter 1. og 2. pkt. før den 30. juni 2026, er fristen for indgivelse dog den 30. juni 2026.</p> <p><i>Stk. 5. ---</i></p>	
<p>§ 55. En koncernenhed, der er omfattet af § 53, stk. 1, 1. pkt., skal senest inden udløbet af den ordinære oplysningsfrist efter skattekontrollovens § 12, stk. 1, for det indkomstår, for hvilket skemaet med oplysninger om ekstraskat efter § 53 skal indgives, meddele told- og skatteforvaltningen, at koncernenheden er omfattet af denne lov.</p> <p><i>Stk. 2. ---</i></p>	<p>24. I § 55, <i>stk. 1</i>, ændres »udløbet af den ordinære oplysningsfrist efter skattekontrollovens § 12, stk. 1, for det indkomstår, for hvilket skemaet med oplysninger om ekstraskat efter § 53 skal indgives,« til: »6 måneder efter udløbet af rapporteringsåret«.</p>
<p>§ 69. Told- og skatteforvaltningen opkræver ekstraskatten med en sidste rettidig betalingsdag, der er 16 måneder efter den sidste dag i rapporteringsåret. Betaling skal ske til skattekontoen, jf. opkrævningslovens kapitel 5. Opgøres ekstraskatten i en anden valuta end danske kroner, skal omregningen af ekstra-</p>	<p>25. I § 69, <i>stk. 1, 1. pkt.</i>, ændres »16 måneder« til: »17 måneder«, og i <i>stk. 2</i> ændres »19 måneder« til: »20 måneder«.</p>

UDKAST

<p>skatten til danske kroner ske i overensstemmelse med skattekontrollovens § 31, stk. 1.</p> <p>Stk. 2. ---</p>	
<p><i>Stk. 4.</i> I denne bestemmelse forstås ved:</p> <p>1) Forenkledede omfattede skatter: Regnskabsårets skatteudgifter i jurisdiktionen som rapporteret i den multinationale koncerns kvalificerede regnskab efter eliminering af skatter, som ikke er omfattede skatter og usikre skattepositioner som rapporteret i den multinationale koncerns kvalificerede regnskaber.</p> <p>2) Forenklet effektiv skattesats: De forenkledede omfattede skatter i jurisdiktionen divideret med resultatet før skat som rapporteret af den multinationale koncern i den kvalificerede land for land-rapport.</p>	<p>26. I § 72, stk. 4, nr. 2, indsættes som 3. pkt.:</p> <p>»Til de forenkledede omfattede skatter medregnes ikke udskudte skatteudgifter, der vedrører betaling eller indfrielse af udskudte skatteaktiver og udskudte skatteforpligtelser omfattet af § 51, stk. 2, nr. 1-3, medmindre de udskudte skatteudgifter kan medregnes ved ansættelsen af den effektive skattesats efter § 51, stk. 7 og 8.«</p>
	<p style="text-align: center;">§ 2</p> <p>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 § 2 i lov nr. 684 af 11. juni 2024 og senest ved § 3 i lov nr. 16 af 14. januar 2025, foretages følgende ændringer:</p>
<p>§ 2. Skattepligtige,</p> <p>1) hvorover fysiske eller juridiske personer udøver en bestemmende indflydelse,</p> <p>2) der udøver en bestemmende indflydelse over juridiske personer,</p>	<p>1. I § 2, stk. 1, 1. pkt., indsættes efter »uafhængige parter«: », jf. dog § 2 B«.</p>

UDKAST

<p>3) der er koncernforbundet med en juridisk person, 4) der har et fast driftssted beliggende i udlandet, 5) der er en udenlandsk fysisk eller juridisk person med et fast driftssted i Danmark, eller 6) der er en udenlandsk fysisk eller juridisk person med kulbrintetilknyttet virksomhed omfattet af kulbrinteskattelovens § 21, stk. 1 eller 4,</p> <p>skal ved opgørelsen af den skatte- eller udlønningspligtige 4 indkomst anvende priser og vilkår for handelsmæssige eller økonomiske transaktioner med ovennævnte parter i nr. 1-6 (kontrollerede transaktioner) i overensstemmelse med, hvad der kunne være opnået, hvis transaktionerne var afsluttet mellem uafhængige parter.</p> <p><i>Stk. 2. ---</i></p>	
<p>§ 2 A. ---</p>	<p>2. Efter § 2 A indsættes:</p> <p>»§ 2 B. Er priser fastsat i overensstemmelse med den simplificerede og forenklede tilgang for kvalificerede distributionstransaktioner i et land anført i stk. 3, som tillader anvendelse af tilgangen ved fastlæggelse af priser og vilkår for handelsmæssige eller økonomiske transaktioner som omhandlet i § 2, stk. 1, på kvalificerede distributionstransaktioner, anses priserne for at være i overensstemmelse med § 2.</p> <p><i>Stk. 2.</i> Kvalificerede distributions- transaktioner kan kun omfattes af stk. 1, hvis følgende betingelser er opfyldt:</p>

