

Frumvarp til laga

um uppbótarskatt á skattstofna innan samstæðna sem sæta lægri skatti en lágmarksskatti

Frá fjármála- og efnahagsráðherra.

I. KAFLI ALMENN ÁKVÆÐI

1. gr.

Markmið

Lög þessi mæla fyrir uppbótarskatti sem ýmist leggst á móðureiningu skv. reglu um tekjuviðbót skv. 8. gr. eða á grunneiningu erlendrar móðureiningar í formi innlends uppbótarskatts skv. 10. gr.

Uppbótarskattur reiknast þegar samstæða uppfyllir tekjuviðmið skv. 1. mgr. 2. gr. og starfrækir atvinnustarfsemi í lögsagnarumdæmi sem sætir virkum skatti sem er lægri en 15% og er skattinum ætlað að hækka virkan skatt upp að því lágmarki.

Reglur um hvaða einingar innan samstæðu eru skattskyldar er að finna í kafla II. Virkt skatthlutfall fyrir uppbótarskatt reiknast sem:

- Samtala leiðréttis skatts fyrir hverja samstæðueiningu í lögsagnarumdæminu, skv. kafla IV., deilt með
- samanlögðum hagnaði samstæðueininga í lögsagnarumdæminu, skv. kafla III.

Uppbótarskatturinn er reiknaður samkvæmt reglum í kafla V.

Sérreglur um útreikning skattsins er að finna í köflum VI. og VIII.

2. gr.

Gildissvið

Lög þessi gilda um einingar sem tilheyra samstæðu sem hefur 750.000.000 evrur eða meira í árstekjur, þ.m.t. tekjur þeirra undanskildu eininga sem um getur í 3. mgr., í samstæðureikningsskilum endanlegrar móðureiningar í a.m.k. tvö af fjórum reikningsárum sem eru næst á undan reikningsári sem er til skoðunar.

Ef eitt eða fleiri af fjórum reikningsárum sem um getur í 1. mgr. er lengra eða styttra en 12 mánuðir skal aðlaga tekjumörkin sem um getur í þeirri málsgrein hlutfallslega fyrir hvert þessara reikningsára. Lögin gilda ekki um eftirfarandi einingar („undanskildar einingar“):

- Ríkiseiningu, alþjóðastofnun, stofnun sem er ekki rekin í hagnaðarskyni, lífeyrissjóð, fjárfestingarsjóð sem er endanleg móðureining eða fjárfestingarumgjörð með fasteignum sem er endanleg móðureining,
- einingu, þar sem a.m.k. 95% af virði hennar er í eigu einnar eða fleiri eininga sem um getur í a-lið, beint eða í gegnum eina eða fleiri undanskildar einingar, að undanskildum þjónustueiningum lífeyrissjóða, og sem:

- a. vinnur eingöngu, eða nær eingöngu, að því að eiga eignir eða fjárfesta sjóðum í þágu einingarinnar eða eininganna sem um getur í 1.-lið, eða
 - b. annast einungis viðbótarstarfsemi við þá sem einingin eða einingarnar, sem um getur í 1.-lið, framkvæma,
3. einingu þar sem a.m.k. 85% af virði hennar er í eigu, með beinum hætti eða í gegnum eina eða fleiri undanskildar einingar, einnar eða fleiri eininga sem um getur í 1.-lið, nema þjónustueiningar lífeyris, að því tilskildu að nánast allar tekjur stafi af arði eða hagnaði eða -tapi af eigin fé sem er undanskilið í útreikningi á hæfum tekjum eða tapi í samræmi við b- og c - lið 2. mgr. 12. gr.
- Þrátt fyrir þriðju málsgrein getur gagnaskilagrunneiningin valið, í samræmi við 1. mgr. 41. gr., að fara ekki með einingu sem um getur í b- og c-lið þeirrar málsgreinar sem undanskilda einingu.

Ráðherra er heimilt að setja reglugerð til að útfæra og hrinda í framkvæmd ákvæðum þessara laga. Ráðherra getur í reglugerð sett ákvæði um frekari skilgreiningar og kveðið á um hvar einingar skuli taldar vera staðsettar.

3. gr. Skilgreiningar

Í lögum þessum er merking eftirfarandi hugtaka sem hér segir:

1. „*eining*“: hvers kyns lagalegt fyrirkomulag sem útbýr aðskilin reikningsskil eða lögaðili,
2. „*grunneining*“:
 - a. sérhver eining sem er hluti af samstæðu og
 - b. sérhver föst starfsstöð aðaleiningar sem er hluti af samstæðu sem um getur í a-lið,
3. „*samstæða*“:
 - a. samsafn eininga sem tengjast í gegnum eignarhald eða yfirráð eins og skilgreint er í viðurkenndum reikningsskilastaðli fyrir undirbúning samstæðureikningsskila endanlegrar móðureiningar, þ.m.t. sérhver eining sem kann að hafa verið undanskilin í samstæðureikningsskilum endanlegrar móðureiningar eingöngu vegna smæðar, mikilvægisforsendna eða vegna þess að hún er til sölu, eða
 - b. eining sem hefur eina eða fleiri fastar starfsstöðvar, að því tilskildu að hún sé ekki hluti af annarri samstæðu eins og skilgreint er í a-lið.
4. „*ffjölbjóðleg fyrirtækjasamstæða*“: samstæða sem inniheldur a.m.k. eina einingu eða fasta starfsstöð sem er ekki staðsett í lögsögu endanlegrar móðureiningar,
5. „*stór innlend samstæða*“: sérhver samstæða þar sem allar grunneiningar eru staðsettar í sömu lögsögu,
6. „*samstæðureikningsskil*“:
 - a. reikningsskil sem eining útbýr í samræmi við viðurkenndan reikningsskilastaðal, þar sem eignir, skuldir, tekjur, gjöld og sjóðstreymi einingarinnar og allra eininga sem hún er með ráðandi hlut í eru settar fram eins og um eina efnahagslega einingu væri að ræða,
 - b. reikningsskil samstæðna skilgreindar í b-lið 3. liðar sem eining tekur saman í samræmi við viðurkenndan reikningsskilastaðal,
 - c. reikningsskil endanlegrar móðureiningar sem eru ekki útbúin í samræmi við viðurkenndan reikningsskilastaðal og hafa síðar verið leiðrétt til að koma í veg fyrir hvers kyns verulega röskun á samkeppni, og

- d. ef endanleg móðureining útbýr ekki reikningsskil eins og lýst er í a-, b- eða c-lið, reikningsskil sem hefðu verið gerð ef endanleg móðureining hefði þurft að útbúa slík reikningsskil í samræmi við:
1. viðurkenndan reikningsskilastaðal
 2. annan reikningsskilastaðal og að því tilskildu að slíkum reikningsskilum hafi verið breytt til að koma í veg fyrir hvers kyns verulega röskun á samkeppni.
7. „*reikningsár*“: uppgjörstímabilið sem endanleg móðureining samstæðu semur samstæðureikningsskil sín fyrir eða, ef endanleg móðureining semur ekki samstæðureikningsskil, almanaksárið,
8. „*gagnaskilagrunneining*“: eining sem skilar framtali með upplýsingum um uppbótarskatt í samræmi við 40. gr.
9. „*ríkiseining*“: eining sem uppfyllir öll eftirfarandi viðmið:
- a. hún er að öllu leyti eða að hluta í eigu ríkis, þ.m.t. hvers kyns stjórnvaldsumdæmis eða sveitarfélags þess,
 - b. hún stundar ekki viðskipti eða rekstur og hefur þann megintilgang að:
 1. rækja hlutverk hins opinbera, eða
 2. stýra eða fjárfesta eignum þess ríkis eða lögsögu með því að gera og halda fjárfestingum, eignastýringu og tengdri fjárfestingarstarfsemi, og tengdri fjárfestingarstarfsemi, að því er varðar eignir þess ríkis eða lögsögu,
 - c. hún ber ábyrgð gagnvart ríkisstjórn á heildarframmistöðu sinni og veitir þeirri ríkisstjórn árlega skýrslu, og
 - d. eignir hennar renna til ríkisins við slit og, að því marki sem hagnaði er úthlutað, er honum einungis úthlutað til þess ríkis án þess að nokkur hluti af hagnaðinum komi einkaaðila til góða.
10. „*alþjóðastofnun*“: hvers kyns milliríkjastofnun, þ.m.t. yfirþjóðleg stofnun, eða stofnun sem er að öllu leyti í eigu hennar og uppfyllir allar eftirfarandi viðmiðanir:
- a. hún samanstendur einkum af ríkisstjórnnum,
 - b. hún er með virkar höfuðstöðvar eða samning við þá lögsögu þar sem hún er með staðfestu sem er í meginatriðum sambærilegur, t.d. fyrirkomulag sem veitir skrifstofum eða starfsstöðvum stofnunar innan þeirrar lögsögu rétt til forréttinga og friðhelgi, og
 - c. lög eða samþykktir hennar koma í veg fyrir að tekjur af henni renni til einkaaðila,
11. „*stofnun sem er ekki rekin í hagnaðarskyni*“: eining sem uppfyllir öll eftirfarandi viðmið:
- a. henni er komið á fót og starfrækt innan þeirrar lögsögu þar sem hún hefur heimilisfesti:
 1. eingöngu í þágu trúmála, góðgerðarmála, vísinda, lista, menningar, íþróttar, fræðslu eða í öðrum sambærilegum tilgangi, eða
 2. sem fagfélag, félag atvinnurekenda, verslunarráð, vinnumálastofnun, landbúnaðar- eða garðyrkjusamtök, borgaraleg samtök eða samtök sem eru eingöngu starfrækt til að efla opinbera félagsþjónustu
 - b. nánast allar tekjur af starfseminni, sem um getur í a-lið, eru undanþegnar tekjuskatti innan þeirrar lögsögu þar sem hún hefur heimilisfesti,
 - c. hún hefur enga hluthafa eða félagsaðila sem hafa eignarhald á hlutum eða raunverulega hagsmuni af tekjum hennar eða eignum,
 - d. tekjum eða eignum einingar má ekki úthluta eða beita í þágu einstaklings eða einingar sem ekki er góðgerðarstofnun, á annan hátt en:
 1. á grundvelli góðgerðarstarfsemi einingarinnar,

2. sem greiðslu hæfilegs endurgjalds fyrir veitta þjónustu eða afnot af eignum eða fjármagni, eða
 3. sem greiðslu sem sýnir sanngjarnt markaðsvirði fasteignar sem einingin hefur keypt, og
 - e. við lok starfsemi, skiptameðferð eða félagsslit einingar skal úthluta öllum eignum hennar eða láta þær renna til stofnunar sem er ekki rekin í hagnaðarskyni eða til ríkisins, þ.m.t. hvers kyns ríkisstofnanir, innan þeirrar lögsögu þar sem einingin hefur heimilisfesti eða sjálfstjórnarhéraða hennar,
 - f. hún stundar ekki viðskipti eða rekstur sem tengist ekki beint þeim tilgangi sem fyrirhugað var þegar henni var komið á fót,
12. „*gegnumstreymiseining*“: eining að því marki sem hún er fjárhagslega gagnsæ að því er varðar tekjur, gjöld, hagnað eða tap innan þeirrar lögsögu þar sem hún var stofnuð, nema hún hafi skattalegt heimilisfesti og falli undir tilgreindan skatt af tekjum eða hagnaði í öðru lögsagnarumdæmi; gegnumstreymiseining telst vera:
- a. skattalega gagnsæ eining að því er varðar tekjur, gjöld, hagnað eða tap, að því marki sem hún er fjárhagslega gagnsæ innan þeirrar lögsögu þar sem eigandi hennar er staðsettur,
 - b. öfug blendingseining að því er varðar tekjur, gjöld, hagnað eða tap að því marki sem hún er ekki fjárhagslega gagnsæ innan þeirrar lögsögu þar sem eigandi hennar er staðsettur;

Að því er varðar þessa skilgreiningu merkir „*fjárhagslega gagnsæ eining*“ einingu þar sem tekjur, gjöld, hagnaður eða tap er meðhöndlað samkvæmt lögum innan lögsögu, eins og það hafi runnið til eða verið borið af beinum eiganda einingarinnar í hlutfalli við eignarhlut hans í einingunni.

Eignarhlut í einingu eða fastri starfsstöð sem fellur undir að vera grunneining skal fara með eins og honum sé haldið í gegnum skattalega gagnsætt skipulag ef eignarhlutnum er haldið óbeint í gegnum keðju af skattalega gagnsæjum einingum.

Grunneining sem hefur ekki skattalega heimilisfesti og fellur ekki undir tilgreindan skatt eða hæfan innlendan uppbótarskatt sem byggist á aðsetri framkvæmdastjórnar, staðsetningu stofnunar eða svipuðum viðmiðunum, skal meðhöndluð sem gegnumstreymiseining og skattalega gagnsæ eining að því er varðar tekjur, gjöld, hagnað eða tap hennar, að því marki sem:

- a. eigendur hennar eru staðsettir innan lögsögu þar sem farið er með eininguna sem fjárhagslega gagnsæja,
 - b. hún hefur ekki starfsstöð innan lögsögunnar þar sem hún var stofnuð og
 - c. tekjur, gjöld, hagnað eða tap er ekki hægt að rekja til fastrar starfsstöðvar,
13. „*föst starfsstöð*“:
- a. starfsstöð eða aðstaða sem telst vera starfsstöð sem er staðsett í lögsögu þar sem farið er með hana sem fasta starfsstöð í samræmi við gildandi tvísköttunarsamning að því tilskildu að slík lögsaga skattleggi tekjur sem rekja má til hennar í samræmi við svipað ákvæði og 7. gr. fyrirmyndar að samningi Efnahags- og framfarastofnunarinnar (OECD) um tekjur og eignir, með áorðnum breytingum,
 - b. ef ekki er fyrir hendi gildur tvísköttunarsamningur, starfsstöð eða ætluð starfsstöð sem er staðsett í lögsögu sem skattleggur tekjur, sem rekja má til slíkrar starfsstöðvar, á nettó grunni á sambærilegan hátt og hún skattleggur eigin skattaðila,
 - c. ef lögsaga er ekki með tekjuskattskerfi á félög, starfsstöð eða ætluð starfsstöð og er staðsett í slíkri lögsögu, sem yrði meðhöndluð sem föst starfsstöð í samræmi við

- fyrirmynd að samningi Efnahags- og framfarastofnunarinnar (OECD) um tekjur og eignir, með áorðnum breytingum, að því tilskildu að slík lögsaga hefði haft rétt til að skattleggja tekjur sem rekja hefði mátt til starfsstöðvarinnar í samræmi við 7. gr. þess samnings, eða
- d. starfsstöð eða ætluð starfsstöð, sem er ekki lýst í a- til c-lið, þar sem starfsemin fer fram utan þeirrar lögsögu þar sem einingin er staðsett, að því tilskildu að slík lögsaga undanskilji tekjur sem rekja má til slíkrar starfsemi,
14. „*endanleg móðureining*“
- a. eining sem á, beint eða óbeint, ráðandi hlut í annarri einingu og sem er ekki, beint eða óbeint, í eigu annarrar einingar með ráðandi hlut í henni, eða
- b. aðaleining samstæðu eins og hún er skilgreind í b-lið 3. liðar,
15. „*lágmarksskatthlutfall*“: fimmtán prósent (15%),
16. „*uppbótarskattur*“: uppbótarskattur sem er reiknaður fyrir lögsögu eða grunneiningu skv. 23. gr.
17. „*skattakerfi erlends félags undir yfirráðum (CFC)*“: skattareglur, aðrar en hæf regla um tekjuviðbót, þar sem beinn eða óbeinn hluthafi í erlendri einingu eða aðaleiningu fastrar starfsstöðvar er skattlagður samkvæmt vegna síns hluta í öllum eða hluta þeirra tekna sem erlenda grunneiningin aflar, án tillits til þess hvort tekjum sé úthlutað til hluthafans,
18. „*hæf regla um tekjuviðbót*“: reglubákur sem er innleiddur í landslög innan lögsögu, að því tilskildu að slík lögsaga veiti ekki neinar ívilnanir sem tengjast þessum reglum og sem er:
- a. jafngildur reglunum sem mælt er fyrir um í tilskipun Evrópuráðsins 2022/2523 frá 14. desember 2022 um sameiginlegar ráðstafanir vegna skilvirkrar lágmarksskattlagningar samstæðna („tilskipun EU“) eða, að því er varðar lögsagnarumdæmi utan Evrópska Efnahagssvæðisins („EES“), skattaáskoranir sem stafa af stafvæðingu hnattrænna fyrirmyndarreglna til að berjast gegn rýrnun skattstofns (stoð tvö) („fyrirmyndarreglur OECD“) og sem móðurfélag samstæðu reiknar samkvæmt og greiðir úthlutanlegan hluta í uppbótarskatti að því er varðar lágt skattlagðar grunneiningar samstæðunnar,
- b. stjórnað í samræmi við reglurnar sem mælt er fyrir um í tilskipun Evrópuráðsins eða, að því er varðar lögsögu ríkja utan EES og fyrirmyndarreglur OECD,
19. „*lágt skattlögð grunneining*“:
- a. grunneining innan samstæðu sem er staðsett í lágskattaríki, eða
- b. ríkisfangslaus grunneining sem hefur hæfar tekjur á skattári og virkt skatthlutfall sem er lægra en lágmarksskatthlutfallið,
20. „*millimóðureining*“: grunneining sem á beint eða óbeint eignarhlut í annarri grunneiningu í sömu samstæðu og sem uppfyllir ekki skilyrði sem endanleg móðureining, móðurfélag í hlutfallslegri eigu, föst starfsstöð eða fjárfestingareining,
21. „*ráðandi hlutur*“: eignarhlutur í einingu þar sem þess er krafist, eða hefði verið krafist, að hagsmunaeigandi sameini eignir, skuldir, tekjur, gjöld og sjóðstreymi einingarinnar niður lið fyrir lið, í samræmi við viðurkenndan reikningsskilastaðal; aðaleining telst eiga ráðandi hlut í fastri starfsstöð sinni,
22. „*móðureining í hlutaeigu*“: grunneining sem á, beint eða óbeint, eignarhlut í annarri grunneiningu innan sömu samstæðu og sem meira en 20% af eignarhlutdeild í hagnaði hennar er í eigu, beint eða óbeint, eins eða fleiri aðila, sem ekki eru grunneiningar í þeirri samstæðu, og sem ekki flokkast sem endanleg móðureining, föst starfsstöð eða fjárfestingareining,

23. „*eignarhlutur*“: eiginfjárhlutdeild sem felur í sér rétt til hagnaðar, eigin fjár eða annars eigin fjár einingar eða fastrar starfsstöðvar,
24. „*móðureining*“: endanleg móðureining sem er ekki undanskilin eining, millimóðureining eða móðureining í hlutaeigu,
25. „*viðurkenndur reikningsskilastaðall*“: alþjóðlegir reikningsskilastaðlar (IFRS-staðlar eða IFRS-staðlar sem Evrópusambandið hefur innleitt samkvæmt reglugerð Evrópuþingsins og ráðsins (EB) nr. 1606/2002 og góðar reikningsskilavenjur Ástralíu, Brasilíu, Kanada, aðildarríkja Evrópusambandsins, aðildarríkja Evrópska efnahagssvæðisins, Hong Kong (Kína), Japans, Mexíkó, Nýja-Sjálands, Alþýðulýðveldisins Kína, Lýðveldisins Indlands, Lýðveldisins Kóreu, Rússlands, Singapúrs, Sviss, Breska konungsríkisins og Bandaríkja Norður-Ameríku,
26. „*heimilaður reikningsskilastaðall*“: að því er varðar einingu, viðurkenndar reikningsskilavenjur sem heimiluð reikningsskilastofnun hefur samþykkt í þeirri lögsögu þar sem einingin er staðsett, í þessari skilgreiningu merkir „heimiluð reikningshaldstofnun“ stofnun sem hefur lagaheimild innan lögsögu til að mæla fyrir um, koma á fót eða samþykkja, reikningsskilastaðla að því er varðar reikningsskil,
27. „*veruleg röskun á samkeppni*“: að því er varðar beitingu sértækrar meginreglu eða málsmeðferðar samkvæmt röð settra reikningsskilareglna, beiting sem leiðir til samanlagðs mismunar í tekjum eða útgjöldum sem nemur meira en 75 000 000 evrum á fjárhagsári í samanburði við fjárhæðina sem hefði verið ákvörðuð með því að beita samsvarandi meginreglu eða málsmeðferð samkvæmt alþjóðlegum reikningsskilastöðlum (IFRS-stöðlum eða IFRS-stöðlum),
28. „*hæfur innlendur uppbótarskattur*“: uppbótarskattur sem er innleiddur í landslög innan lögsögu, að því tilskildu að slík lögsaga veiti ekki neinar ívilnanir sem tengjast þessum reglum og sem:
 - a. kveður á um ákvörðun um umframhagnað grunneininga sem eru staðsettar í þeirri lögsögu í samræmi við reglurnar sem mælt er fyrir um í þessum lögum eða, að því er varðar lögsögu EES ríkja, fyrirmýndarreglur OECD og beitingu lágmarksskatthlutfalls á þennan umframhagnað fyrir lögsöguna og grunneiningarnar í samræmi við reglurnar sem mælt er fyrir um í þessum lögum eða, að því er varðar EES ríki, fyrirmýndarreglur OECD, og
 - b. stjórnað í samræmi við reglurnar sem mælt er fyrir um í þessum lögum eða, að því er varðar EES ríki, fyrirmýndarreglur OECD,
29. „*hreint bókfært virði efnislegra eigna*“: meðaltal upphafs- og lokavirðis efnislegra eigna að teknu tilliti til uppsafnaðra afskrifta, rýrnunar og virðisrýrnunar, eins og það er skráð í reikningsskilunum,
30. „*fjárfestingareining*“:
 - a. fjárfestingarsjóður eða fjárfestingarumgjörð með fasteignir,
 - b. eining sem er a.m.k. 95% í beinni eigu einingar sem um getur í a-lið eða í gegnum keðju slíkra eininga og sem starfar eingöngu eða nær eingöngu við að halda eignum eða fjárfesta í þágu þeirra, eða
 - c. eining þar sem að lágmarki 85% af virði einingarinnar er í eigu einingar sem um getur í a-lið, að því tilskildu að nánast allar tekjur séu fengnar frá arði eða hagnaði eða -tapi af eiginfé sem er undanskilið í útreikningi á hæfum tekjum eða tapi að því er þessi lög varðar,
31. „*fjárfestingarsjóður*“: eining eða fyrirkomulag sem uppfyllir öll eftirfarandi skilyrði:

- a. honum er ætlað að safna saman fjáreignum og öðrum eignum frá mörgum fjárfestum, sem sumir hverjir eru ótengdir,
 - b. hann fjárfestir í samræmi við skilgreinda fjárfestingarstefnu,
 - c. hann gerir fjárfestum kleift að draga úr viðskipta-, rannsóknar- og greiningarkostnaði eða að dreifa áhættu sameiginlega,
 - d. honum er fyrst og fremst ætlað að skapa fjárfestingartekjur eða -hagnað eða vernd gegn tilteknum eða almennum atburði eða niðurstöðu,
 - e. fjárfestar hans hafa rétt til arðs af eignum sjóðsins eða tekjum af þessum eignum á grundvelli þess framlags sem þeir lögðu fram,
 - f. hann eða stjórn hans heyrir undir reglukerfi, þ.m.t. viðeigandi reglur um baráttu gegn peningabætti og fjárfestavernd, að því er varðar fjárfestingarsjóði í þeirri lögsögu þar sem honum er komið á fót eða stjórnað, og
 - g. honum er stjórnað af fagfólki í stjórnun fjárfestingarsjóða fyrir hönd fjárfesta,
32. „*fjárfestingarumgjörð með fasteignir*“: eining sem er með dreift eignarhald og á fasteignir að langstærstum hluta og sætir einnig skattlagningu, annaðhvort hún sjálf eða hagsmunaeigendur hennar, með í mesta lagi eins árs frestun,
33. „*lífeyrissjóður*“:
- a. eining sem er komið á fót og starfrækt innan lögsögu, eingöngu eða nær eingöngu til að sjá um eða útvega einstaklingum eftirlaun og tengdar eða tilfallandi greiðslur ef:
 - 1. sú eining lýtur sem slík eftirliti þeirrar lögsögu eða einhverrar af stjórn málaegum undirdeildum hennar eða staðaryfirvöldum, eða
 - 2. þessar ívilnanir eru tryggðar eða varðar á annan hátt með landsbundnum reglum og fjármagnaðar með safni eigna sem haldið er í gegnum fjárvörslufyrirkomulag eða fjárvörsluaðila til að uppfylla samsvarandi lífeyrisskuldbindingar gegn ógjaldfærni samstæðu,
 - b. þjónustueining lífeyrissjóða,
34. „*þjónustueining lífeyrissjóða*“: eining sem komið er á fót og starfrækt eingöngu eða nær eingöngu til að fjárfesta í þágu eininga sem um getur í a-lið 33. liðar eða til að stunda starfsemi sem er til viðbótar við þá eftirlitsskyldu starfsemi sem um getur í a-lið 33. liðar, að því tilskildu að þjónustueiningin sé hluti af sömu samstæðu og einingarnar sem stunda þessa eftirlitsskyldu starfsemi,
35. „*lágskattaríki*“: að því er varðar samstæðu á tilteknu fjárhagsári, ríki þar sem samstæða er með hæfar tekjur sem heyra undir virkt skatthlutfall sem er lægra en lágmarksskatthlutfallið,
36. „*hæfar tekjur eða tap*“: hreinar reikningsskilatekjur eða -tap grunneiningar, leiðrétt í samræmi við reglurnar sem settar eru fram í III., VI. og VII. kafla,
37. „*óhæfur endurgreiðanlegur tilreiknaður skattur*“: skattur, annar en hæfur tilreiknaður skattur, áfallinn eða greiddur af grunneiningu, sem er:
- a. endurgreiðanlegur til raunverulegs eiganda arðs sem slík grunneining úthlutar með tilliti til þess arðs eða raunverulegur eigandi getur skuldfært á móti annarri skattskuld en skattskuld að því er varðar slíkan arð, eða
 - b. endurgreiðanlegur til úthlutunarfélags við úthlutun arðs til hluthafa,
- „*hæfur tilreiknaður skattur*“ að því er þessa skilgreiningu varðar, tilgreindur skattur sem lög þessi ná til og er áfallinn eða greiddur af grunneiningu, þ.m.t. fastri starfsstöð, sem er endurkræfur eða skuldfæranlegur til raunverulegs eiganda arðsins sem grunneining úthlutar eða, ef um er að ræða tilgreindan skatt sem er áfallinn eða greiddur af fastri starfsstöð, arður

sem aðaleining úthlutar, að því marki sem endurgreiðslan er laus til ráðstöfunar eða afslátturinn er veittur:

1. af öðru lögsagnarumdæmi en þar sem tilgreindu skattarnir voru lagðir á,
2. raunverulegum eiganda arðs sem skattlagður er af nafnverði sem er jafnt og eða hærra en lágmarksskatthlutfall af fengnum arði samkvæmt landslögum lögsögunnar þar sem tilgreindu skattarnir voru lagðir á grunneininguna,
3. einstaklingi sem er raunverulegur eigandi arðsins og hefur skattalega heimilisfesti í lögsögunni þar sem tilgreindu skattarnir voru lagðir á grunneiningu og sem sætir skattlagningu með hlutfalli á nafnverði sem er jafnt og eða hærra en venjulegt skatthlutfall sem gildir um venjulegar tekjur, eða
4. ríkiseiningar, alþjóðastofnun, heimilisfastri stofnun sem er ekki rekin í hagnaðarskyni, innlendum heimilisföstum lífeyrissjóði, innlendri heimilisfastri fjárfestingareiningu sem er ekki hluti af fjölþjóðlegri fyrirtækjasamstæðu eða stórrí innlendri samstæðu, eða heimilisföstu líftryggingafélagi, að því marki sem arðurinn er fenginn í tengslum við starfsemi heimilisfasts lífeyrissjóðs og skattlagður á sambærilegan hátt og arður sem lífeyrissjóður fær,

að því er varðar 4.-lið:

1. stofnun sem er ekki rekin í hagnaðarskyni eða lífeyrissjóður er heimilisfastur innan lögsögu ef hún er stofnuð og henni stjórnað innan þeirrar lögsögu,
 2. fjárfestingareining hefur heimilisfesti innan lögsögu ef hún er stofnuð og fellur undir regluverk þeirrar lögsögu,
 3. líftryggingafélag hefur heimilisfesti innan þeirrar lögsögu sem það er staðsett,
38. „*hæfur endurkræfur skattaafsláttur*“:
- a. endurgreiðanlegur skattaafsláttur sem hannaður er á þann veg að greiða á hann í reiðufé eða ígildi reiðufjár til grunneiningar innan fjögurra ára frá þeim degi sem grunneining á rétt á endurgreiðslu skattaafsláttar samkvæmt lögum þeirrar lögsögu þar sem afslátturinn er veittur eða
 - b. ef skattaafslátturinn er endurkræfur að hluta, sá hluti endurkræfa skattaafsláttarins sem er greiddur í reiðufé eða ígildi reiðufjár til grunneiningar innan fjögurra ára frá þeim degi þegar grunneiningin á rétt á að fá hluta skattaafsláttarins; hæfur endurgreiðanlegur skattaafsláttur felur ekki í sér neina skattafjárhæð sem kann að vera færð til lækkunar eða endurgreidd samkvæmt hæfum tilreiknuðum skatti eða óhæfum endurgreiðanlegum tilreiknuðum skatti,
39. „*óhæfur endurgreiðanlegur skattaafsláttur*“: skattaafsláttur sem er ekki hæfur endurgreiðanlegur skattaafsláttur en er endurgreiðanlegur að öllu leyti eða að hluta,
40. „*aðaleining*“: eining sem gerir grein fyrir hreinum tekjum eða -tapi af fastri starfsstöð í ársreikningi sínum,
41. „*grunneiningareigandi*“: grunneining sem á, beint eða óbeint, eignarhlut í annarri grunneiningu innan sömu samstæðu,
42. „*réttmætt útgreiðslukerfi skatts*“: tekjuskattskerfi fyrirtækja sem:
- a. leggur tekjuskatt á hagnað eingöngu þegar honum er úthlutað eða telst úthlutað til hluthafa eða þegar félagið stofnar til tiltekinna útgjalda sem tengjast ekki rekstri þess,
 - b. leggur á skatt sem nemur lágmarksskatthlutfalli eða er hærri og
 - c. var í gildi 1. júlí 2021 eða fyrir;
43. „*tilgreind gagnaskilaeining*“: sú grunneining, önnur en endanleg móðureining, sem samstæða hefur tilnefnt til að uppfylla gagnaskilaskyldurnar sem settar eru fram í 40. gr. fyrir hönd samstæðunnar

4. gr

Staðsetning grunneininga

Samkvæmt lögum þessum skal önnur eining en gegnumstreymiseining teljast staðsett innan lögsögu þar sem hún telst hafa heimilisfesti í skattalegu tilliti á grundvelli aðseturs stjórnunar hennar, þess hvar hún er stofnuð eða svipaðra viðmiðana. Ef ekki er mögulegt að ákvarða staðsetningu annarrar einingar en gegnumstreymiseiningar samkvæmt fyrstu málsgrein skal hún teljast staðsett innan lögsögunnar þar sem henni var komið á fót.

Gegnumstreymiseining skal teljast ríkisfangslaus nema hún sé endanleg móðureining samstæðu eða þess sé krafist að hún beiti reglu um tekjuviðbót í samræmi við 5., 6., og 7. gr. en í því tilviki skal gegnumstreymiseiningin teljast staðsett innan þeirrar lögsögu sem hún var stofnuð.

Föst starfsstöð, eins og hún er skilgreind í a-lið 13. liðar 3. gr., skal staðsett innan þeirrar lögsögu þar sem hún er meðhöndluð sem föst starfsstöð og skattskyld samkvæmt gildandi tvísköttunarsamningi.

Föst starfsstöð, eins og hún er skilgreind í b-lið 13. liðar 3. gr., skal talin vera staðsett innan þeirrar lögsögu sem hún sætir skattlagningu á nettó grunni á grundvelli viðskiptanærveru.

Föst starfsstöð, eins og hún er skilgreind í c-lið 13. liðar 3. gr., skal talin vera staðsett innan þeirrar lögsögu sem hún er staðsett.

Föst starfsstöð, eins og hún er skilgreind í d-lið 13. liðar 3. gr., skal teljast ríkisfangslaus.

Ef grunneining er staðsett í tveimur lögsagnarumdæmum og þau hafa gildan tvísköttunarsamning sín á milli skal sú grunneining teljast staðsett innan þeirrar lögsögu þar sem hún telst hafa skattalegt heimilisfesti samkvæmt þeim tvísköttunarsamningi. Ef gildandi tvísköttunarsamningur krefst þess að lögbær yfirvöld geri gagnkvæman tvísköttunarsamning um ætlaða skattalegt heimilisfesti grunneiningar, og ekkert samkomulag næst gildir 5. mgr. Ef undanþága frá tvísköttun er ekki veitt samkvæmt gildandi tvísköttunarskattasamningi, vegna þess að grunneining hefur skattalegt heimilisfesti hjá báðum samningsaðilum, gildir 5. mgr.

Ef grunneining er staðsett innan tveggja lögsagnarumdæma og þau lögsagnarumdæmi hafa ekki gildandi tvísköttunarsamning sín á milli skal sú grunneining teljast staðsett innan þeirrar lögsögu þar sem hærri fjárhæð tilgreindra skatta er lögð á fyrir viðkomandi reikningsár.

Við útreikning á tilgreindri skattafjárhæð sem um getur í fyrsta málslíð skal ekki taka tillit til skattafjárhæðar sem greidd er í samræmi við skattakerfi erlends félags undir yfirráðum.

Ef fjárhæð tilgreindra skatta sem greiða ber í lögsagnarumdæmunum tveimur, er sú sama eða núll skal grunneiningin teljast staðsett innan þeirrar lögsögu þar sem hún hefur hærri fjárhæð efnislegrar tekjuundanþágu sem reiknuð er út á einingagrundvelli í samræmi við 24. gr.

Ef fjárhæð efnislegrar tekjuundanþágu í lögsagnarumdæmunum tveimur er sú sama eða núll skal grunneining talin ríkisfangslaus nema hún sé endanleg móðureining, en í því tilviki skal hún teljast staðsett innan lögsögunnar þar sem hún var stofnuð.

Ef móðureining er, vegna beitingar 4. og 5. mgr., staðsett innan lögsögu þar sem það fellur ekki undir reglu um tekjuviðbót skal hún teljast falla undir reglu um tekjuviðbót í hinu lögsagnarumdæminu, nema gildandi tvísköttunarsamningur banni beitingu slíkrar reglu.