- 1) Den kvalificerede distributions-transaktion skal indeholde økonomisk relevante karakteristika, som medfører, at prisen pålideligt kan fastsættes ved hjælp af en prisfastsættelsesmetode, der kun tester distributøren.
- 2) Distributørens årlige driftsomkostninger udgør mindst 3 pct. og højst 20 pct. af distributørens årlige nettoomsætning. Den øvre grænse i 1. pkt. sættes dog til en højere procentsats, hvis det land, hvor distributionsaktiviteterne udøves, anvender en højere procentsats, idet den øvre grænse dog ikke kan overstige 30 pct.
- 3) Distributionsaktiviteten vedrører ikke distribution af ikke-materielle aktiver eller serviceydelser eller markedsføring, handel eller distribution af råvarer.
- 4) Distributøren udfører ikke andre typer af aktiviteter. Dette gælder dog ikke, hvis den kvalificerede distributionsaktivitet kan vurderes og prisen pålideligt fastsættes uafhængigt af den øvrige aktivitet. Fastsættes prisen for den kvalificerede distributionsaktivitet efter 2. pkt., foretages beregningen i nr. 2 på baggrund af driftsomkostningerne og nettoomsætningen vedrørende den kvalificerede distributionsaktivitet.
- 5) Prisen kan ikke fastsættes mere pålideligt ved sammenligning med priser i transaktioner mellem uafhængige parter, der involverer den ene af parterne i den kontrollerede transaktion.

	<p><i>Stk. 3.</i> Stk. 1 kan finde anvendelse på følgende lande, hvis landet har valgt, at den simplificerede og forenkledede tilgang for kvalificerede distributionstransaktioner kan anvendes i det pågældende land:</p> <ul style="list-style-type: none">24) Argentina.25) Armenien.26) Aserbajdsjan.27) Brasilien.28) Egypten.29) Filippinerne.30) Georgien.31) Jamaica.32) Kenya.33) Malaysia.34) Marokko.35) Mexico.36) Montenegro.37) Nordmakedonien.38) Pakistan.39) Serbien.40) Sri Lanka.41) Sydafrika.42) Thailand.43) Tunesien.44) Ukraine.45) Vietnam.46) Zambia. <p><i>Stk. 4.</i> I denne bestemmelse forstås ved:</p> <ul style="list-style-type: none">1) Den simplificerede og forenkledede tilgang for kvalificerede distributionstransaktioner: Den tilgang, der fremgår af Special considerations for baseline distributions activities i bilaget til kapitel IV i OECD's Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations.2) Driftsomkostninger: Distributørens samlede egne omkostninger
--	--

UDKAST

	<p>opgjort efter den anvendte regnskabsstandard med undtagelse af anskaffelsessummer på salgsaktiver og omkostninger i relation til finansiering, investeringer og indkomstskatter. Ekstraordinære omkostninger, der ikke vedrører driften, anses ikke for driftsomkostninger.</p> <p>3) En gros-distribution: Alle former for distribution af materielle aktiver til kunder med undtagelse af distribution til slutbrugere. En distributør anses for at være en gros-distributør, hvis de seneste 3 års nettoomsætning fra distribution til slutbrugere ikke overstiger 20 pct. af de seneste 3 års samlede nettoomsætning.</p> <p>4) Kvalificerede distributionstransaktioner: Transaktioner omfattet af en af følgende:</p> <p>a) Markedsførings- og distributionstransaktioner, hvor distributøren køber aktiver fra en eller flere koncernforbundne parter med henblik på en gros-distribution til uafhængige parter.</p> <p>b) Transaktioner foretaget af salgsgenter eller kommissionærer, hvor salgsgenten eller kommissionæren bidrager til en eller flere koncernforbundne parters en gros-distribution af aktiver til uafhængige parter.«</p>
<p>§ 5 H. --- <i>Stk. 2.</i> Stk. 1 finder anvendelse på betalinger til modtagere, der er skattemæssigt hjemmehørende eller registreret efter reglerne i:</p> <p>1) Amerikansk Samoa.</p>	<p>3. § 5 H, stk. 2, nr. 3, ophæves. Nr. 4-12 bliver herefter nr. 3-11.</p>