Ef grunneining breytir staðsetningu sinni á reikningsári skal hún teljast staðsett innan þeirrar lögsögu þar sem hún taldist staðsett samkvæmt þessari grein við upphaf þess reikningsárs.

II. KAFLI REGLA UM TEKJUVIÐBÓT OG REGLA UM HÆFAN INNLENDAN UPPBÓTARSKATT .

5. gr.

Endanleg móðureining á Íslandi

Endanleg móðureining, sem er grunneining staðsett á Íslandi, sætir hlutfallslegum uppbótarskatti („uppbótarskattur vegna reglu um tekjuviðbót“) fyrir reikningsárið að því er varðar lágt skattlagðar grunneiningar sem hún á beinan eða óbeinan eignarhlut í. Slíkri móðureiningu ber jafnframt að reikna uppbótarskatt fyrir sig og ber ábyrgð á greiðslu uppbótarskatts vegna sjálfrar sín.

6. gr.

Millimóðureining á Íslandi

Grunneining, staðsett á Íslandi sem telst millimóðureining, sætir hlutfallslegum uppbótarskatti fyrir reikningsárið að því er varðar lágt skattlagðar grunneiningar sem hún á beinan eða óbeinan eignarhlut í. Slíkri millimóðureiningu ber jafnframt að reikna uppbótarskatt fyrir sig og ber ábyrgð á greiðslu uppbótarskatts vegna sjálfrar sín.

Ákvæði 1. mgr. gildir ekki ef:

- a. endanlega móðureining samstæðunnar fellur undir hæfa reglu um tekjuviðbót fyrir það reikningsár eða
- b. önnur millimóðureining fellur undir hæfa reglu um tekjuviðbót fyrir það rekstrarár og á, beint eða óbeint, ráðandi hlut í millimóðureiningunni.

7. gr.

Móðureining sem er í hlutfallslegri eign á Íslandi

Móðureining, sem er í hlutfallslegri eign og staðsett á Íslandi skal greiða uppbótarskatt vegna reglu um tekjuviðbót fyrir reikningsárið að því er varðar lágt skattlagðar grunneiningar. Slík móðureining ber jafnframt að reikna uppbótarskatt fyrir sig og ber ábyrgð á greiðslu uppbótarskatts vegna sjálfrar sín.

Ákvæði 1. mgr. gildir ekki ef móðureiningin er beint eða óbeint í eigu annarrar móðureiningar í hlutfallslegri eign sem fellur undir hæfa reglu um tekjuviðbót fyrir það reikningsár.

8. gr.

Úthlutun uppbótarskatts samkvæmt reglu um tekjuviðbót

Uppbótarskattur vegna hæfrar reglu um tekjuviðbót sem móðureiningu ber að greiða að því er varðar lágt skattlagða grunneiningu sbr. 5. gr., 1. mgr. 6. gr. og 1. mgr. 7. gr., skal vera jafn uppbótarskatti lágt skattlagðrar grunneiningar, eins og hann er reiknaður í samræmi við 23. gr., margfaldaður með úthlutuðum hlut móðureiningar í slíkum uppbótarskatti á reikningsárinu.

Úthlutanlegur hluti móðureiningar í uppbótarskatti að því er varðar lágt skattlagða grunneiningu skal vera hlutfall af eignarhlut móðureiningar í hæfum tekjum lágt skattlögðu grunneiningarinnar. Þetta hlutfall skal vera jafnt hæfum tekjum lágt skattlagðrar grunneiningar á reikningsárinu að frádreginni fjárhæð slíkra tekna sem rekja má til eignarhluta annarra eigenda, deilt með hæfum tekjum lágt skattlagðrar grunneiningar á reikningsárinu.

Fjárhæð hæfra tekna, sem rekja má til eignarhlutar í lágt skattlagðri grunneiningu sem er í eigu annarra eigenda, skal vera sú fjárhæð sem hefði verið meðhöndluð sem rekjanleg til slíkra eigenda samkvæmt meginreglum viðurkennds reikningsskilastaðals, sem notaður er í samstæðureikningsskilum endanlegrar móðureiningar, ef hreinar tekjur lágt skattlagðar grunneiningar væru jafnar hæfum tekjum hennar og:

- a. móðureiningin hefði gert samstæðureikningsskil í samræmi við þann reikningsskilastaðal („ætluð samstæðureikningsskil“),
- b. móðureiningin hefði átt ráðandi hlut í lágt skattlagðri grunneiningu, þannig að allar tekjur og gjöld lágt skattlagðrar grunneiningar væru felldar lið fyrir lið inn í samstæðureikningsskil móðureiningarinnar í áætluðum samstæðureikningsskilum,
- c. allar hæfar tekjur lágt skattlagðrar grunneiningar mætti rekja til viðskipta við aðila sem eru ekki einingar samstæðu og
- d. allir eignarhlutir sem eru ekki með beinum eða óbeinum hætti í eigu móðureiningar, væru í höndum annarra aðila en samstæðueininga.

Til viðbótar þeirri fjárhæð sem úthlutað er til móðureiningar í samræmi við 1. mgr. þessarar greinar skal uppbótarskattur vegna reglu um tekjuviðbót, sem móðureining á að greiða skv. 5. gr., 6. gr., og 7. gr., innihalda fyrir reikningsárið í samræmi við 23. gr.:

- a. alla fjárhæð uppbótarskatts sem reiknuð er fyrir þá móðureiningu og
- b. fjárhæð uppbótarskatts sem reiknaður er fyrir lágt skattlagðar grunneiningar sem eru staðsettar í sömu lögsögu margfölduð með úthlutanlegum hluta móðureiningarinnar í slíkum uppbótarskatti fyrir reikningsárið.

9. gr.

Jöfnunarfyrirkomulag hæfrar reglu um tekjuviðbót

Ef móðureining staðsett á Íslandi, sem á eignarhlut í lágt skattlagðri grunneiningu á óbeinan hátt í gegnum millimóðureiningu eða móðureiningu sem er hlutfallsleg eign sem fellur undir hæfa reglu um tekjuviðbót á reikningsárinu, skal lækka uppbótarskattinn sem er til greiðslu samkvæmt 5.–7. gr. um fjárhæð sem er jöfn þeim útdeilanlegs hluta fyrrnefndrar móðureiningar í uppbótarskatti sem er til greiðslu hjá millimóðureiningu eða móðureiningu sem er hlutfallsleg eign.

10. gr.

Innlendur uppbótarskattur

Grunneiningar í samstæðu og einingar í samrekstri skulu greiða innlendan uppbótarskatt ef þær hafa heimilisfesti á Íslandi. Ef grunneiningar samstæðu eru staðsettar á Íslandi skal leggja á innlendan uppbótarskatt á allar lágt skattlagðar grunneiningar sem staðsettar er á Íslandi og greiða hinn innlenda uppbótarskatt fyrir reikningsárið á Íslandi. Sama gildir um samrekstur grunneininga sbr. ákvæði 32. gr. laganna.

Innlendur uppbótarskattur skal reiknaður á sama hátt og hæfur uppbótarskattur almennt samkvæmt lögum þessum og í samræmi við fyrirmyndarreglur OECD, nema annað sé sérstaklega tekið fram. Í þeim tilvikum þar sem lög þessi eða reglur settar á grundvelli þeirra veita samstæðu valkvæða möguleika, skal sami valkostur notaður bæði við útreikning á hæfum uppbótarskatti sem og hæfum innlendum uppbótarskatti. Við útreikning á hæfum uppbótarskatti samkvæmt 2. mgr. 23. gr. laganna, skal ekki draga frá hæfan innlendan uppbótarskatt.

Við útreikning á hæfum innlendum uppbótarskatti, skulu eftirfarandi tilgreindir uppbótarskattar ekki teknir með við útreikning á virku skatthlutfalli grunneiningar samstæðu:

- a. Skattar greiddir af eigendum samstæðu samkvæmt reglum skattkerfis erlends félags undir yfirlýðingum, vegna tekna grunneiningar samstæðu.
- b. Skattar móðureiningar vegna tekna grunneiningar samstæðu, sem er föst starfsstöð.
- c. Skattar grunneiningar greiddum af eiganda hennar, ef grunneiningin er blendingseining staðsett á Íslandi.
- d. Skattar grunneiningar greiddum af eiganda hennar, að frádregnum staðgreiðslusköttum álögðum á Íslandi, samstæðu vegna arðgreiðslna frá grunneiningu samstæðunnar.

Einstök eining sem og grunneiningar sem hluti af samstæðu skulu greiða sinn hluta af innlendum uppbótarskatti fyrir reikningsárið í samræmi við 3. mgr. 22. gr. laganna.

III. KAFLI ÚTREIKNINGUR Á HÆFUM TEKJUM EÐA TAPI

11. gr.

Ákvörðun á hæfum tekjum eða tapi

Reikna skal hæfa tekjur eða tap grunneiningar með því að gera leiðréttingarnar, sem settar eru fram í 12.-15. gr., á hreinum reikningsskilatekjum eða -tapi grunneiningar á reikningsárinu áður en samstæðuleiðréttingar eru gerðar til að fella niður viðskipti innan samstæðu, eins og ákvarðað er samkvæmt hinum viðurkennda reikningsskilastaðli sem notaður er við gerð samstæðureikningsskila endanlegrar móðureiningar.

Ef ekki er með góðu móti unnt að ákvarða hreinar reikningsskilatekjur eða -tap grunneiningar á grundvelli viðurkennds reikningsskilastaðals eða heimilaðs reikningsskilastaðals, sem er notaður við gerð samstæðureikningsskila endanlegrar móðureiningar, má ákvarða hreinar reikningsskilatekjur eða -tap grunneiningar á reikningsárinu með því að nota annan viðurkenndan reikningsskilastaðal eða heimilaðan reikningsskilastaðal, að því tilskildu að:

- a. reikningsskil grunneiningar séu gerð á grundvelli þessa reikningsskilastaðals,
- b. upplýsingarnar í reikningsskilunum séu áreiðanlegar, og
- c. varanlegur mismunur umfram 1.000.000 evrur sem stafar af beitingu tiltekinnar meginreglu eða staðals á tekju- eða gjaldaliði eða viðskipti sé leiðréttur, ef sú meginregla eða staðall er frábrugðinn þeim fjárhagsstaðli sem notaður er við gerð samstæðureikningsskila endanlegrar móðureiningar, í samræmi við þá meðferð sem krafist er fyrir þann lið samkvæmt þeim reikningsskilastaðli sem er notaður við gerð samstæðureikningsskilanna.

Þegar endanleg móðureining hefur ekki gert samstæðureikningsskil í samræmi við viðurkenndan reikningsskilastaðal, eins og um getur í c-lið 6. liðar 3. gr., skal leiðrétta samstæðureikningsskil endanlegrar móðureiningar til að koma í veg fyrir hvers kyns verulega röskun á samkeppni.

Ef endanleg móðureining gerir ekki samstæðureikningsskil eins og um getur í a-, b- og c-lið 6. málslíðar 3. gr., skulu samstæðureikningsskil endanlegu móðureiningarinnar, sem um getur í d-lið 6. málslíðar 3. gr., vera þau samstæðureikningsskil sem hefðu verið gerð ef endanleg móðureining hefði þurft að gera slík samstæðureikningsskil í samræmi við:

- a. viðurkenndan reikningsskilastaðal eða
- b. heimilaðan reikningsskilastaðal, að því tilskildu að slíkum samstæðureikningsskilum sé breytt til að koma í veg fyrir hvers kyns verulega röskun á samkeppni.

Ef beiting sértækrar meginreglu eða málsmeðferðar samkvæmt viðurkenndum reikningsskilavenjum veldur verulegri röskun á samkeppni skal reikningshaldsleg meðferð hvers kyns þátta eða viðskipta sem falla undir þá meginreglu eða málsmeðferð leiðrétt í samræmi við þá meðferð sem krafist er vegna þáttarins eða viðskiptanna samkvæmt alþjóðlegum reikningsskilastöðlum (IAS/IFRS) sbr. skilgreiningu 2. gr. reglugerðar (EB) nr. 1606/2002 sem framkvæmdastjórn ESB hefur samþykkt sbr. 3. gr. reglugerðar (EB) nr. 1606/2002.

12. gr.

Leiðréttingar til að ákvarða hæfar tekjur eða tap

Reikningshaldslegar niðurstöður grunneininga innan samstæðu skulu leiðréttað með hliðsjón af eftirfarandi þáttum:

1. hreinn skattkostnaður,
2. undanskilinn arður,
3. undanskilinn hagnaður eða tap af eigin fé,
4. innfærður hagnaður eða tap sem myndast samkvæmt endurmatsaðferð,
5. ósamhverfur hagnaður eða -tap í erlendum gjaldmiðli,
6. kostnaður sem almennt er ekki leyfilegur samkvæmt reglum,
7. skekkjur á fyrri tímabilum og breytingar á reikningsskilareglum, og
8. áfallinn lífeyriskostnaður.

Í þessari grein er merking eftirfarandi hugtaka sem hér segir:

- a. „hreinn skattkostnaður“: hrein fjárhæð eftirfarandi þátta:
 1. áfallnir tilgreindir skattar sem safnast upp sem gjöld og hvers kyns skattar til greiðslu og frestaðir skattar sem falla þar undir og felast í tekjuskattskostnaði, þ.m.t. tilgreindir skattar á tekjur sem falla ekki undir útreikning á hæfum tekjum eða tapi,
 2. frestaðar skattinneignir vegna taps á reikningsárinu,
 3. hæfir innlendir uppbótarskattar áfallnir sem gjöld,
 4. skattar sem eru lagðir á samkvæmt lögum þessum eða, í öðru ríki samkvæmt fyrirmyndareglum OECD, áfallnir sem gjöld, og
 5. ógildir, endurgreiðanlegir tilreiknaðir skattar áfallnir sem gjöld.
- b. „undanskilinn arður“: arður eða önnur úthlutun sem er móttækin eða áfallin í tengslum við eignarhlut, að undanskildum arði eða annarri úthlutun sem er móttækin eða áfallin að því er varðar:
 1. eignarhlut:
 - sem samstæðan heldur í einingu, sem veitir rétt til innan við 10% hagnaðar, eigin fjár eða annars eigin fjár eða atkvæðisrétti þeirrar einingar á úthlutunar- eða ráðstöfunardegi („hlutafjáreign í eignasafni“) og
 - sem er í fjárhagslegri eigu grunneiningar sem tekur við eða áföllnum arði eða annarri útgreiðslu í skemmri tíma en eitt ár á úthlutunardegi,
 2. eignarhlut í fjárfestingareiningu sem fellur undir val skv. 39. gr.
- c. „Undanskilinn hagnaður eða tap af eigin fé“: merkir ágóði, hagnaður eða tap sem felst í hreinum reikningsskilatekjum eða -tapi grunneiningar sem leiðir af:
 1. hagnaði og tapi vegna breytinga á gangvirði eignarhlutar, að undanskilinni hlutafjáreign í eignasafni,
 2. hagnaði eða tapi að því er varðar eignarhlut sem er tekinn með í reikningsskilum samkvæmt hlutdeildaraðferð í reikningshaldi og

3. hagnaði og tapi af ráðstöfun eignarhlutar, að undanskilinni ráðstöfun hlutafjáreignar í eignasafni,
- d. Innfærður hagnaður eða tap sem myndast samkvæmt endurmatsaðferð merkir skv. lögum þessum: hreinn hagnaður eða tap til lækkunar eða hækkunar á tengdum tilgreindum sköttum á reikningsárinu sem stafar af beitingu reikningskilaaðferðar eða venju sem varðar alla varanlega rekstrarfjármuni.
 1. leiðréttir bókfært virði slíkra varanlegra rekstrarfjármuna reglubundið að gangvirði,
 2. færir virðisbreytingar í aðra heildarafkomu og
 3. tilgreinir ekki í kjölfarið hagnað eða tap sem er áfallið í annarri heildarafkomu í gegnum rekstrarreikning,
- e. „ósamhverfur hagnaður eða -tap í erlendum gjaldmiðli“: hagnaður eða tap í erlendum gjaldmiðli af einingu sem hefur ólíka starfrækslugjaldmiðla fyrir reikningsskil og skattskil og er:
 1. talið með í útreikningi á skattskyldum tekjum eða tapi grunneiningar og rekja má til sveiflna í gengi milli starfrækslugjaldmiðils grunneiningar fyrir reikningsskil og starfrækslugjaldmiðils grunneiningar fyrir skattskil,
 2. talið með í útreikningi á hreinum reikningsskilatekjum eða -tapi grunneiningar og rekja má til sveiflna í gengi milli starfrækslugjaldmiðils grunneiningar fyrir reikningsskil og starfrækslugjaldmiðils grunneiningar fyrir skattskil,
 3. talið með í útreikningi á hreinum reikningsskilatekjum eða -tapi grunneiningar og rekja má til sveiflna í gengi milli þriðja gjaldmiðils og starfrækslugjaldmiðils grunneiningar fyrir reikningsskil og
 4. rekja má til sveiflna í gengi milli þriðja erlenda gjaldmiðilsins og starfrækslugjaldmiðils grunneiningar fyrir skattskil, án tillits til þess hvort slíkur hagnaður eða tap í þriðja erlenda gjaldmiðli telst með skattskyldum tekjum,
 starfrækslugjaldmiðill fyrir skattskil er starfrækslugjaldmiðillinn sem notaður er til að ákvarða skattskyldar tekjur eða tap grunneiningar til tilgreinds skatts í því lögsagnarumdæmi sem hún er staðsett; starfrækslugjaldmiðill fyrir reikningsskil er starfrækslugjaldmiðillinn sem notaður er til að ákvarða hreinar reikningsskilatekjur eða -tap grunneiningar; þriðji gjaldmiðillinn er gjaldmiðill sem er ekki starfrækslugjaldmiðill grunneiningar fyrir reikningsskil eða skattskil,
- f. „kostnaður sem almennt er ekki leyfilegur samkvæmt reglum“:
 1. kostnaður sem grunneining hefur stofnað til vegna ólöglegra greiðslna, þ.m.t. mútur og fyrirgreiðslufé og
 2. kostnaður sem grunneining hefur stofnað til vegna sekta og viðurlaga sem eru jafnhá eða hærri en 50.000 evrur eða jafngild fjárhæð í þeim starfrækslugjaldmiðli sem hreinar reikningsskilatekjur eða -tap grunneiningarinnar er reiknað í,
- g. „skekktur á fyrri tímabilum og breytingar á reikningsskilareglum“: merkir breytingar á upphaflegu eigin fé grunneiningar í upphafi reikningsárs sem rekja má til:
 1. leiðréttingar á skekkju við ákvörðun á hreinum reikningsskilatekjum eða -tapi á fyrri reikningsári sem hafði áhrif á tekjur eða gjöld sem má taka með í útreikning á hæfum tekjum eða tapi á því fyrri reikningsári nema að því marki sem slík leiðrétting á skekkju leiddi til verulegrar lækkunar á skuldbindingu að því er varðar tilgreinda skatta sem falla undir 21. gr., og
 2. breytingar á reikningsskilaaðferðum eða -venjum sem höfðu áhrif á tekjur eða gjöld sem tekin eru með í útreikning á hæfum tekjum eða tapi,

h. „áfallinn lífeyriskostnaður“: merkir mismunur á fjárhæð kostnaðar vegna lífeyrisskuldbindinga sem innifallinn er í hreinum reikningsskilatekjum eða -tapi og fjárhæðinni sem greidd er í lífeyrissjóð á reikningsárinu.

Að vali gagnaskilagrunneiningar getur hún skipt út fjárhæðinni sem heimilt er að draga frá við útreikning á skattskyldum tekjum þar sem hún er staðsett fyrir fjárhæðina sem er gjaldfærð í reikningsskilum vegna kostnaðar eða gjalda slíkrar grunneiningar sem var greidd með jöfnunargreiðslum sem byggjast á hlutabréfum.

Ef valkosturinn um hlutabréfavalrétt hefur ekki verið nýttur skal fjárhæð bótakostnaðar eða -kostnaðar sem byggist á eignarhlutatengingu, sem hefur verið dregin frá hreinum reikningsskilatekjum eða -tapi grunneiningar vegna útreiknings á hæfum tekjum eða tapi fyrir öll undangengin reikningsskilaár tekin með á reikningsskilaárinu þegar sá valkostur er fallinn úr gildi.

Ef hluti af fjárhæð kostnaðar eða gjalda vegna kaupréttar hefur verið færður í reikningsskil grunneiningar á reikningsskilaárinu á undan því reikningsskilaári þegar ákvörðun var tekin skal fjárhæð sem er jöfn mismuninum á heildarfjárhæð kostnaðar eða gjalda vegna veitingar kaupréttar og hefur verið dreginn frá vegna útreiknings á hæfum tekjum eða tapi á þessum fyrri reikningsskilaárum og heildarfjárhæð kostnaðar eða gjalda vegna veitingar kaupréttar og hefðu verið dregin frá vegna útreiknings á hæfum tekjum eða tapi á þessum fyrri reikningsskilaárum, vera tekin með í útreikning á hæfum tekjum eða tapi grunneiningar vegna þess reikningsskilaárs.

Valið skal fara fram í samræmi við 1. mgr. 41. gr. og skal gilda með samræmdum hætti um allar grunneiningar innan sömu lögsögu fyrir árið sem valið eða ákvörðun er tekin og öll síðari reikningsár.

Á reikningsárinu þegar val er dregið til baka skal fjárhæð ógreidds kostnaðar eða gjalda vegna veitingar kaupréttarins og er dregin frá er hærri en áfallinn kostnaður í reikningsskilum, tekin með í útreikning á tekjum eða tapi grunneiningar.

Öll viðskipti milli grunneininga, sem eru staðsettar í ólíkum lögsagnarumdæmum og ekki færð inn með sömu fjárhæð í reikningsskilum beggja grunneininga eða ekki í samræmi við armslengdarregluna, skulu leiðrétt þannig að fjárhæð þeirra sé sú sama og í samræmi við armslengdarregluna.

Tap vegna sölu eða annarrar yfirfærslu eignar milli tveggja grunneininga innan sömu lögsögu sem er ekki skráð með samræmdum hætti og í samræmi við armslengdarregluna skal aðlagð á grundvelli armslengdarreglunnar ef það tap er tekið með í útreikning á hæfum tekjum eða tapi.

Að því er þessa málsgrein varðar merkir „armslengdarreglan“ þá meginreglu að viðskipti milli grunneininga skuli færð inn með vísun til þeirra skilyrða sem hefðu gilt milli ótengdra eininga í sambærilegum viðskiptum og við sambærilegar aðstæður.

Hæfur endurgreiðanlegur skattaafsláttur, sem um getur í 38. lið 3. gr., skal meðhöndlaður sem tekjur við útreikning á hæfum tekjum eða tapi grunneiningar. Ekki skal meðhöndla óhæfan, endurgreiðanlegan skattaafslátt sem tekjur við útreikning á hæfum tekjum eða tapi grunneiningar.

Gagnaskilagrunneiningar mega við framtalsskil ákvarða hagnað og tap að því er varðar eignir og skuldir, sem falla undir gangvirðis- eða virðisrýrnunarreikningsskil í samstæðureikningsskilum fyrir tiltekið reikningsár, á grundvelli innlausnarreglunnar við útreikning á hæfum tekjum eða tapi.

Hagnaður eða tap sem hlýst af ákvörðun um beitingu gangvirðis- eða virðisrýmnunarreikningsskila að því er varðar eign eða skuld skal undanskilið í útreikningi á hæfum tekjum eða tapi grunneiningar samkvæmt fyrsta málslíð.

Bókfært virði eignar eða skuldar í þeim tilgangi að ákvarða hagnað eða tap samkvæmt fyrsta málslíð skal vera bókfært virði á þeim tíma þegar eignin var keypt eða stofnað var til skuldarinnar, eða á fyrsta degi reikningsársins þegar valið fór fram, eftir því hvor daginn ber upp síðar.

Valið skal gert í samræmi við 1. mgr. 41. gr. og gilda um allar grunneiningar sem eru innan lögsögunnar sem ákvörðunin á við, nema gagnaskilagrunneining kjósi að takmarka valið við efnislegar eignir grunneininga eða við fjárfestingareiningar.

Á reikningsárinu þegar valið er dregið til baka skal fjárhæð, sem er jöfn mismuninum á gangvirði eignarinnar eða skuldarinnar og bókfærðu virði eignarinnar eða skuldarinnar við upphaf reikningsársins þegar valið er dregið til baka, ákvarðað samkvæmt valinu lögð við, ef gangvirði er hærra en bókfært virði, eða dregin frá, ef bókfært virði er hærra en gangvirði, við útreikning á hæfum tekjum eða tapi grunneininga.

Gagnaskilagrunneiningar geta valið að aðlaga hæfar tekjur eða tap grunneiningar sem er innan lögsögu, sem stafar af ráðstöfun slíkrar grunneiningar á staðbundnum efnislegum eignum í lögsögunni til annarra þriðju aðila en aðila í samstæðunni, á reikningsári eins og sett er fram í þessari málsgrein. Að því er þessa málsgrein varðar eru staðbundnar, efnislegar eignir fastafjármunir sem eru staðsettir innan sömu lögsögu og grunneiningin.

Jafna skal hreinan hagnað af ráðstöfun efnislegra staðbundinna eigna, eins og um getur í fyrstu málsgrein, á reikningsárinu þegar ákvörðun er tekin, á móti hreinu tapi grunneiningar sem er staðsett í þeirri lögsögu, sem stafar af ráðstöfun efnislegra staðbundinna eigna, eins og um getur í fyrsta málslíð þessarar málsgreinar, á reikningsárinu þegar valið fer fram og fjórum reikningsárum á undan því reikningsári („fimm ára tímabili“). Hreinn hagnaður skal fyrst jafnaður á móti hreinu tapi sem hefur orðið á fyrsta rekstrarári fimm ára tímabilsins. Hvers kyns eftirstöðvar hreins hagnaðar skulu færðar yfir og jafnaðar á móti hreinu tapi sem hefur myndast á síðari reikningsárum fimm ára tímabilsins.

Hvers kyns hreinn hagnaður, sem eftir stendur eftir beitingu annars málslíðar þessarar málsgreinar, skal dreift jafnt yfir fimm ára tímabilið fyrir útreikning á hæfum tekjum eða tapi sérhverrar grunneiningar sem er staðsett í þeirri lögsögu og hefur fengið hreinan hagnað af ráðstöfun á staðbundnum efnislegum eignum eins og um getur í fyrsta málslíð þessarar málsgreinar á því reikningsári sem valið fer fram. Eftirstöðvar hreins hagnaðar sem úthlutað er til grunneiningar skal vera í réttu hlutfalli við hreinan hagnað þeirrar grunneiningar, deilt með hreinum hagnaði allra grunneininga.

Ef engin grunneining innan lögsögu hefur hreinan hagnað af ráðstöfun staðbundinna efnislegra eigna, eins og um getur í fyrsta málslíð þessarar málsgreinar á því reikningsári þegar ákvörðun fer fram, skal eftirstæðri fjárhæð hreins hagnaðar eins og um getur í þriðja málslíð þessarar málsgreinar úthlutað jafnt til allra grunneininga innan lögsögunnar og dreift jafnt yfir fimm ára tímabil fyrir útreikning á hæfum tekjum eða tapi sérhverrar þessara grunneininga.

Allar leiðréttingar samkvæmt þessari málsgrein fyrir reikningsárin á undan því reikningsári sem ákvörðun er tekin skulu háðar leiðréttingum í samræmi við 1. mgr. 25. gr. Val skal fara fram á hverju ári í samræmi við 2. mgr. 41. gr.

Ekki skal taka tillit til neins kostnaðar í tengslum við fjármögnunarfyrirkomulag þar sem ein eða fleiri grunneiningar leggja fram lán til fjárfestingar eða fjárfesta með öðrum hætti í einni eða fleiri grunneiningum í sömu samstæðu („fjármögnunarfyrirkomulag innan

samstæðu“) við útreikning á hæfum tekjum eða tapi grunneiningar ef eftirfarandi skilyrði eru uppfyllt:

- a. grunneiningin er staðsett í lágs kattaríki eða lögsögu sem hefði verið lágt skattlögð ef grunneiningin hefði ekki stofnað til kostnaðarins,
- b. raunhæft er að ætla að á væntum gildistíma fjármögnunarfyrirkomulags innan samstæðu hækki fjárhæð gjalda sem tekið er tillit til við útreikning á hæfum tekjum eða tapi viðkomandi einingar innan samstæðu án þess að það leiði til samsvarandi hækkunar á skattskyldum tekjum grunneiningar innan samstæðu sem veitir lánið („mótaðilinn“),
- c. mótaðilinn er staðsettur í lögsögu sem er ekki lágs kattaríki eða lögsögu sem hefði ekki verið lágt skattlögð ef tekjur tengdar gjöldunum hefðu ekki runnið til mótaðilans.

Endanleg móðureining getur ákveðið að beita reikningshaldslegri samstæðumeðferð til að fella niður tekjur, gjöld, hagnað og tap af viðskiptum milli grunneininga sem eru í sama lögsagnarumdæmi og falla undir skattasamstæðu í þeim tilgangi að reikna út hreinar, hæfar tekjur eða tap þessara grunneininga.

Val skal fara fram í samræmi við 1. mgr. 41. gr.

Á því reikningsári þegar val fer fram eða er dregið til baka skal gera viðeigandi leiðréttingar til að ekki sé oftari tekið tillit til hæfra tekna eða taps en einu sinni eða því sleppt vegna slíks vals eða afturköllunar.

Vátryggingafélag skal undanskilja hvers kyns fjárhæðir, sem það krefur vátryggingataka um, frá útreikningi á hæfum tekjum eða tapi vegna skatta sem vátryggingafélagið greiðir að því er varðar endurgreiðslur til vátryggingataka. Vátryggingafélag skal, við útreikning á hæfum tekjum eða tapi, taka með hvers kyns endurgreiðslur til vátryggingataka sem ekki koma fram í hreinum reikningskilatekjum eða -tapi að því marki sem samsvarandi hækkun eða lækkun á skuld við vátryggingataka kemur fram í hreinum reikningsskilatekjum eða -tapi.

Hvers kyns fjárhæðir sem eru færðar inn sem lækkun á eigin fé grunneiningar og eru tilkomnar vegna útgreiðslna sem eru gerðar eða koma til greiðslu að því er varðar gerning sem grunneining gefur út samkvæmt kröfum um varfærnisreglur („viðbótar eigið fé þáttar 1“) skulu meðhöndlaðar sem kostnaður við útreikning á hæfum tekjum eða tapi.

Fjárhæð sem er færð sem aukning á eigin fé grunneiningar og er tilkomin vegna útgreiðslna sem móttæknar eru eða til stendur að taka við að því er varðar viðbótar eigið fé þáttar 1 sem grunneiningin hefur í vörslu sinni, skal tekin með í útreikning á hæfum tekjum eða tapi.

13. gr.

Undanþága vegna tekna af alþjóðasjóflutningum

Í þessari grein er merking eftirfarandi hugtaka sem hér segir:

- a. „tekjur af alþjóðasjóflutningum“: hreinar tekjur sem grunneining aflar af eftirfarandi starfsemi, að því tilskildu að flutningurinn fari ekki fram um skipgengar vatnaleiðir innan sömu lögsögu:
 1. farþega- eða farmflutningar með skipum í flutningum á alþjóðaleiðum, hvort sem skipið er í eigu grunneiningar, það leigt eða á annan hátt tiltækt fyrir grunneiningu,
 2. farþega- eða farmflutningar með skipum í flutningum á alþjóðaleiðum samkvæmt fyrirkomulagi um flutning eftir áætlun með komu- og brottfarartíma,
 3. leiga á skipi sem ætlað er til farþega- eða farmflutninga á alþjóðaleiðum eftir áætlun með fullum búnaði, áhöfn og birgðum,
 4. leiga á skipi, sem notað er til farþega- eða farmflutninga á alþjóðaleiðum, í þurrleigu, til annarrar grunneiningar,

5. þátttaka í rekstrarsamvinnu, sameiginlegu fyrirtæki eða alþjóðlegum rekstrarsamtökum sem sér um flutninga á farþegum eða farmi með skipum á alþjóðaleiðum og
 6. sala á skipi sem notað er til farþega- eða farmflutninga á alþjóðaleiðum, að því tilskildu að skipið hafi verið í notkun hjá grunneiningu í a.m.k. eitt ár,
- b. „hæfar viðbótaskjör af alþjóðasjóflutningum“: hreinar tekjur sem grunneining aflar í eftirfarandi starfsemi, að því tilskildu að slík starfsemi sé aðallega í tengslum við farþega- eða farmflutninga með skipum í flutningum á alþjóðaleiðum:
1. leiga á skipi í þurrleigu, til annars skipafélags sem er ekki grunneining, að því tilskildu að leigutíminn sé ekki lengri en þrjú ár,
 2. sala farmiða sem önnur skipafélög gefa út fyrir innanlandshluta af millilandasiglingum,
 3. leiga og skammtúmageymsla á gámum eða seinkunargjöld vegna síðbúinna skila gámum,
 4. þjónustustarfsemi sem verkfræðingar, viðhaldsmenn, starfsfólk sem meðhöndlar farm, starfsfólk við veitingaþjónustu og þjónustu við viðskiptavinum veita öðrum skipafélögum og
 5. fjárfestingarskjör þar sem fjárfestingin sem gefur af sér tekjurnar er óaðskiljanlegur hluti af rekstri skipa í flutningum á alþjóðaleiðum.

Tekjur af alþjóðasjóflutningum og hæfar viðbótaskjör af alþjóðasjóflutningum grunneiningar skulu ekki teknar með í útreikningi á hæfum tekjum eða tapi, að því tilskildu að grunneiningin sýni fram á að framkvæmd stefnumótunar eða rekstrarstjórnunar allra viðkomandi skipa fari í reynd fram innan lögsögunnar þar sem grunneiningin er staðsett.

Þegar útreikningur á tekjum af alþjóðasjóflutningum grunneiningar og hæfum viðbótaskjör af alþjóðasjóflutningum leiðir til taps, skal slíkt tap undanskilið í útreikningi á hæfum tekjum eða tapi grunneiningar.

Samanlagðar hæfar viðbótaskjör af alþjóðasjóflutningum allra grunneininga sem eru staðsettar innan lögsögu skulu ekki fara yfir 50% af tekjum þessara grunneininga af alþjóðasjóflutningum.

Kostnaði sem grunneining stofnar til og rekja má beint til starfsemi hennar við alþjóðasjóflutninga, sem talin er upp í a-lið 1. mgr., og gilda stoðstarfsemi við alþjóðasjóflutninga, sem talin er upp í b-lið 1. mgr., skal skipt niður á slíka starfsemi til að reikna út hreinar tekjur af alþjóðasjóflutningum og hæfar viðbótaskjör grunneiningar af alþjóðasjóflutningum.