UDKAST

<p>2) Anguilla. 3) Antigua og Barbuda. 4) De Amerikanske Jomfruøer. 5)-12) --- <i>Stk. 3.</i> ---</p>	
	<p>§ 3</p> <p>I selskabsskatteloven, jf. lovbe- kendtgørelse nr. 1241 af 22. august 2022, som ændret bl.a. ved § 1 i lov nr. 905 af 21. juni 2022, § 77 i lov nr. 1535 af 12. december 2023 og senest ved § 4 i lov nr. 1694 af 30. december 2024, foretages følgende ændringer:</p>
<p>§ 2 C. Registreringspligtige filialer af udenlandske virksomheder og skattemæssigt transparente enheder, der er registreringspligtige, har vedtægtsmæssigt hjemsted eller har ledelsens sæde her i landet, beskattes efter reglerne for selskaber omfattet af § 1, stk. 1, nr. 2, hvis en eller flere tilknyttede personer, jf. § 8 C, stk. 1, nr. 17, som sammenlagt direkte eller indirekte ejer mindst 50 pct. af stemmerettighederne, kapitalen eller retten til andel af overskuddet,</p> <p>1) er hjemmehørende i en eller flere fremmede stater, hvor enheden henholdsvis filialen skattemæssigt behandles som et selvstændigt skatteobjekt, eller</p> <p>2) er hjemmehørende i en eller flere fremmede stater, der ikke udveksler oplysninger med de danske myn-</p>	<p>1. I § 2 C, <i>stk. 1</i>, indsættes efter »hvis en eller flere«: »til filialen henholdsvis enheden«, og i <i>nr. 2</i> ændres »er hjemmehørende« til: »er direkte ejer og er hjemmehørende«.</p> <p>2. I § 2 C indsættes efter <i>stk. 1</i> som nye stykker:</p> <p>»<i>Stk. 2.</i> <i>Stk. 1</i>, nr. 1, finder ikke anvendelse, hvis alle de til filialen henholdsvis enheden direkte tilknyttede personer er hjemmehørende i stater, hvor enheden henholdsvis filialen skattemæssigt behandles som transparent.</p> <p><i>Stk. 3.</i> Er de til filialen henholdsvis enheden tilknyttede personer også indbyrdes tilknyttede personer, skal de hver især i forhold til <i>stk. 1</i>, nr. 1, anses som indehaver af alle de berørte stemmerettigheder eller</p>

UDKAST

<p>digheder efter en dobbeltbeskatningsoverenskomst, en anden international overenskomst eller konvention eller en administrativt indgået aftale om bistand i skattesager, eller</p> <p>3) er direkte ejer og er hjemmehørende i en eller flere fremmede stater, som ikke har en dobbeltbeskatningsoverenskomst med Danmark, hvorefter kildeskatter på udbytter til selskaber skal frafaldes eller nedsættes, og som ikke er medlem af EU.</p> <p><i>Stk. 2. ---</i></p>	<p>hele den berørte kapital i den pågældende enhed eller filial. Ejes mindre end 5 pct. af kapitalen eller overskudsandelene direkte af tilknyttede personer, der opfylder en af betingelserne i stk. 1, nr. 1-3, finder 1. pkt. dog kun anvendelse, hvis hovedformålet eller et af hovedformålene med ejerstrukturen er at opnå mismatchet.</p> <p><i>Stk. 4.</i> Agerer fysiske personer eller selvstændige skattesubjekter sammen med andre fysiske personer eller selvstændige skattesubjekter ved udøvelsen af stemmerettigheder eller kapitalejerskab af en enhed, og hovedformålet eller et af hovedformålene er at opnå mismatchet, skal de hver især i forhold til stk. 1, nr. 1, anses som indehaver af alle de berørte stemmerettigheder eller hele den berørte kapital i den pågældende enhed eller filial.«</p> <p>Stk. 2-9 bliver herefter stk. 5-12.</p>
<p>§ 8 C. I §§ 8 D og 8 E forstås ved: 1)-16) ---</p> <p>17) Tilknyttet person: Et selvstændigt skattesubjekt, hvori et andet selvstændigt skattesubjekt (subjektet) har direkte eller indirekte indflydelse i form af stemmerettigheder eller kapitalejerskab på 25 pct. eller mere, eller hvorfra subjektet har ret til at modtage 25 pct. eller mere af overskuddet. Ved tilknyttet person forstås desuden en fysisk person eller et selvstændigt skattesubjekt, som har direkte eller indirekte indflydelse i form af stemmerettigheder eller kapitalejerskab på</p>	<p>3. § 8 C, stk. 1, nr. 17, 7. pkt., affattes således:</p> <p>»Uanset 2.-4. pkt. er kravene til stemmerettigheder, kapitalejerskab og overskudsandel 50 pct. eller mere ved hybride mismatch omfattet af nr. 1, litra b-e og g, § 2 C, stk. 1, og § 8 D, stk. 3.«</p>