Kostnaður sem fellur á grunneiningu og stafar óbeint af starfsemi hennar við alþjóðasjóflutninga og gildri stoðstarfsemi við alþjóðasjóflutninga skal dreginn frá reglulegum tekjum grunneiningar af slíkri starfsemi til að reikna tekjur grunneiningar af alþjóðasjóflutningum og hæfar viðbótaskjör grunneiningar af alþjóðasjóflutningum á grundvelli reglulegra tekna þeirra af slíkri starfsemi miðað við heildartekjur.

Allur beinn og óbeinn kostnaður, sem rekja má til tekna grunneiningar af alþjóðasjóflutningum og hæfar viðbótaskjör grunneiningar af alþjóðasjóflutningum í samræmi við 5. mgr., skal undanskilinn við útreikning á gildum tekjum eða tapi.

14. gr.

Útdeiling á hæfum tekjum eða tapi milli aðaleiningar og fastrar starfsstöðvar

Ef grunneining er föst starfsstöð, eins og skilgreint er í a-, b- eða c-lið 13. liðar 3. gr., skulu hreinar reikningsskilatekjur eða -tap vera þær hreinu tekjur eða tap sem fram koma í aðskildum reikningsskilum þessarar föstu starfsstöðvar.

Þegar föst starfsstöð er ekki með aðskilin reikningsskil skulu hreinar tekjur eða tap af reikningsskilum hennar vera sú fjárhæð sem hefði verið færð í aðskilin reikningsskil, ef þau hefðu verið gerð á sjálfstæðum grundvelli og í samræmi við þann reikningsskilastaðal sem notaður er við gerð samstæðureikningsskila endanlegrar móðureiningar

Ef grunneining uppfyllir skilgreininguna á fastri starfsstöð í a- eða b-lið 13. liðar 3. gr. skulu hreinar reikningsskilatekjur eða -tap leiðrétt svo að þau sýni eingöngu fjárhæðir og þætti tekna og gjalda sem rekja má til hennar í samræmi við gildandi tvísköttunarsamning eða landslög innan lögsögunnar þar sem hún er staðsett, án tillits til fjárhæðar skattskyldra tekna og fjárhæðar frádráttarbærra útgjalda innan þeirrar lögsögu.

Ef grunneining uppfyllir skilgreininguna á fastri starfsstöð í c-lið 13. liðar 3. gr. skal leiðrétta hreinar reikningsskilatekjur eða -tap svo að það sýni eingöngu fjárhæðir og þætti tekna og útgjalda sem rekja má til hennar í samræmi við 7. gr. fyrirmyndar að samningi Efnahags- og framfarastofnunarinnar (OECD) um tekjur og fjármagn, með áorðnum breytingum.

Ef grunneining uppfyllir skilgreininguna á fastri starfsstöð í d-lið 13. liðar 3. gr. skal reikna hreinar reikningsskilatekjur eða -tap út frá fjárhæðum og þáttum tekna sem eru undanþegnar í lögsögunni þar sem aðaleiningin er staðsett og rekja má til þeirrar starfsemi sem fram fer utan þeirrar lögsögu og fjárhæða og þátta sem ekki eru dregin frá í skattalegum tilgangi í lögsögunni þar sem aðaleining er staðsett og rekja má til slíkrar starfsemi.

Ekki skal taka tillit til hreinna reikningsskilatekna eða -taps fastrar starfsstöðvar við ákvörðun á hæfum tekjum eða tapi aðaleiningar, nema að því leyti sem kveðið er á um í 5. mgr.

Fara skal með hæft tap fastrar starfsstöðvar sem kostnað aðaleiningar við útreikning á hæfum tekjum eða tapi að því marki sem farið er með tap fastrar starfsstöðvar sem kostnað við útreikning á skattskyldum innlendum tekjum slíkrar aðaleiningar og er ekki jafnað á móti þætti í skattskyldum innlendum tekjum sem eru skattlagðar samkvæmt lögum bæði í lögsögu aðaleiningarinnar og lögsögu fastrar starfsstöðvar.

Fara skal með hæfar tekjur sem föst starfsstöð aflar síðar sem hæfar tekjur aðaleiningar, upp að þeirri fjárhæð hæfs taps sem áður var farið með sem gjöld aðaleiningar samkvæmt fyrstu málsgrein.

15. gr.

Útdeiling á hæfum tekjum eða tapi gegnumstreymiseiningar

Lækka skal hreinar reikningsskilatekjur eða -tap grunneiningar sem er gegnumstreymiseining um þá fjárhæð sem hægt er að úthluta eigendum hennar sem eru ekki samstæðueiningar og halda eignarhlut sínum í slíkri gegnumstreymiseiningu á beinan hátt eða í gegnum keðju af skattalega gagnsæjum einingum, nema:

- a. gegnumstreymiseining sé endanleg móðureining eða
- b. endanleg móðureining, sem um getur í a-lið, haldi gegnumstreymiseiningu með beinum hætti eða í gegnum skattalega gagnsæjar einingar.

Lækka skal hreinar reikningsskilatekjur eða -tap grunneiningar sem er gegnumstreymiseining um hreinar reikningsskilatekjur eða -tap sem er úthlutað á aðra grunneiningu.

Ef gegnumstreymiseining rekur starfsemi alfarið eða að hluta til í gegnum fasta starfsstöð skal færa hreinar reikningsskilatekjur eða -tap, sem stendur eftir þegar 1. mgr. þessarar greinar hefur verið beitt, á þá föstu starfsstöð í samræmi við 14. gr.

Ef skattalega gagnsæ eining er ekki endanleg móðureining skal hreinum reikningsskilatekjum eða -tapi gegnumstreymiseiningar, sem eftir standa eftir beitingu 1. og 3. mgr., úthlutað til eigenda grunneiningar sinna í samræmi við eignarhlutdeild þeirra í gegnumstreymiseiningunni.

Ef gegnumstreymiseining er skattalega gagnsæ eining sem er endanleg móðureining eða öfug blendingseining skal úthluta hvers kyns hreinum reikningsskilatekjum eða -tapi gegnumstreymiseiningarinnar, sem eftir standa eftir beitingu 1. og 3. mgr., til endanlegrar móðureiningar eða öfugar blendingseiningar.

Beita skal 3., 4. og 5. mgr. á aðskilinn hátt að því er varðar eignarhlut sérhvers aðila í gegnumstreymiseiningu.

IV. KAFLI

ÚTREIKNINGUR Á LEIÐRÉTTUM TILGREINDUM SKÖTTUM

16. gr.

Tilgreindir skattar

Tilgreindir skattar grunneiningar skulu taka til:

- skatta sem eru færðir í reikningsskil grunneiningar að því er varðar tekjur eða hagnað eða hlutdeild í tekjum eða hagnaði grunneiningar sem hún á eignarhlut í,
- skatta á úthlutaðan hagnað, áætlaða úthlutun hagnaðar og kostnað sem ekki tengist starfsemi, sem eru lagðir á samkvæmt réttmætu útgreiðslukerfi skatts,
- skatta sem lagðir eru á í stað tekjuskatts félaga sem gildir almennt og
- skatta sem lagðir eru á með vísun til óráðstafaðs eigin fjár og eigin fjár félaga, þ.m.t. skatta á marga þætti sem byggjast á tekjum og eigin fé.

Tilgreindir skattar grunneiningar skulu ekki taka til:

- uppbótarskatts sem lagður er á móðureiningu samkvæmt hæfri reglu um tekjuviðbót,
- uppbótarskatts sem lagður er á grunneiningu samkvæmt hæfum innlendum uppbótarskatti,
- skatta sem rekja má til leiðréttingar sem grunneining gerir vegna beitingar á gildri hæfri reglu um undirskattlagðan hagnað,
- ógilds endurgreiðanlegs tilreiknaðs skatts og
- skatta sem vátryggingafélag greiðir í tengslum við endurgreiðslu til vátryggingataka.

Tilgreindir skattar að því er varðar hvers kyns hreinan hagnað eða tap sem stafar af ráðstöfun staðbundinna efnislegra eigna, eins og um getur í fyrsta málslíð 7. mgr. 12. gr., á reikningsárinu samkvæmt vali sem um getur í framangreindum málslíð, skulu undanskildir frá útreikningi á tilgreindum sköttum.

17. gr.

Leiðréttir tilgreindir skattar

Leiðréttir tilgreindir skattar grunneiningar fyrir reikningsár skulu ákvarðaðir með því að leiðrétt skatta til greiðslu í reikningsskilum hennar, með tilliti til tilgreindra skatta á reikningsárinu með:

- a. hreinni fjárhæð viðbótar við og frádráttar frá tilgreindum sköttum á reikningsárinu í samræmi við 2. og 3. mgr.,
- b. heildarfjárhæð frestaðrar skattaleiðréttingar, í samræmi við 18. gr., og
- c. hækkun eða lækkun á tilgreindum sköttum sem eru færðir í eigið fé eða aðra heildarafkomu í tengslum við fjárhæðir sem eru teknar með í útreikningi á hæfum tekjum eða tap sem skattur verður lagður á samkvæmt staðbundnum skattareglum.

Viðbætur við tilgreinda skatta á grunneiningu á reikningsárinu skulu fela í sér:

- a. hvers kyns fjárhæðir tilgreindra áfallinna skatta sem kostnaður fyrir skattlagningu hagnaðar í reikningsskilum,
- b. hvers kyns fjárhæðir gildrar frestaðrar skattinneignar vegna taps sem hefur verið notuð skv. 2. mgr. 19. gr.
- c. hvers kyns fjárhæðir tilgreindra skatta sem tengjast óvissri skattstöðu sem áður var undanskilin skv. d-lið 3. mgr. og er greidd á reikningsárinu og
- d. hvers kyns inneignar- eða endurgreiðslufjárhæðir vegna fullgilds endurgreiðanlegs skattaafsláttar til lækkunar á sköttum til greiðslu.

Frádráttur frá tilgreindum sköttum fyrir grunneiningu á reikningsárinu skal fela í sér:

- a. fjárhæð skammtímaskattkostnaðar að því er varðar tekjur sem eru undanskildar útreikningi á gildum tekjum eða tapi skv. III. kafla,
- b. hvers kyns inneignar- eða endurgreiðslufjárhæðir vegna ógilds endurgreiðanlegs skattaafsláttar sem ekki var færður til lækkunar á sköttum til greiðslu.
- c. hvers kyns fjárhæðir tilgreindra skatta sem eru endurgreiddar eða færðar til tekna hjá grunneiningu sem ekki var farið með sem leiðréttingu á samtímaskattkostnaði í reikningsskilum, nema um sé að ræða fullgildan endurgreiðanlegan skattaafslátt,
- d. fjárhæð skatta til greiðslu sem tengist óvissri skattstöðu og
- e. hvers kyns fjárhæð skatta til greiðslu sem ekki er búist við að verði greiddur innan þriggja ára frá lokum skattársins.

Að því er varðar útreikning á leiðréttingum tilgreindum sköttum, ef fjárhæð tilgreindu skattanna er lýst í fleiri en einum lið 1., 2. og 3. mgr., skal hún aðeins tekin til greina einu sinni.

Ef engar hæfar hreinar tekjur eru fyrir hendi á reikningsári innan lögsögu og fjárhæð leiðréttra tilgreindra skatta í þeirri lögsögu er neikvæð og lægri en fjárhæð sem jafngildir hæfu hreinu tapi margfaldað með lágmarksskatthlutfalli („væntanlegir leiðréttrir tilgreindir skattar“) skal fara með fjárhæðina, sem er jöfn mismuninum á fjárhæð leiðréttra tilgreindra skatta og fjárhæð væntanlegra leiðréttra tilgreindra skatta, sem aukalegan uppbótarskatt á því reikningsári. Fjárhæð aukalegs uppbótarskatts skal lagt á hverja grunneiningu innan lögsögunnar í samræmi við 3. mgr. 25. gr.

18. gr.

Heildarfjárhæð leiðréttingar á frestuðum skatti

Samkvæmt ákvæði þessu er merking eftirfarandi hugtaka sem hér segir:

- a. „óheimil uppsöfnun“:
 - 1. hvers kyns hreyfing í áföllnum frestuðum skattkostnaði í reikningsskilum grunneiningar sem tengist óvissri skattstöðu og
 - 2. hvers kyns hreyfing í áföllnum frestuðum skattkostnaði í reikningsskilum grunneiningar sem tengist útgreiðslum frá grunneiningu,
- b. „óuppgerð uppsöfnun“: hvers kyns hækkun á frestaðri skattskuldbindingu sem færð er í reikningsskil grunneiningar á reikningsári og ekki er búist við að verði greidd innan þess

tímabils sem sett er fram í 7. mgr. þessarar greinar og sem gagnaskilagrunneining velur árlega, í samræmi við 2. mgr. 41. gr., að telja ekki með í heildarfjárhæð leiðréttingar á frestuðum skatti fyrir slíkt reikningsár.

Ef skatthlutfallið sem er notað til að reikna frestaðan skattkostnað er jafnt eða lægra en lágmarksskatthlutfall skal heildarfjárhæð leiðréttingar á frestuðum skatti, sem bæta á við leiðréttu tilgreinda skatta grunneiningar á skattári reikningsári skv. b-lið 1. mgr. 17. gr., vera frestaður skattkostnaður sem áfallinn er í reikningsskilum hennar að því er varðar tilgreinda skatta, með fyrirvara um leiðréttingar skv. 3.–6. mgr. þessarar greinar.

Ef skatthlutfallið sem er notað til að reikna út frestaðan skattkostnað er hærra en lágmarksskatthlutfall skal heildarfjárhæð leiðréttingar á frestuðum skatti, sem bæta á við leiðréttu tilgreinda skatta grunneiningar á reikningsári skv. b-lið 1. mgr. 17. gr., vera sá frestaði skattkostnaður sem er áfallinn í reikningsskilum hennar að því er varðar tilgreinda skatta sem eru endurreiknaðir samkvæmt lágmarksskatthlutfalli, með fyrirvara um leiðréttingarnar skv. 3.–6. mgr. þessarar greinar.

Heildarfjárhæð leiðréttingar á frestuðum skatti skal hækkuð um:

- a. hvers kyns fjárhæð óheimillar uppsöfnunar eða óuppgerðrar uppsöfnunar á reikningsárinu og
- b. hvers kyns fjárhæð endurheimtrar frestaðrar skattskuldbindingar sem var ákvörðuð á næstliðnu reikningsári og hefur verið greidd á reikningsárinu.

Ef frestuð skattinneign vegna taps er ekki færð í reikningsskil á reikningsári vegna þess að viðmiðanir um færslu eru ekki uppfylltar skal heildarfjárhæð leiðréttingar á frestuðum skatti vera lækkuð um þá fjárhæð sem hefði lækkað heildarfjárhæð leiðréttingar á frestuðum skatti, ef frestuð skattinneign vegna taps væri áfallin á reikningsárinu.

Heildarfjárhæð leiðréttingar á frestuðum skatti skal ekki innihalda:

- a. fjárhæð frestaðs skattkostnaðar að því er varðar þætti sem eru undanskildir útreikningi á hæfum tekjum eða tapi skv. III. kafla,
- b. fjárhæð frestaðs skattkostnaðar að því er varðar óheimila uppsöfnun og óuppgerða uppsöfnun,
- c. áhrif virðisleiðréttingar eða leiðréttingar á færslu reikningsskila að því er varðar frestaða skattinneign,
- d. fjárhæð frestaðs skattkostnaðar sem stafar af endurmati, með tilliti til breytingar á gildandi innlendu skatthlutfalli, og
- e. fjárhæð frestaðs skattkostnaðar að því er varðar myndun og notkun skattaafsláttar.

Ef frestuð skattinneign, sem rekja má til hæfs taps grunneiningar, hefur verið færð á reikningsári í hlutfalli sem er lægra en lágmarksskatthlutfall er heimilt að endurákvarða hana samkvæmt lágmarksskatthlutfallinu á sama reikningsári að því tilskildu að skattgreiðandi geti sýnt fram á að frestuðu skattinneignina megi rekja til hæfs taps.

Ef frestuð skattinneign er hækkuð samkvæmt fyrsta málslíð skal lækka heildarfjárhæð leiðréttingar á frestuðum skatti til samræmis.

Endurheimta skal frestaða skattskuldbindingu, sem er ekki bakfærð og ef fjárhæðin er ekki greidd á næstu fimm rekstrarárum, að því marki sem tekið var tillit til hennar í heildarfjárhæð leiðréttingar á frestuðum skatti grunneiningar.

Fara skal með fjárhæð endurheimtrar frestaðrar skattskuldbindingar, sem ákvörðuð er fyrir yfirstandandi reikningsár, sem frádrátt frá tilgreindum sköttum á fimmta reikningsári á undan yfirstandandi reikningsári og endurreikna skal virkt skatthlutfall og uppbótarskatt fyrir það reikningsár í samræmi við 1. mgr. 25. gr. Endurheimt frestuð skattskuldbinding fyrir yfirstandandi reikningsár skal vera sú fjárhæð hækkunar í flokki frestaðra skattskuldbindinga

sem var innifalin í heildarfjárhæð frestaðrar skattaleiðréttingar á fimmta reikningsári á undan yfirstandandi reikningsári og hefur ekki verið bakfærð við lok síðasta dags yfirstandandi reikningsárs.

Þrátt fyrir ákvæði 7. mgr. skal ekki endurheimta frestaða skattskuldbindingu ef hún er undantekning frá endurheimt uppsöfnunar þótt hún sé ekki bakfærð eða greidd innan næstu fimm ára. Undantekning frá endurheimt uppsöfnunar skal vera fjárhæð uppsafnaðs skattkostnaðar sem heimfæra má á breytingar á tengdum frestuðum skattskuldbindingum að því er varðar eftirfarandi þætti:

- a. endurheimt kostnaðar við efnislegar eignir,
- b. kostnað vegna leyfis eða sambærilegs fyrirkomulags ríkis til notkunar fasteigna eða nýtingar náttúruauðlinda sem felur í sér verulegar fjárfestingar í efnislegum eignum,
- c. útgjöld tengd rannsóknum og þróun,
- d. kostnað við úreldingu og úrbætur,
- e. gangverðsreikningsskil á óinnleystum hreinum hagnaði,
- f. hreinan gengishagnað erlendra gjaldmiðla,
- g. váttryggingavarasjóði og frestaðan yfirtökukostnað vegna váttryggingasamninga,
- h. hagnað af sölu efnislegrar eignar, sem er staðsett innan sömu lögsögu og grunneiningin, sem er endurfjárfestur í efnislegri eign innan sömu lögsögu og
- i. viðbótarupphæðir sem eru áfallnar vegna breytinga á reikningsskilavenjum að því er varðar þætti sem eru skráðir í a.- til h.-lið.

19. gr.

Val á hæfu tapi

Þrátt fyrir ákvæði 18. gr., getur gagnaskilagrunneining valið hæft tap fyrir lögsögu, þar sem ákvarða skal frestaða skattinneign vegna taps fyrir sérhvert rekstrarár sem hreint hæft tap er innan þeirrar lögsögu. Í því skyni skal hæf frestuð skattinneign vegna taps vera jöfn hreinu hæfu tapi á reikningsári fyrir lögsögu, margfaldað með lágmarksskatthlutfalli.

Ekki skal velja hæft tap fyrir lögsögu með réttmætt útgreiðslukerfi skatts skv. 36. gr.

Fjárhæð gildirar frestaðrar skattinneignar vegna taps, sem er ákvörðuð skv. 1. mgr., skal notuð á öllum síðari reikningsárum þar sem fyrir liggja hæfar hreinar tekjur vegna lögsögunnar, um fjárhæð sem nemur hæfum hreinum tekjum margfaldaðar með lágmarksskatthlutfalli eða tiltækri fjárhæð hæfar frestaðra skattinneigna vegna taps, ef hún er lægri.

Hin hæfa frestaða skattinneign vegna taps, sem er ákvörðuð skv. 1. mgr., skal lækkuð um þá fjárhæð sem er notuð á reikningsárinu og staðan skal flutt fram til síðari reikningsára..

Ef val á hæfu tapi er dregið til baka skal lækka hvers kyns hæfa frestaða skattinneign vegna taps, sem er ákvörðuð skv. 1. mgr., niður í núll frá og með fyrsta degi fyrsta reikningsárs þegar val varðandi gilt tap er ekki lengur í gildi.

Skila skal upplýsingum um val á gildu tapi í fyrsta framtali með uppbótarskatti, sem um getur í 40. gr., fyrir samstæðu, og skal tilgreina þá lögsögu sem ákvarðað er fyrir.

Ef gegnumstreymiseining, sem er endanleg móðureining samstæðu, velur hæft tap samkvæmt þessari grein skal hæf frestuð skattinneign vegna taps reiknuð út með vísun til hæfs taps gegnumstreymiseiningarinnar eftir lækkun, skv. 3. mgr. 34. gr.

20. gr.

Sérstök ráðstöfuntilgreindra skatta sem tiltekna tegundir grunneininga skulu greiða

Fastri starfsstöð skal úthlutað fjárhæð hvers kyns tilgreindra skatta sem eru teknir með í reikningsskil grunneiningarinnar og tengjast hæfum tekjum eða tapi af þeirri föstu starfsstöð.

Eiganda grunneiningar skal úthlutað fjárhæð hvers kyns tilgreindra skatta sem eru teknir með í reikningsskil skattalega gagnsærrar einingar og sem tengjast hæfum tekjum eða tapi sem úthlutað er til þess eiganda grunneiningar, í samræmi við 4. mgr. 15. gr.

Grunneiningu skal úthlutað fjárhæð hvers kyns tilgreindra skatta sem eru teknir með í reikningsskil beinna eða óbeinna eigenda hennar samkvæmt skattakerfi erlends félags undir yfirráðum, fyrir hlutdeild þeirra í tekjum erlenda félagsins undir yfirráðum.

Grunneiningu sem er blendingseining skal úthlutað fjárhæð hvers kyns tilgreindra skatta sem teknir eru með í reikningsskil eiganda grunneiningar og tengjast hæfum tekjum af blendingseiningunni.

„Blendingseining“ er eining sem er meðhöndluð sem aðskilinn aðili vegna tekjuskatts í lögsögunni þar sem hún er staðsett en sem skattalega gagnsæ í lögsögunni þar sem eigandi hennar er staðsettur.

Grunneiningu, sem innti af hendi úthlutun á reikningsárinu skal úthlutað fjárhæð hvers kyns tilgreindra skatta sem áfallnir eru í reikningsskilum beinna grunneiningareigenda hennar við slíka úthlutun.

Grunneiningu, sem var útdeilt tilgreindum sköttum skv. 3. og 4. mgr. að því er varðar óbeinar tekjur, skal telja slíka tilgreinda skatta með í leiðréttum tilgreindum sköttum um fjárhæð sem er jöfn úthlutuðum tilgreindum sköttum að því er varðar slíkar óbeinar tekjur.

Þrátt fyrir undanþágu fyrsta málsliðar skal grunneiningin sem um getur í fyrsta málslið taka með í leiðréttu tilgreinda skatta þá fjárhæð sem leiðir af margföldun á hlutfalli uppbótarskatts fyrir lögsöguna með þeirri fjárhæð óvirkra tekna grunneiningar sem falla undir skattakerfi erlends félags undir yfirráðum eða gagnsæisreglu skatta, ef niðurstaðan er lægri en fjárhæðin sem ákvörðuð er samkvæmt fyrsta málslið. Að því er varðar þennan málslið skal hlutfall uppbótarskatts fyrir lögsöguna ákvarðað án tillits til tilgreindra skatta sem grunneiningareigandi skal greiða að því er varðar slíkar óbeinar tekjur.

Engum tilgreindum sköttum sem grunneiningareigandi skal greiða með tilliti til slíkra óbeinna tekna sem eftir standa eftir beitingu þessarar málsgreinar skal úthluta skv. 3. og 4. mgr.

Að því er þessa málsgrein varðar þýðir „óbeinar tekjur“ eftirfarandi tekjuþættir sem teljast til hæfra tekna, að því marki sem grunneiningareigandi hefur verið skattlagður samkvæmt skattakerfi erlends félags undir yfirráðum eða vegna eignarhlutar í blendingseiningu:

- a. arður eða ígildi arðs,
- b. vextir eða ígildi vaxta,
- c. leiga,
- d. rétthafagreiðslur,
- e. lífeyrir eða
- f. hreinn hagnaður af eignum af tegund sem skapar tekjur eins og lýst er í liðum a- til e.

Ef farið er með tekjur fastrar starfsstöðvar sem hæfar tekjur aðaleiningar í samræmi við 5. mgr. 14. gr. skal farið með tilgreinda skatta í lögsögunni þar sem föst starfsstöð er staðsett og tengjast slíkum tekjum eins og tilgreinda skatta aðaleiningar sem nemur fjárhæð sem er ekki hærri en slíkar tekjur margfaldaðar með hæsta skatthlutfalli af venjulegum tekjum í lögsögunni þar sem aðaleiningin er staðsett.

21. gr.

Leiðréttingar eftir framtalsskil og breytingar á skatthlutfalli

Ef grunneining færir leiðréttingu á tilgreindum sköttum sínum fyrir næstliðið reikningsár í reikningsskil sín skal fara með slíka leiðréttingu sem leiðréttingu á sköttum á því reikningsári þegar leiðréttingin er gerð, nema hún tengist reikningsári þar sem tilgreindir skattar lækka fyrir lögsöguna.

Verði lækkun á tilgreindum sköttum sem voru teknir með í leiðréttum tilgreindum sköttum grunneiningar fyrir næstliðið reikningsár skal endurreikna virkt skatthlutfall og uppbótarskatt fyrir slíkt reikningsár í samræmi við 1. mgr. 25. gr., með því að lækka leiðréttu tilgreinda skatta um fjárhæð sem nemur lækkuninni á tilgreindu sköttunum. Breyta skal hæfum tekjum fyrir viðkomandi reikningsár og öll fyrri reikningsár til samræmis við það.

Samkvæmt árlegu vali gagnaskilagrunneiningar í samræmi við 2. mgr. 41. gr., er heimilt að fara með óverulega lækkun á tilgreindum sköttum sem leiðréttingu á sköttum á því reikningsári sem leiðréttingin er gerð. Óveruleg lækkun á tilgreindum sköttum skal vera samanlögð lækkun sem nemur innan við 1.000.000 evrum á leiðréttum tilgreindum sköttum sem ákvarðaðir eru fyrir viðkomandi lögsögu á reikningsárinu.

Ef gildandi innlent skatthlutfall er lækkað niður fyrir lágmarksskatthlutfall og slík lækkun leiðir til frestaðs skattkostnaðar skal fara með fjárhæð frestaðs skattkostnaðar, sem af því leiðir, sem leiðréttingu á skuldbindingu grunneiningar vegna tilgreindra skatta sem teknir eru með í reikninginn skv. 17. gr., fyrir næst liðið reikningsár.

Ef frestaður skattkostnaður var færður inn á lægra hlutfalli en lágmarksskatthlutfalli og gildandi skatthlutfall er síðar hækkað skal fara með frestaðan skattkostnað, sem stafar af slíkri hækkan, við greiðslu sem leiðréttingu á skuldbindingu grunneiningar vegna tilgreindra skatta sem lagðir voru á fyrir næstliðið reikningsár í samræmi við 17. gr.

Leiðréttingin samkvæmt fyrsta málslíð skal ekki vera hærri en fjárhæð sem samsvarar frestuðum skattkostnaði sem er endurreiknaður samkvæmt lágmarksskatthlutfalli.

Ef yfir 1.000.000 evrur af þeirri fjárhæð sem grunneining skal greiða sem skatta til greiðslu, og er innifalin í leiðréttum tilgreindum sköttum fyrir tiltekið reikningsár eru ekki greiddar innan þriggja ára frá lokum þess reikningsárs skal endurreikna virkt skatthlutfall og uppbótarskatt á því reikningsári sem þeirrar ógreidda fjárhæðar var krafist sem tilgreinds skatts, í samræmi við 1. mgr. 25. gr., með því að undanskilja slíka ógreidda fjárhæð frá leiðréttum tilgreindum sköttum.

V. KAFLI

ÚTREIKNINGUR Á VIRKU SKATTHLUTFALLI OG UPPBÓTARSKATTI

22. gr.

Útreikningur á virku skatthlutfalli

Virkt skatthlutfall samstæðu skal reiknað fyrir hvert reikningsár og hverja lögsögu, að því tilskildu að hreinn hæfur hagnaður sé innan lögsögunnar, í samræmi við eftirfarandi formúlu:

$$\text{Virkt skatthlutfall} = \frac{\text{leiðréttir tilgreindir skattar grunneininga í lögsögunni}}{\text{hæfur hreinn hagnaður grunneininga í lögsögunni}}$$

þar sem leiðréttir tilgreindir skattar grunneininga eru samanlagðir leiðréttir tilgreindir skattar allra grunneininga sem eru staðsettar í lögsögunni og ákvarðaðir í samræmi við IV. kafla.

Ákvarða skal hreinan hæfan hagnað eða tap grunneininga innan lögsögu fyrir reikningsár í samræmi við eftirfarandi formúlu:

$$\text{Hreinar hæfar tekjur eða tap} = \text{hæfar tekjur grunneininganna} - \text{hæft tap grunneininganna}$$

þar sem:

- a. hæfar tekjur grunneininga eru jákvæð summa af hæfum tekjum allra grunneininga innan lögsögunnar, ákvarðaðar í samræmi við III. kafla,
- b. hæft tap grunneininga er samanlagt hæfu tapi allra grunneininga sem eru staðsettar í lögsögunni, ákvarðað í samræmi við III. kafla.

Leiðréttir tilgreindir skattar og hæfar tekjur eða tap grunneininga sem eru fjárfestingareiningar skulu undanskildir við útreikning á virku skatthlutfalli í samræmi við 1. mgr. og útreikning á hreinum hæfum hagnaði í samræmi við 2. mgr.

Virkt skatthlutfall sérhverrar ríkisfangslausrar grunneiningar skal reiknað fyrir hvert reikningsár aðskilið frá virku skatthlutfalli allra annarra grunneininga.

23. gr.

Útreikningur á uppbótarskatti

Ef virkt skatthlutfall innan lögsögu þar sem grunneiningar eru staðsettar er lægra en lágmarksskatthlutfall á reikningsári skal samstæða reikna uppbótarskatt sérstaklega fyrir sérhverja grunneiningu sem hefur hæfar tekjur sem teknar eru með í útreikning á hreinum hæfum tekjum innan lögsögunnar. Uppbótarskattur skal reiknaður á grundvelli lögsögu.

Hlutfall uppbótarskatts fyrir lögsögu á reikningsári skal vera jákvæður mismunur á prósentustigum, ef einhver er, reiknaður í samræmi við eftirfarandi formúlu:

$$\text{Hlutfall uppbótarskatts} = \text{lágmarksskatthlutfall} - \text{virkt skatthlutfall}$$

þar sem virkt skatthlutfall er hlutfallið sem er reiknað í samræmi við 22. gr.

Lögsögubundinn uppbótarskattur fyrir tiltekið reikningsár skal vera jákvæð fjárhæð, ef einhver er, reiknuð í samræmi við eftirfarandi formúlu:

$$\text{Lögsögubundinn uppbótarskattur} = (\text{uppbótarskatthlutfall} \times \text{umframhagnaður}) + \text{aukalegur uppbótarskattur} - \text{innlendum uppbótarskattur}$$

þar sem:

- a. viðbótar uppbótarskattur er skattfjárhæðin sem er ákvörðuð í samræmi við 25. gr. fyrir reikningsárið,
- b. innlendum uppbótarskattur er skattfjárhæðin á reikningsárinu sem ákvörðuð er í samræmi við 10. gr. eða samkvæmt hæfum innlendum uppbótarskatti í annarri lögsögu Umframhagnaður innan lögsögu á reikningsárinu sem um getur í 3. mgr. skal vera sérhver jákvæð fjárhæð reiknuð í samræmi við eftirfarandi formúlu:

Umframhagnaður = hæfur hreinn hagnaður - efnisleg tekjuundanhága

þar sem:

- a. hæfur hreinn hagnaður er hagnaður sem ákvarðaður er í samræmi við 2. mgr. 22. gr. fyrir lögsöguna,
- b. efnisleg tekjuundanhága er sú fjárhæð sem er ákvörðuð í samræmi við 24. gr. fyrir lögsöguna.

Uppbótarskattur grunneiningar fyrir yfirstandandi reikningsár skal reiknaður út í samræmi við eftirfarandi formúlu:

$$x = \frac{\text{Uppbótarskattur grunneiningar} = \text{lögsögubundinn uppbótarskattur} \times \frac{\text{gildar tekjur allra grunneininga}}{\text{samanlagðar gildar tekjur allra grunneininga}}}{\text{gildar tekjur allra grunneininga}}$$

þar sem:

- a. hæfar tekjur grunneiningar innan lögsögu fyrir reikningsár eru tekjurnar sem eru ákvarðaðar eru í samræmi við III. kafla,
- b. samanlagðar hæfar tekjur allra grunneininga innan lögsögu á reikningsári eru summa samanlagðra hæfra tekna allra grunneininga innan lögsögunnar á reikningsárinu.

Ef lögsögubundinn uppbótarskattur stafar af endurreikningi skv. 1. mgr. 25. gr. og engar hreinar tekjur eru í lögsögunni fyrir reikningsárið skal úthluta uppbótarskatti á sérhverja grunneiningu með því að nota formúluna sem sett er fram í 5. mgr. þessarar greinar, á grundvelli hæfra tekna grunneininga á þeim reikningsárunum sem eru endurreiknuð skv. 1. mgr. 25. gr.

Uppbótarskattur sérhverrar ríkisfangslausrar grunneiningar skal reiknaður fyrir hvert reikningsár aðskilið frá uppbótarskatti allra annarra grunneininga.

24. gr.

Efnisleg tekjuundanhága

Í þessari grein er merking eftirfarandi hugtaka sem hér segir:

- a. „gjaldgengir starfsmenn“: starfsmenn í fullu starfi eða hlutastarfi hjá grunneiningu og sjálfstæðir verktakar sem taka þátt í venjulegri starfsemi samstæðu undir stjórn og eftirliti samstæðu,
- b. „réttmætur launakostnaður“: útgjöld vegna launagreiðslna starfsmanna, þ.m.t. laun og önnur útgjöld sem veita starfsmanni beinan og aðskilinn persónulegan ávinning, s.s. sjúkratrygginga- og lífeyrisðgjöld, launa- og starfstengdir skattar og framlög vinnuveitanda til almannatrygginga,
- c. „réttmætar efnislegar eignir“:
 1. varanlegir rekstrarfjármunir sem eru innan lögsögu,
 2. náttúruauðlindir sem eru innan lögsögu,
 3. afnotaréttur leigutaka á efnislegum eignum sem eru innan lögsögu og
 4. leyfi eða sambærilegt fyrirkomulag ríkis til notkunar fastafjármuna eða nýtingar náttúruauðlinda sem felur í sér verulegar fjárfestingar í efnislegum eignum.