<p>25 pct. eller mere i subjektet eller har ret til at modtage 25 pct. eller mere af subjektets overskud. Har en fysisk person eller et selvstændigt skattesubjekt direkte eller indirekte indflydelse i subjektet og et eller flere selvstændige skattesubjekter på 25 pct. eller mere, anses alle berørte enheder, herunder subjektet, for tilknyttede personer. Agerer en fysisk person eller et selvstændigt skattesubjekt sammen med en anden person eller et selvstændigt skattesubjekt, for så vidt angår stemmerettigheder eller kapital-ejerskab af et subjekt, skal det selvstændige skattesubjekt henholdsvis personen hver især anses som indehaver af alle de berørte stemmerettigheder eller hele den berørte kapital i det pågældende subjekt. Ved en tilknyttet person forstås også et selvstændigt skattesubjekt, der er del af samme konsoliderede koncern i regnskabsmæssig henseende som subjektet, et selvstændigt skattesubjekt, hvor subjektet har en væsentlig indflydelse på ledelsen, eller et selvstændigt skattesubjekt, som har en væsentlig indflydelse på ledelsen af subjektet. Uanset 1.-3. pkt. er ejerskabskravet 50 pct. ved hybride mismatch omfattet af stk. 1, nr. 1, litra b-e og g, § 2 C, stk. 1, og § 8 D, stk. 3.</p>	
<p>§ 31 A. --- <i>Stk. 3.</i> Valg af international sambeskatning foretages senest i forbindelse med rettidig afgivelse af oplysninger til told- og skatteforvaltningen efter skattekontrollovens § 2</p>	<p>4. I § 31 A, stk. 3, indsættes efter 11. pkt. som nyt punktum: »Uanset 11. pkt. anses bindingsperioden dog ikke for afbrudt, hvor der foreligger spaltning som nævnt i § 31, stk. 5, 9. pkt., af et nystiftet</p>

<p>for det første indkomstår, hvor international sambeskatning vælges. Hvis valget ikke angives eller oplysningerne efter skattekontrollovens § 2 ikke afgives rettidigt, anses international sambeskatning for fravalgt. Valg af international sambeskatning er bindende for moderselskabet i en periode på 10 år, jf. dog 6. og 7. pkt. Ved udløbet af denne periode kan international sambeskatning tilsvarende vælges for en ny 10-års periode. Bindingsperioden for det ultimative moderselskab forbliver den samme, selv om kredsen af koncernforbundne selskaber udvides eller mindskes. Det ultimative moderselskab kan vælge at afbryde bindingsperioden med fuld genbeskatning til følge, jf. stk. 11. Afbrydelsen skal meddeles senest i forbindelse med rettidig afgivelse af oplysninger til told- og skatteforvaltningen efter skattekontrollovens § 2 for det indkomstår, hvor den internationale sambeskatning ønskes afbrudt. Såfremt det ultimative moderselskab bliver datterselskab af et andet ultimativt moderselskab, anses bindingsperioden for det førstnævnte moderselskab (det opkøbte moderselskab) og dets datterselskaber for afbrudt med fuld genbeskatning til følge, jf. stk. 11, medmindre det opkøbte moderselskab og dets datterselskaber indtræder i en eventuel bindingsperiode for det nye ultimative moderselskab. Såfremt den samme aktionærkreds, jf. kursgevinstlovens § 4, stk.</p>	<p>ultimativt moderselskab som nævnt i 10 pkt., og hvor spaltningen er tillagt skattemæssig virkning fra begyndelsen af indkomståret.«</p>
---	--

2, fortsat direkte eller indirekte råder over mere end halvdelen af stemmerettighederne i det opkøbte moderselskab, anvendes bindingsperioden for det moderselskab, som senest valgte international sambeskatning. Uanset 9. pkt. anvendes bindingsperioden for det opkøbte moderselskab uændret, såfremt det nye ultimative moderselskab er nystiftet. Ved spaltning af det ultimative moderselskab anses bindingsperioden for afbrudt, og der udløses fuld genbeskatning efter stk. 11. Ved fusion mellem selskaber, som er ultimative moderselskaber i hver sin koncern, anses international sambeskatning for valgt, hvis koncernen med den største konsoliderede egenkapital har valgt international sambeskatning. I så fald skal bindingsperioden for det ultimative moderselskab i denne koncern anvendes. I modsat fald afbrydes bindingsperioden, og der udløses fuld genbeskatning, jf. stk. 11, medmindre det modtagende selskab vælger international sambeskatning.