Nema gagnaskilagrunneining í samstæðu velji, í samræmi við 2. mgr. 41. gr., að beita ekki efnislegri tekjuundanþágu á reikningsárinu skal lækka hreinar hæfar tekjur innan lögsögu um sem nemur summu launaundanþágunnar sem um getur í 3. mgr. þessarar greinar og undanþágu efnislegra eigna, sem um getur í 4. mgr. þessarar greinar, fyrir sérhverja grunneiningu innan lögsögunnar, til að reikna út uppbótarskatt.

Launaundanþága grunneiningar sem er innan lögsögu skal nema 5% af réttmætum launakostnaði hæfra starfsmanna sem sinna verkefnum fyrir samstæðu í slíkri lögsögu, að undanskildum réttmætum launakostnaði sem:

- a. er eignfærður og tekinn með í bókfært virði réttmætra efnislegra eigna,
- b. rekja má til tekna sem eru undanskildar í samræmi við 13. gr.

Undanþága efnislegra eigna grunneiningar sem er staðsett í lögsögu skal nema 5% af bókfærðu virði réttmætra efnislegra eigna sem eru innan lögsögunnar, að undanskildu:

- a. bókfærðu virði eignar, þ.m.t. landi og byggingum, sem er ætlaður til sölu, leigu eða fjárfestingar,
- b. bókfærðu virði efnislegra eigna sem notaðar eru til að afla tekna sem eru undanskildar í samræmi við 13. gr.

Að því er varðar 4. mgr. skal bókfært virði réttmætra efnislegra eigna vera meðaltal bókfærðs virðis réttmætra efnislegra eigna við upphaf og lok reikningsárseins og það er skráð þegar samstæðureikningsskil endanlegs móðurfélags eru undirbúin, að frádregnum uppsöfnuðum afskriftum, afborgunum og niðurgreiðslum og hækkað um fjárhæðir sem rekja má til eignfærslu á launaútgjöldum.

Að því er varðar 3. og 4. mgr. skal réttmætur launakostnaður og réttmætar efnislegar eignir grunneiningar sem er föst starfsstöð vera sá kostnaður sem er færður í aðskilin reikningsskil hennar í samræmi við 1. og 2. mgr. 14. gr., að því tilskildu að réttmætur launakostnaður og réttmætar efnislegar eignir séu innan sömu lögsögu og föst starfsstöð.

Ekki skal taka tillit til réttmæts launakostnaðar og réttmætra efnislegra eigna fastrar starfsstöðvar að því er varðar réttmætan launakostnað og réttmætar efnislegar eignir í lögsögu aðaleiningar.

Við beitingu 3. mgr. 24. gr. skulu gildin sem sett eru fram í eftirfarandi töflu koma í stað gildisins 5% fyrir hvert skattár sem hefst eftir 31. desember á eftirfarandi almanaksárum:

2026	9,4%
2027	9,2%
2028	9,0%
2029	8,2%
2030	7,4%
2031	6,6%
2032	5,8%

Við beitingu 4. mgr. 24. gr. skulu gildin sem sett eru fram í eftirfarandi töflu koma í stað gildisins 5% fyrir hvert skattár sem hefst eftir 31. desember á eftirfarandi almanaksárum:

2026	7,4%
2027	7,2%
2028	7,0%
2029	6,6%
2030	6,2%
2031	5,8%
2032	5,4%

Ef tekjur fastrar starfsstöðvar voru að öllu leyti eða að hluta til undanskildar skv. 1. mgr. 15. gr. og 5. mgr. 34. gr. skal undanskilja réttmætan launakostnað og réttmætar efnislegar eignir slíkrar fastrar starfsstöðvar í sama hlutfalli frá útreikningi samkvæmt þessari grein fyrir samstæðu.

Réttmætum launakostnaði gjaldgengs starfsfólks, sem gegnumstreymiseining greiðir, og réttmætum efnislegum eignum í eigu gegnumstreymiseiningar, sem er ekki úthlutað skv. 6. mgr., skal úthlutað til:

- a. grunneiningaeigenda gegnumstreymiseiningar í hlutfalli við þá fjárhæð sem þeim er úthlutað skv. 4. mgr. 15. gr., að því tilskildu að hæfir starfsmenn og réttmætar efnislegar eignir séu í lögsögu grunneiningareigenda, og
- b. gegnumstreymiseiningar ef hún er endanleg móðureining lækkað í hlutfalli við þær tekjur sem eru undanskildar í útreikningi á gildum tekjum gegnumstreymiseiningarinnar skv. 1. og 2. mgr. 34. gr., að því tilskildu að réttmætir starfsmenn og réttmætar efnislegar eignir séu innan lögsögu gegnumstreymiseiningarinnar.

Allur annar réttmætur launakostnaður og réttmætar efnislegar eignir gegnumstreymiseiningar skulu undanskildar í útreikningum á efnislegri tekjuundanþágu samstæðu.

Efnisleg tekjuundanþága sérhverrar ríkisfangslausrar grunneiningar skal reiknuð fyrir hvert reikningsár aðskilið frá efnislegri tekjuundanþágu allra annarra grunneininga.

Sú efnislega tekjuundanþága sem er reiknuð samkvæmt þessari grein, skal ekki taka til launaundanþágu og undanþágu efnislegra eigna grunneininga sem eru fjárfestingareiningar í þeirri lögsögu.

25. gr.

Viðbótar uppbótarskattur

Ef, leiðrétting skv. 2. mgr. 10. gr., 7. mgr. 12. gr., 6. mgr. 18. gr., 1. og 4. mgr. 21. gr., og 5. mgr. 36. gr., á tilgreindum sköttum eða hæfum tekjum eða tapi leiðir til endurreiknings á virku skatthlutfalli og uppbótarskatti samstæðu á fyrra reikningsári, skal endurreikna virkt skatthlutfall og uppbótarskatt í samræmi við reglurnar sem settar eru fram í 22., 23. og 24. gr. Fara skal með allar fjárhæðir viðbótar uppbótarskatts sem leiða af slíkum endurreikningi sem viðbótar uppbótarskatta að því er varðar 3. mgr. 23. gr. fyrir það reikningsár sem er endurreiknað.

Ef lagður er á viðbótar uppbótarskattur en engar hreinar hæfar tekjur eru innan lögsögunnar á rekstrarárinu skulu hæfar tekjur hverrar grunneiningar innan þeirrar lögsögu vera fjárhæð sem er jöfn þeim uppbótarskatti sem úthlutað er til slíkra grunneininga skv. 5. og 6. mgr. 23. gr., deilt með lágmarksskatthlutfalli.

Ef greiða þarf viðbótar uppbótarskatt skv. 5. mgr. 17. gr. skulu hæfar tekjur hverrar grunneiningar innan lögsögu vera fjárhæð sem samsvarar þeim uppbótarskatti sem úthlutað er til slíkrar grunneiningar innan lögsögu, deilt með lágmarksskatthlutfalli. Úthlutunin skal gerð hlutfallslega til hverrar grunneiningar á grundvelli eftirfarandi formúlu:

Hæfar tekjur eða tap $\times$ lágmarksskatthlutfall) – leiðréttir tilgreindir skattar

Viðbótar uppbótarskatti skal aðeins úthlutað á grunneiningar sem færa fjárhæð leiðréttis tilgreinds skatts sem er lægri en núll og lægri en hæfar tekjur eða tap slíkra grunneininga, margfaldað með lágmarksskatthlutfalli.

Ef grunneiningu er úthlutað viðbótar uppbótarskatti í samræmi við þessa grein og 5. og 6. mgr. 23. gr. skal fara með slíka grunneiningu eins og lágt skattlagða grunneiningu að því er varðar II. kafla.

26. gr.

Undanþága vegna smæðar

Þrátt fyrir ákvæði 22.–25. gr. og 27. gr. skal, að vali gagnaskilagrunneiningar, uppbótarskattur sem þær grunneiningar sem eru innan lögsögu greiða, samsvara núlli fyrir tiltekið reikningsár ef, fyrir slíkt reikningsár:

- a. meðaltal hæfra tekna allra grunneininga sem eru innan slíkrar lögsögu er lægra en 10.000.000 evrur og
- b. meðaltal hagnaðar eða taps allra grunneininga í slíkri lögsögu er tap eða er innan við 1.000.000 evrur.

Valið skal fara fram á hverju ári í samræmi við 2. mgr. 41. gr.

Meðaltal hæfra tekna eða meðaltal hæfs hagnaðar eða taps, sem um getur í 1. mgr., skal vera meðaltal hæfra tekna eða hæfs hagnaðar eða taps grunneiningar sem er staðsett innan lögsögu á reikningsárinu og tveimur næstliðnum reikningsárum.

Ef engar grunneiningar með hæfar tekjur eða hæft tap er að finna í lögsögu á fyrsta eða öðru reikningsári á undan, eða báðum þeirra, skal undanskilja slíkt reikningsár eða slík reikningsár frá útreikningi á meðaltali hæfra tekna eða hæfra tekna eða taps í þeirri lögsögu.

Hæfar tekjur grunneininga sem eru staðsettar í lögsögu á reikningsári skulu vera summa allra tekna grunneininga sem eru staðsettar í þeirri lögsögu, að frádregnum eða viðbættum fjárhæðum vegna sérhverrar leiðréttingar sem gerð er í samræmi við III. kafla.

Hæfur hagnaður eða tap grunneininga sem eru innan lögsögu á reikningsári skulu vera hreinn hæfur hagnaður eða tap í þeirri lögsögu eins og það er reiknað í samræmi við 2. mgr. 22. gr.

Undanþágan vegna smæðar sem sett er fram í 1.–4. mgr., skal ekki eiga við um ríkisfangslausar grunneiningar og fjárfestingareiningar. Tekjur og hæfur hagnaður eða tap slíkra eininga skulu undanskilin í útreikningi á lágmarks undanþágu.

27. gr.

Grunneiningar í minnihlutaeigu

Í þessari grein er merking eftirfarandi hugtaka sem hér segir:

- a. „grunneining í minnihlutaeigu“: grunneining sem endanleg móðureining á 30% beinan eða óbeinan eignarhlut í eða minna,
- b. „móðureining í minnihlutaeigu“: grunneining í minnihlutaeigu sem heldur, beint eða óbeint, ráðandi hlut í annarri grunneiningu í minnihlutaeigu, nema þegar ráðandi hlutur fyrrnefndu einingarinnar er, beint eða óbeint, í höndum annarrar grunneiningar í minnihlutaeigu,
- c. „undirsamstæða í minnihlutaeigu“: móðureining í minnihlutaeigu og dóttureiningar í minnihlutaeigu þess og
- d. „dóttureining í minnihlutaeigu“: grunneining í minnihlutaeigu, þar sem móðureining í minnihlutaeigu heldur, beint eða óbeint, ráðandi hlut í dóttureiningunni.

Útreikningur á virku skatthlutfalli og uppbótarskatti fyrir lögsögu í samræmi við III.–VII. kafla að því er varðar aðila í undirsamstæðu í minnihlutaeigu skal gilda eins og sérhver undirsamstæða í minnihlutaeigu væri aðskilin fjölpjóðleg fyrirtækjasamstæða eða stór innlend samstæða.

Leiðréttir tilgreindir skattar og hæfar tekjur eða tap aðila í undirsamstæðu í minnihlutaeigu skulu undanskilin frá ákvörðun á eftirstæðri fjárhæð virks skatthlutfalls samstæðu, reiknað í samræmi við 1. mgr. 22. gr., og frá hreinum hæfum tekjum sem reiknaðar eru í samræmi við 2. mgr. 22. gr.

Virkt skatthlutfall og uppbótarskattur grunneiningar í minnihlutaeigu, sem er ekki aðili í undirsamstæðu í minnihlutaeigu, skulu reiknuð á einingargrundvelli í samræmi við III.–VII. kafla.

Leiðréttir tilgreindir skattar og hæfar tekjur eða tap grunneiningar í minnihlutaeigu skulu undanskilin frá ákvörðun á eftirstæðri fjárhæð virks skatthlutfalls samstæðu, reiknað í samræmi við 1. mgr. 23. gr., og frá hreinum hæfum tekjum sem reiknaðar eru í samræmi við 2. mgr. 23. gr.

Þessi málsgrein skal ekki gilda um grunneiningu í minnihlutaeigu sem er fjárfestingareining.

28. gr.

Einföldunarúrræði

Þrátt fyrir ákvæði V. kafla getur móðureining samstæðu, með vali skv. ákvæði 42. laga þessara ákveðið að ákvarða uppbótarskatt, sem greiða skal vegna þeirra eininga samstæðunnar sem hafa heimili í sömu lögsögu, sem núll fyrir reikningsárið, ef eitt af eftirfarandi skilyrðum er uppfyllt fyrir viðkomandi lögsögu á grundvelli einfaldrá útreikninga samkvæmt reglum sem settar eru samkvæmt 3. mgr.:

- a. Hið hæfa hreina tekjuviðmið fyrir lögsöguna, sbr. 2. mgr. 23. gr. laganna, er jafnt eða lægra en það fjárhæðarviðmið sem lækka má hreinar tekjur samkvæmt 25. gr.
- b. Uppfyllt séu skilyrði í 1. og 2. lið, 1. mgr. 27. gr. laganna.
- c. Virkt skatthlutfall í lögsögunni, sbr. 1. mgr. 23. gr. er jafnt og/eða hærra en lágmarksskatthlutfallið.

Ef lögsaga hefur fyrir tiltekið reikningsár lagt á hæfan innlenda uppbótarskatt, skal ekki reikna uppbótarskatt vegna þeirra samstæðueininga sem hafa heimilisfesti í þeirri lögsögu. Þetta gildir þó ekki ef undanþágu skv. 36. gr. hefur verið notuð við beitingu hins hæfa innlenda uppbótarskatts. Ef hæfur innlendu uppbótarskattur nær ekki til gegnumstreymiseininga sem hafa verið stofnaðar í lögsögunni, á 1. mgr., ekki við um ríkisfangslaugar gegnumstreymiseiningar sem eru endanleg móðurfélög, né um gegnumstreymiseiningar sem eru skuldbundnar til að beita reglu um tekjufærslu samkvæmt viðmiðunarreglum OECD. Ef hinn hæfi innlendi uppbótarskattur er ekki lagður á fjárfestingareininga, á 1. mgr. ekki við um þær fjárfestingareiningar sem eru heimilisfastar í lögsögunni. Sama gildir um sameignarfélög og tengd sameignarfélög þeirra, sbr. 33. gr. á álögðum hæfum innlendum uppbótarskatti, nema uppbótarskatturinn sé einungis innheimtur af samstæðueiningum með heimilisfesti í lögsögunni.

Ráðherra er heimilt að setja reglur um einföldunarúrræði í samræmi við þau viðmið sem sett eru af OECD eða á öðrum alþjóða vettvangi og sem sett kunna að vera í framtíðinni.

VI. KAFLI

SÉRREGLUR UM ENDURSKIPULAGNINGU FYRIRTÆKJA OG FYRIRKOMULAG EIGNARHALDS

29. gr.

Beiting viðmiðunarmarkna samanlagðra tekna við samruna og skiptingu á starfsemi samstæðna

Í þessari grein er merking eftirfarandi hugtaka sem hér segir:

- a. „samruni“: hvers konar fyrirkomulag þar sem:

1. allar eða nánast allar samstæðueiningar tveggja eða fleiri aðskildra samstæðna eru færðar undir sameiginleg yfirráð, þannig að þær mynda grunneiningar í sameinaðri samstæðu eða
 2. eining, sem er ekki aðili að neinni samstæðu, er færð undir sameiginleg yfirráð með annarri einingu eða samstæðu með þeim hætti að þær myndi grunneiningar í sameinaðri samstæðu,
- b. „uppskipting á starfsemi“: fyrirkomulag þar sem samstæðueiningum einnar samstæðu er skipt upp í tvær eða fleiri ólíkar samstæður sem heyra ekki lengur undir sömu endanlegu móðureininguna.

Þegar tvær eða fleiri samstæður renna saman og mynda eina samstæðu á einhverju af síðustu fjórum samfelldum reikningsárum á undan því reikningsári sem prófað til skoðunar er skulu viðmiðunarmörk samanlagðra tekna samstæðu, sem um getur í 2. gr., teljast hafa náðst fyrir reikningsár fyrir samrunann ef samtala tekna í hverjum samstæðureikningsskilum þeirra á því reikningsári er 750.000.000 evrur eða meira.

Þegar eining sem er ekki aðili að samstæðu („markeiningin“) rennur saman við einingu eða samstæðu („yfirtökueiningin“) á reikningsárinu sem prófað er og annaðhvort markeiningin eða yfirtökueiningin gerði ekki samstæðureikningsskil á neinum af síðustu fjögurra reikningára í röð næst á undan því reikningsári sem prófað er, skulu viðmiðunarmörk samanlagðra tekna fjölþjóðlegrar fyrirtækjasamstæðu eða stórrar innlendrar samstæðu teljast hafa náðst á því ári ef samtala tekna í hverju af reikningsskilum þeirra eða samstæðureikningsskilum á því reikningsári er 750.000.000 evrur eða meira.