Stk. 4-9. ---

Stk. 10. Hvis en sambeskatning med et udenlandsk selskab m.v. eller et fast driftssted af et dansk selskab m.v. ophører som følge af, at international sambeskatning ikke vælges ved bindingsperiodens udløb, forhøjes administrationsselskabets indkomst for det indkomstår, hvor sambeskatningen ophører, med et beløb svarende til den for tjeneste, som det udenlandske selskab eller det faste driftssted ville

5. I § 31 A, stk. 10, indsættes som 11.-14. pkt.:

»I skat, som administrationsselskabet skal betale som følge af ordinær genbeskatning for et land eller som følge af medregning af overskud, der medfører en nedsættelse af genbeskatningssaldoen for det pågældende land, jf. 5. pkt., kan fradrages ekstraskat, som administrationsselskabet i tidligere indkomstår har

have opnået ved ophør af virksomheden og salg til handelsværdi af aktiver og passiver, der er i behold hos selskabet henholdsvis det faste driftssted ved ophøret (ordinær genbeskatning), jf. dog stk. 12. Administrationselskabets indkomst kan maksimalt forhøjes med et beløb svarende til genbeskatningssaldoen divideret med den i § 17, stk. 1, nævnte procent i indkomståret for den ordinære genbeskatning. Er administrationselskabet et finansielt selskab omfattet af § 17 A, stk. 3, forhøjes selskabets indkomst dog kun med 22/26 af det beløb, der følger af 1. og 2. pkt. Er administrationselskabets indkomstår påbegyndt i perioden fra og med den 1. januar 2023 til og med den 31. december 2023, forhøjes indkomsten dog kun med 22/25,2 af det beløb, der følger af 1. og 2. pkt. Genbeskatningssaldoen opgøres pr. land som et beløb svarende til skatteværdien af de underskud, som de udenlandske selskaber eller faste driftssteder i det pågældende land samlet har haft i sambeskatningsperioderne, som er fradraget i indkomst hos andre selskaber eller faste driftssteder, og som ikke modsvarer af skatteværdien af senere års overskud fratrukket eventuel creditlempelse, samt skatteværdien af eventuel genbeskatning efter 8. pkt. og ekstraskat efter 10. pkt. Genbeskatningssaldoen nedbringes ikke med skatteværdien af overskud, i det omfang overskuddet skyldes renteindtægter og kursgevinster på

betalt efter minimumsbeskatningsloven som følge af fradrag af underskud, som de udenlandske selskaber eller faste driftssteder i det pågældende land har haft i sambeskatningsperioden. Ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst i indkomståret for genbeskatningen eller nedsættelsen af genbeskatningssaldoen kan administrationselskabet vælge at se bort fra underskud ved virksomhed her i landet eller i en fremmed stat, Færøerne eller Grønland, herunder underskud, der er overført fra tidligere indkomstår. Der ses bort fra så stor en del af de samlede underskud, at den skattepligtige indkomst svarer til den forhøjelse af administrationselskabets skattepligtige indkomst, som genbeskatningen medfører, eller som en fuld genbeskatning, jf. stk. 11, af det beløb, som genbeskatningssaldoen nedsættes med, medfører. Ses der bort fra underskud efter 12. og 13. pkt., finder ligningslovens § 33 H, stk. 1, 3.-5. pkt., tilsvarende anvendelse.«

fordringer på selskaber i sambeskatningen. Skatteværdien i 5. pkt. beregnes med den i § 17, stk. 1, nævnte procent for det indkomstår, hvor underskuddene er udnyttet, henholdsvis hvor overskuddene eller genbeskatningsindkomsten er beskattet. 1.-7. pkt. finder tilsvarende anvendelse, hvis et udenlandsk selskab m.v. eller et dansk selskab m.v. med et fast driftssted i udlandet ikke længere indgår i koncernen. 8. pkt. finder ikke anvendelse, hvis selskabet ophører og aktiverne og passiverne ved fusion eller spaltning indskydes i et selskab, som indgår i sambeskatningen. Efterbeskattes administrationsselskabet efter minimumsbeskatningslovens § 23, stk. 6, af en udskudt skatteforpligtelse, der vedrører genbeskatningssaldoen for et land, og udløser denne efterbeskatning en ekstraskat efter minimumsbeskatningslovens afsnit IV, nedsættes genbeskatningssaldoen for det pågældende land med et beløb svarende til den betalte ekstraskat.

Stk. 11. Hvis den internationale sambeskatning afbrydes inden bindingsperiodens udløb, forhøjes indkomsten i administrationsselskabet for det indkomstår, hvor sambeskatningen ophører, med et beløb svarende til alle eksisterende genbeskatningssaldi divideret med den i § 17, stk. 1, nævnte procent plus genbeskatningssaldi efter ligningslovens § 33 D (fuld genbeskatning). Er administrationsselskabet et finansielt selskab omfattet af § 17 A,

6. I § 31 A, stk. 11, indsættes som 4. pkt.:

»Stk. 10, 11.-14. pkt., finder tilsvarende anvendelse.«

UDKAST

<p>stk. 3, forhøjes selskabets indkomst dog kun med 22/26 af det beløb, der følger af 1. pkt. Er administrations-selskabets indkomstår påbegyndt i perioden fra og med den 1. januar 2023 til og med den 31. december 2023, forhøjes indkomsten dog kun med 22/25,2 af det beløb, der følger af 1. pkt.</p> <p>Stk. 12-14. ---</p>	
	<p style="text-align: center;">§ 4</p> <p>I skatteforvaltningsloven, jf. lovbe-kendtgørelse nr. 1053 af 20. sep-tember 2024, som ændret ved § 6 i lov nr. 683 af 11. juni 2024, § 2 i lov nr. 1473 af 10. december 2024, § 14 i lov nr. 1489 af 10. december 2024 og § 15 i lov nr. 1694 af 30. december 2024, foretages følgende ændringer:</p>
<p>§ 19. ---</p> <p><i>Stk. 5.</i> Kravet efter stk. 1-3 om ud-arbejdelse af en sagsfremstilling og høring, før der træffes en afgørelse, gælder dog ikke følgende typer af afgørelser:</p> <p>1)-7) ---</p> <p>8) Afgørelser om revisorerklæ-ringspålæg efter skattekontrollo-vens § 43, stk. 1.</p> <p>9)-10) ---</p>	<p>1. § 19, stk. 5, nr. 8, ophæves.</p> <p>Nr. 9 og 10 bliver herefter nr. 8 og 9.</p>
<p>§ 54. Godtgørelsesberettigede er følgende udgifter, når de ifølge reg-ning skal betales eller er betalt:</p> <p>1)-3) ---</p>	<p>2. I § 54, stk. 1, nr. 4, udgår »eller revisorerklæringer«.</p>

UDKAST

<p>4) Udgifter til sagkyndige erklæringer og andet bevismateriale, i det omfang der ikke er tale om dokumentation for kontrollerede transaktioner eller revisorerklæringer efter skattekontrollovens kapitel 4.</p> <p>5)-6) ---</p>	
	<p>§ 5</p> <p>I skattekontrolloven, jf. lovbe- kendtgørelse nr. 12 af 8. januar 2024, som ændret senest ved § 2 i lov nr. 16 af 14. januar 2025, fore- tages følgende ændringer:</p>
<p>§ 4. Følgende juridiske personer er ikke omfattet af oplysningspligten i § 2:</p> <p>1) Dødsboer, der efter dødsboskatte- lovens § 6 er fritaget for at betale indkomstskat.</p> <p>2) Selskaber og foreninger m.v., der alene er skattepligtige efter sel- skabsskattelovens § 2, stk. 1, litra c, d, e eller g, jf. dog stk. 2.</p> <p>3) Foreninger m.v. som nævnt i sel- skabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 6, hvis foreningen m.v. ikke har skat- tepligtig indkomst som nævnt i sel- skabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 6.</p> <p>4) Foreninger m.v. som nævnt i sel- skabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 6, hvis foreningen m.v. som følge af fradragsretten efter selskabsskatte- lovens § 3, stk. 2 og 3, ikke har ind- komst til beskatning. Det er dog en betingelse, at foreningens formål udelukkende er almenvelgørende eller på anden måde almennyttigt.</p>	<p>1. I § 4, <i>stk. 1</i>, indsættes efter nr. 2 som nyt nummer:</p> <p>»3) Kontoførende investeringsfor- eninger som nævnt i selskabsskat- telovens § 1, stk. 1, nr. 5d, hvis den kontoførende investeringsforening ikke har skattepligtig indkomst som nævnt i selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 5d.«</p> <p>Nr. 3 og 4 bliver herefter nr. 4 og 5.</p>
<p>§ 39. Skattepligtige omfattet af § 38, som ikke er fritaget efter § 40,</p>	<p>2. I § 39, <i>stk. 1, 1. pkt.</i>, udgår »og opbevare«.</p>

UDKAST

stk. 1, skal udarbejde og opbevare skriftlig dokumentation af en sådan art, at den kan danne grundlag for en vurdering af, om priser og vilkår for kontrollerede transaktioner er fastsat, i overensstemmelse med hvad der kunne have været opnået, hvis transaktionerne var afsluttet mellem uafhængige parter, jf. dog stk. 2 og 4. Den skriftlige dokumentation skal dog alene udarbejdes i følgende situationer:

1)-8) ---

Stk. 2. Den skattepligtige skal ikke udarbejde skriftlig dokumentation for kontrollerede transaktioner, der i omfang og hyppighed er uvæsentlige.

Stk. 3. Den skriftlige dokumentation efter stk. 1 skal udarbejdes løbende og indgives til told- og skatteforvaltningen senest 60 dage efter fristen for indgivelse af oplysningskemaet, jf. §§ 11-13. Told- og skatteforvaltningen kan efter den skattepligtiges anmodning forlænge fristen efter 1. pkt. for den pågældende, hvis særlige forhold taler for det.

3. I § 39, *stk. 1*, indsættes efter 1. pkt. som nyt punktum:

»Har den skattepligtige kun kontrollerede transaktioner omfattet af stk. 2, skal der kun oplyses om de pågældende transaktioner efter § 38.«

4. § 39, *stk. 2*, affattes således:

»*Stk. 2.* Den skattepligtige skal ikke udarbejde skriftlig dokumentation for:

1) Kontrollerede transaktioner, hvis den skattepligtiges samlede kontrollerede transaktioner i indkomståret udgør mindre end 5 mio. kr. Ved opgørelsen efter 1. pkt. skal kun medregnes kontrollerede transaktioner omfattet af dokumentationspligten efter stk. 1. 1. pkt. gælder ikke for kontrollerede transaktioner vedrørende immaterielle aktiver som nævnt i afskrivningslovens § 40. 1. pkt. gælder heller ikke for kontrollerede transaktioner, hvor den anden part er hjemmehørende eller beliggende i en fremmed stat uden for EU og EØS, der ikke skal udveksle oplysninger med de danske skattemyndigheder efter en aftale om bistand i skattesager.

2) Kontrollerede transaktioner i form af udbytter og tilskud, der betales kontant.

3) Kontrollerede transaktioner med et underliggende datterselskab, hvor den skattepligtige deltager i en aftale om udøvelse af fælles bestemmende indflydelse over det underliggende datterselskab, og hvor

den skattepligtige sammen med koncernforbundne parter ejer mindre end 5 pct. af kapitalen og råder over mindre end 5 pct. af stemmerettighederne. Det er dog en forudsætning, at transaktionerne ikke foretages som led i aftalen om fælles bestemmende indflydelse. Tilsvarende gælder for skattepligtige underliggende datterselskabers kontrollerede transaktioner med deltagerne.

4) Kontrollerede transaktioner med et underliggende datterselskab, der ejes af en juridisk person, som ikke udgør et selvstændigt skattesubjekt, og hvor den skattepligtige opgør det skattepligtige afkast efter reglerne i selskabsskattelovens § 13 F eller reglerne i pensionsafkastbeskatningslovens § 14. Tilsvarende gælder for skattepligtige underliggende datterselskabers kontrollerede transaktioner med deltagerne i den juridiske person.

5) Kontrollerede transaktioner i øvrigt, der i omfang og hyppighed er uvæsentlige.«

5. I § 39, *stk. 3*, indsættes efter 1. pkt. som nyt punktum:

»Forlænges fristen for indgivelse af oplysningsskemaet efter reglerne i § 14, *stk. 1* eller 2, forlænges fristen efter 1. pkt. tilsvarende.«

6. I § 39, *stk. 3*, 2. *pkt.*, der bliver 3. *pkt.*, indsættes efter »kan«: », selv om fristen for indgivelse af oplysningsskemaet ikke forlænges,«.

UDKAST

<p>§ 40. Skattepligtige, der alene eller sammen med koncernforbundne virksomheder, jf. stk. 2, har under 250 beskæftigede og enten har en årlig samlet balance på under 125 mio. kr. eller en årlig omsætning på under 250 mio. kr., skal alene udfærdige og opbevare skriftlig dokumentation for, hvorledes priser og vilkår er fastsat for</p> <p>1)-3) --- Stk. 2. ---</p>	<p>7. I § 40, stk. 1, 1. pkt., ændres »125 mio. kr. eller en årlig omsætning på under 250 mio. kr., skal alene udfærdige og opbevare« til: »195 mio. kr. eller en årlig omsætning på under 391 mio. kr., skal alene udarbejde og indgive«.</p>
<p>Revisorerklæring</p> <p>§ 43. Told- og skatteforvaltningen kan pålægge virksomheder omfattet af § 38 eller § 40, stk. 1, at indsende en erklæring som nævnt i revisorlovens § 1, stk. 2, om den dokumentation for kontrollerede transaktioner, som virksomheden har indsendt til told- og skatteforvaltningen efter § 39, stk. 3 og 4. Erklæringspålægget kan omfatte alle indkomstår, som dokumentationen for kontrollerede transaktioner omfatter, i det omfang fristen for ændring af skatteansættelserne for indkomstårene efter skatteforvaltningslovens § 26, stk. 5, ikke er udløbet på det tidspunkt, hvor erklæringen forventes indsendt, jf. stk. 4.</p> <p>Stk. 2. Det er en betingelse for erklæringspålægget efter stk. 1, at virksomheden har haft kontrollerede transaktioner med fysiske eller juridiske personer i lande uden for EU eller EØS, med hvilke Danmark ikke har indgået en dobbeltbeskat-</p>	<p>8. Overskriften før § 43 ophæves.</p> <p>9. §§ 43-45 ophæves.</p>

ningsoverenskomst, eller at virksomheden ifølge virksomhedens årsrapporter har haft gennemsnitligt driftsmæssigt underskud i 4 på hinanden følgende indkomstår, hvoraf det seneste er det indkomstår, for hvilket erklæringspålægget gives.

Stk. 3. Det er endvidere en betingelse for erklæringspålægget efter stk. 1, at det for kontrollen af virksomhedens skattemæssige forhold er hensigtsmæssigt og relevant for told- og skatteforvaltningen, at virksomheden indhenter erklæringen.

Stk. 4. Det driftsmæssige underskud som nævnt i stk. 2, 1. pkt., opgøres for hvert enkelt selskab og måles som resultat af primær drift før finansiering, ekstraordinære poster og skat. Dog anvendes for forsikringsvirksomheder et forsikrings-teknisk resultat som mål for driftsresultatet. For øvrige finansielle virksomheder anvendes resultat før skat som mål for driftsresultatet.

Stk. 5. Fristen for indsendelse af erklæringen som nævnt i stk. 1 skal være mindst 90 dage regnet fra pålæggets datering. Pålægget kan tidligst gives 7 dage efter modtagelsen af dokumentationen, jf. § 39, stk. 3 og 4.

§ 44. Told- og skatteforvaltningens afgørelse om et erklæringspålæg efter § 43, stk. 1, kan ikke påklages til anden administrativ myndighed, jf. dog stk. 2 og 3.

Stk. 2. Told- og skatteforvaltningens afgørelse om et erklæringspålæg efter § 43, stk. 1, kan påklages til Landsskatteretten, jf. skatteforvaltningslovens § 11, stk. 1, nr. 1, og denne paragrafs stk. 4, hvis told- og skatteforvaltningen henlægger sagen uden at gennemføre en ændring af virksomhedens skattepligtige indkomst foretaget på baggrund af den indsendte dokumentation, eller hvis forvaltningen gennemfører en nedsættelse af den skattepligtige indkomst foretaget på baggrund af den indsendte dokumentation.

Stk. 3. Told- og skatteforvaltningens afgørelse om et erklæringspålæg efter § 43, stk. 1, kan prøves af Landsskatteretten, jf. skatteforvaltningslovens § 11, stk. 1, nr. 1, i forbindelse med en klage over en ændring af virksomhedens skattepligtige indkomst foretaget på baggrund af den indsendte dokumentation, jf. stk. 4.

Stk. 4. Fristen for at klage til Landsskatteretten efter stk. 2 er 3 måneder regnet fra told- og skatteforvaltningens underretning til virksomheden om henlæggelsen eller nedsættelsen. Fristen for at klage til Landsskatteretten efter stk. 3 er 3 måneder regnet fra told- og skatteforvaltningens afgørelse om ændring af virksomhedens skattepligtige indkomst.

§ 45. Told- og skatteforvaltningen kan fastsætte nærmere regler om

UDKAST

<p>indhold og afgivelse af erklæringen efter § 43.</p>	
<p>§ 46. Har en skattepligtig omfattet af § 38 eller § 40, stk. 1, ikke udarbejdet dokumentation for kontrollerede transaktioner efter § 39 rettidigt eller indsendt revisorerklæring efter § 43, stk. 1, kan told- og skatteforvaltningen efter udløbet af oplysningsfristen i §§ 11-13 for det pågældende indkomstår foretage en skønsmæssig ansættelse, for så vidt angår de kontrollerede transaktioner for dette indkomstår, i overensstemmelse med ligningslovens § 2, stk. 1. Dokumentationen kan kun anses for at være udarbejdet rettidigt, hvis den er udarbejdet og indgivet i overensstemmelse med § 39, stk. 3.</p>	<p>10. I § 46, stk. 1, 1. pkt., udgår »eller indsendt revisorerklæring efter § 43, stk. 1«.</p>
<p>§ 84. Med bøde straffes den, der forsætligt eller groft uagtsomt</p> <p>1)-4) ---</p> <p>5) undlader rettidigt at indgive den skriftlige dokumentation vedrørende kontrollerede transaktioner, som der er pligt til at udarbejde efter § 39, eller land for land-rapport, jf. §§ 48, 49 og 51, eller revisorerklæring efter § 43 eller</p> <p>6) ---</p>	<p>11. I § 84, nr. 5, udgår », eller revisorerklæring efter § 43«.</p>