Ef stök samstæða innan gildissviðs laga þessara skiptist í tvær eða fleiri samstæður (hver um sig nefnd „uppskipt samstæða“) skal telja að uppskipt samstæða uppfylli viðmiðunarmörk samanlagðra tekna ef:

- a. uppskipt samstæða er með árlegar tekjur upp á 750.000.000 evrur eða meira á því reikningsári að því er varðar fyrsta skoðaða reikningsárið sem lýkur eftir skiptingu. á samstæðu,
- b. uppskipt samstæða hefur árstekjur sem nema 750.000.000 evrum eða meira á a.m.k. tveimur af þessum reikningsárum, að því er varðar annað til fjórða skoðaða reikningsárið sem lýkur eftir uppskiptingu samstæðunnar.

30. gr.

Grunneiningar sem sameinast og yfirgefa samstæðu

Þegar eining („markeining“) verður eða hættir að vera grunneining í samstæðu vegna yfirfærslu á beinum eða óbeinum eignarhlutum í markeiningu eða ef markeiningin verður endanleg móðureining nýrrar samstæðu á reikningsári („yfirtökuári“) skal fara með markeininguna sem aðila að samstæðunni í samræmi lög þessi að því tilskildu að hluti af eignum, skuldum, tekjum, gjöldum og sjóðstreymi hennar sé talinn með lið fyrir lið í samstæðureikningsskilum endanlegrar móðureiningar á yfirtökuárinu.

Virkt skatthlutfall og uppbótarskattur markeiningar skulu reiknuð út í samræmi við 2.–8. mgr.

Á yfirtökuárinu skal samstæða einungis taka tillit til hreinna reikningsskilatekna eða -taps og leiðrétttra tilgreindra skatta markeiningar sem teknir eru með í samstæðureikningsskilum endanlegrar móðureiningar í samræmi við ákvæði laga þessara.

Á yfirtökuárinu og sérhverju eftirfarandi reikningsári skulu hæfar tekjur eða tap og leiðréttir tilgreindir skattar markeiningar byggjast á sögulegu bókfærðu virði eigna hennar og skulda.

Á yfirtökuárinu skal útreikningur á réttmætum launakostnaði markeiningar skv. 3. mgr. 24. gr. aðeins taka tillit til kostnaðar sem kemur fram í samstæðureikningsskilum hinnar endanlegu móðureiningar.

Útreikningur á bókfærðu virði réttmætra efnislegra eigna markeiningar skv. 4. mgr. 24. gr. skal leiðréttur, eftir atvikum, í hlutfalli við tímabilið þegar markeiningin var aðili að samstæðu á yfirtökuárinu.

Að undanskilinni hæfri frestaðri skattinneign vegna taps, eins og um getur í 19. gr., skal samstæða sem yfirtöku samstæða taka tillit til frestaðra skattinneigna og frestaðra skattskuldbindinga markeiningar sem eru yfurfærðar milli samstæðna með sama hætti og að sama marki og ef samstæðan sem er yfirtöku samstæðan hefði haft yfirráð yfir markeiningunni þegar slíkar eignir og skuldbindingar urðu til.

Samstæðan sem ráðstafar skal meðhöndla frestaðar skattskuldbindingar markeiningar, sem hafa áður verið teknar með í heildarleiðréttingar frestaðra skatta hennar, sem bakfærðar, að því er varðar 7. mgr. 18. gr., og eins og þær stafi af yfirtakandi samstæðunni á yfirtökuárinu, nema ef síðari lækkun á tilgreindum sköttum skv. 7. mgr. 18. gr. skal taka gildi á því ári þegar fjárhæðin er endurheimt.

Ef markeining er móðureining og er eining innan samstæðu í tveimur eða fleiri samstæðum á yfirtökuárinu skal hún beita alþjóðlegri reglu um tekjuviðbót á hinn útdeilanlega hluta uppþótarskatts lágt skattlagðra grunneininga sem ákvarðaðir eru fyrir hverja samstæðu.

Þrátt fyrir ákvæði 1.–8. mgr. skal fara með yfirtöku eða ráðstöfun á ráðandi hlut í markeiningu sem yfirtöku eða ráðstöfun á eignum og skuldum ef lögsagan er þar sem markeiningin er staðsett, eða ef um er að ræða skattalega gagnsæja einingu, sem lögsögu þar sem eignirnar eru staðsettar, meðhöndlar yfirtökuna eða ráðstöfunina á þessum ráðandi hlut með sama eða svipuðum hætti og yfirtöku eða ráðstöfun á eignum og skuldum og leggur tilgreindan skatt á seljandann á grundvelli mismunar á skattstofni og endurgjaldi sem greitt er í skiptum fyrir ráðandi hlut eða gangvirði eigna og skulda.

31. gr.

Yfurfærsla eigna og skulda

Í þessari grein er merking eftirfarandi hugtaka sem hér segir:

- a. „endurskipulagning“: umbreyting eða yfurfærsla á eignum og skuldum, s.s. við samruna, skiptingu á starfsemi, slit eða sambærilegar ráðstafanir þar sem:
 1. endurgjaldið fyrir yfurfærsluna er, í heild eða að verulegu leyti, eiginfjárhlutdeild sem yfirtakandi grunneining eða aðili sem tengist yfirtakandi grunneiningu gefur út eða, ef um er að ræða slit, eiginfjárhlutdeild markeiningar eða, ef ekkert endurgjald er innt af hendi, þar sem útgáfa eiginfjárhlutdeildar hefði ekkert efnahagslegt mikilvægi,
 2. hagnaður eða tap ráðstafandi grunneiningar af þessum eignum er ekki skattlagt, í heild eða að hluta til, og
 3. þess er krafist í skattalögum lögsögunnar þar sem yfirtakandi grunneining er staðsett að yfirtakandi grunneiningin reikni út skattskyldar tekjur eftir ráðstöfun eða yfirtöku með því að nota skattstofn ráðstafandi grunneiningar í eignunum, sem er leiðréttur fyrir öllum ógildum hagnaði eða tapi af ráðstöfuninni eða yfirtökunni,
- b. „óhæfur hagnaður eða tap“: lægri fjárhæðin af hagnaði eða tapi ráðstafandi grunneiningar sem verður í tengslum við endurskipulagningu sem er skattskyld þar sem ráðstafandi grunneining er staðsett eða reikningsskilahagnaður eða -tap sem verður í tengslum við endurskipulagninguna.

Grunneining sem ráðstafar eignum og skuldum („ráðstafandi grunneining“) skal taka með hagnað eða tap sem leiðir af slíkri ráðstöfun við útreikning á hæfum tekjum eða tapi. Grunneining sem yfirtekur eignir og skuldir („yfirtakandi grunneining“) skal ákvarða hæfar tekjur eða tap á grundvelli bókfærðs virðis yfirtekinna eigna og skulda sem ákvarðaðar eru samkvæmt reikningsskilastaðlinum sem notaður er við gerð samstæðureikningsskila endanlegrar móðureiningar.

Þrátt fyrir ákvæði 2. mgr., ef ráðstöfun eða yfirtaka á eignum og skuldum fer fram í tengslum við endurskipulagningu skal:

- a. ráðstafandi grunneining undanskilja hvers kyns hagnað eða tap sem stafar af slíkri ráðstöfun frá útreikningi á hæfum tekjum eða tapi og
- b. yfirtakandi grunneining skal ákvarða hæfar tekjur eða tap sitt á grundvelli bókfærðs virðis yfirtekinna eigna og skulda yfirtakandi grunneiningar við ráðstöfun.

Þrátt fyrir 2. og 3. mgr., ef ráðstöfun á eignum og skuldum fer fram í tengslum við endurskipulagningu sem leiðir til óhæfs hagnaðar eða taps fyrir ráðstafandi grunneiningu skal:

- a. ráðstafandi grunneining telja með hagnað eða tap af ráðstöfun við útreikning á hæfum tekjum eða tapi að því marki sem nemur óhæfum hagnaði eða tapi og
- b. yfirtakandi grunneining skal ákvarða hæfar tekjur eða tap sitt eftir yfirtöku með því að nota bókfært virði yfirtekinna eigna og skulda ráðstafandi grunneiningar við ráðstöfun, eins og það er leiðrétt í samræmi við staðbundnar skattareglur yfirtakandi grunneiningar til að færa inn óhæfan hagnað eða tap.

Að vali gagnaskilagrunneiningar, ef þess er krafist eða heimilað að grunneining leiðrétti grundvöll eigna sinna og fjárhæð skulda sinna á gangvirði í skattalegum tilgangi innan lögsögunnar þar sem hún er staðsett, getur slík grunneining:

- a. haft fjárhæð hagnaðar eða taps að því er varðar sérhverja eign og skuldir með í útreikningi á hæfum tekjum eða tapi, sem skal vera:
 1. jafnt mismuninum á bókfærðu virði eignar eða skuldar, í reikningsskilum, rétt fyrir þann dag þegar atburðurinn varð sem kom skattaleiðréttingunni af stað („orsakaatburður“) og gangvirði eignar eða skuldar strax eftir kveikjuatburðinn og
 2. að fráðregnum (eða viðbættum) þeim óhæfa hagnaði eða tapi, ef um slíkt er að ræða, sem verður til í tengslum við kveikjuatburðinn,
- b. notað gangvirði eignarinnar eða skuldarinnar í reikningsskilaskyni strax eftir kveikjuatburðinn til að reikna út hæfar tekjur eða tap á reikningsárunum sem lýkur eftir kveikjuatburðinn og
- c. telja hreina summu fjárhæða sem ákvarðaðar eru í a-lið með í hæfum tekjum eða tapi grunneiningar með einni af eftirfarandi aðferðum:
 1. hrein summa þessara fjárhæða er talin með á því reikningsári sem kveikjuatburðurinn átti sér stað eða
 2. fjárhæð sem jafngildir hreinni samtölu þessara fjárhæða deilt með fimm er talin með á reikningsárinu sem kveikjuatburðurinn á sér stað og á hverju næstu fjórum reikningsári þar á eftir, nema grunneiningin yfirgefi samstæðuna á reikningsári innan þessa tímabils en þá er eftirstandandi fjárhæð að öllu leyti talin með á því reikningsári.

32. gr.
Samrekstur

Í þessari grein er merking eftirfarandi hugtaka sem hér segir:

- a. „samrekstur“: eining sem færðar eru fjárhagslegar niðurstöður af samkvæmt hlutdeildaraðferð í samstæðureikningsskil endanlegrar móðureiningar, að því tilskildu að endanleg móðureiningar haldi, beint eða óbeint, a.m.k. 50% af eignarhlutum í henni.

Til samreksturs telst ekki:

1. endanleg móðureining í samstæðu sem á að beita reglu um tekjuviðbót,
 2. undanskilin eining eins og skilgreint er í 3. mgr. 2. gr.,
 3. eining sem hefur eignarhlut í samstæðu sem er haldið beint í gegnum undanþegna einingu sem um getur í 3. mgr. 2. gr. og sem uppfyllir eitt af eftirfarandi skilyrðum:
 - hún vinnur eingöngu, eða nær eingöngu, að því að eiga eignir eða fjárfestingarsjóði í þágu fjárfesta sinna,
 - hún annast starfsemi sem er til viðbótar þeirri starfsemi sem undanþegna einingin annast eða
 - nánast allar tekjur eru undanskildar útreikningi á gildum tekjum eða tapi í samræmi við b- og c-lið 2. mgr. 12. gr.
 4. eining sem er í eigu fjölpjóðlegrar fyrirtækjasamstæðu eða stórrar innlendrar samstæðu sem er eingöngu samanstandur af undanþegnum einingum eða
 5. samstarfsaðila í samrekstri.
- b. „samstarfsaðili í samrekstri“:
1. eining þar sem eignir, skuldir, tekjur, gjöld og sjóðstreymi eru sameinuð í samrekstri samkvæmt viðurkenndum reikningsskilastaðli eða hefðu verið sameinuð ef þess hefði verið krafist að samrekstur tæki slíkar eignir, skuldir, tekjur, gjöld og sjóðstreymi með í samstæðureikningsskil samkvæmt viðurkenndum reikningsskilastaðli eða
 2. föst starfsstöð þar sem aðaleiningin er samrekstur eða eining sem um getur í i. lið. Í slíkum tilvikum skal fara með fasta starfsstöð sem aðskilið hlutdeildarfélag um sameiginlegt verkefni.

Móðureining sem á beina eða óbeina eignarhlutdeild í samrekstri eða samstarfsaðila í samrekstri, skal beita reglu um tekjuviðbót að því er varðar úthlutanlegan hluta þess í uppbótarskatti þess samreksturs eða samstarfsaðila í samrekstri í samræmi við 5.-10. gr.

Útreikningur á uppbótarskatti á samrekstur og samstarfsaðila hans í samrekstri (saman nefnt „samrekstrarsamstæða“) skal gerður í samræmi við III.–VII. kafla, eins og um væri að ræða grunneiningar aðskilinnar samstæðu og samreksturinn væri endanleg móðureining þeirrar samstæðu.

33. gr.
Samstæður með margar móðureiningar

Í þessari grein er merking eftirfarandi hugtaka sem hér segir:

- a. „Samstæða með margar móðureiningar“: tvær eða fleiri samstæður þar sem endanleg móðureining kemur á fyrirkomulagi sem er samheft skipulag eða fyrirkomulag með tvöfaldri skráningu sem felur í sér a.m.k. eina einingu eða fasta starfsstöð sameinuðu samstæðunnar sem er staðsett í annarri lögsögu að því er varðar staðsetningu annarra eininga í sameinuðu samstæðunni,
- b. „samheft skipulag“: fyrirkomulag sem tvær eða fleiri endanlegrar móðureiningar aðskilinna samstæðna gera þar sem:

1. 50% eða meira af eignarhlut í endanlegri móðureiningum í aðskildu samstæðunum sem eru, ef þau eru skráð, skráðar á einu og sama verði og eru, vegna eignarhaldsforms, takmarkana á yfirfærslu eða annarra skilmála eða skilyrða, sameinaðar hvor annarri og hvorki yfirfæranlegar né unnt að eiga viðskipti með þau á óháðan hátt og
 2. eitt af endanlegu móðureiningum gerir samstæðureikningsskil þar sem eignir, skuldir, tekjur, gjöld og sjóðstreymi allra eininga í viðkomandi samstæðum eru sett fram saman eins og um eina efnahagslega einingu sé að ræða og sem krafist er samkvæmt reglukerfi að falli undir ytri endurskoðun,
- c. „fyrirkomulag með tvöfaldri skráningu“: fyrirkomulag sem tvö eða fleiri endanlegar móðureiningar í aðskildum samstæðum koma á þar sem:
1. endanlegar móðureiningar samþykkja að sameina rekstur sinn með samningi einum og sér,
 2. samkvæmt samningsbundnu fyrirkomulagi munu endanlegar móðureiningar inna af hendi útgreiðslur til hluthafa, að því er varðar arðgreiðslur og við félagsslit, miðað við fast hlutfall,
 3. starfsemi endanlegra móðureininga er stjórnað sem einni efnahagslegri einingu samkvæmt samningsbundnu fyrirkomulagi en lögaðilum haldið aðskildum,
 4. eignarhlutir þeirra endanlegra móðureininga sem hlut eiga að samningnum eru skráðir, verslað með eða þeir framseldir hver fyrir sig á mismunandi fjármagnsmörkuðum og
 5. endanleg móðureining gerir samstæðureikningsskil þar sem eignir, skuldir, tekjur, gjöld og sjóðstreymi eininga í öllum samstæðunum eru sett fram saman eins og um eina efnahagslega einingu væri að ræða og krafist er samkvæmt reglukerfi að falli undir ytri endurskoðun.

Ef einingar og grunneiningar tveggja eða fleiri samstæðna mynda hluta af samstæðu með mörg móðurfélög skulu einingar og grunneiningar sérhverrar samstæðu meðhöndlaðar sem aðilar einnar samstæðu með mörg móðurfélög.

Farið skal með einingu, aðra en undanskilda einingu sem um getur í 3. mgr. 2. gr., sem grunneiningu ef hún er sameinuð línu fyrir línu af hálfu fjölþjóðlegrar fyrirtækjasamstæðu eða stórrar innlendra samstæðu með margar móðureiningar eða ef ráðandi eignarhlutir hennar eru í höndum eininga í samstæðu með mörg móðurfélög.

Samstæðureikningsskil samstæðu með margar móðureiningar skulu vera hin sameinuðu samstæðureikningsskil, sem um getur í skilgreiningum á samheftu skipulagi eða fyrirkomulagi með tvöfaldri skráningu í 1. mgr., sem gerð eru samkvæmt viðurkenndum reikningsskilastaðli, sem telst vera reikningsskilastaðall endanlegrar móðureiningar.

Endanleg móðureining einstakra samstæðna sem mynda samstæðu með margar móðureiningar skulu vera endanlegar móðureiningar einstakra samstæðna með margar móðureiningar

Þegar lögum þessum er beitt að því er varðar samstæðu með margar móðureiningar skulu allar tilvísanir til endanlegrar móðureiningar gilda, eins og krafist er, eins og um væri að ræða tilvísanir til margra endanlegra móðureininga.

Móðureiningar samstæðu með margar móðureiningar sem er staðsett í hér á landi þ.m.t. sérhver endanleg móðureining skulu beita reglu um tekjuviðbót í samræmi við 5.–10. gr. að því er varðar útdeilanlegra hluta þeirra í uppbótarskatti lágt skattlagðra grunneininga.

Endanlegar móðureiningar samstæðu með margar móðureiningar skulu skila framtali með uppbótarskatti í samræmi við 40. gr. nema þau tilnefni eina tilgreinda gagnaskilaeiningu í

skilningi b-liðar 3. mgr. 40. gr. Í því framtali skulu koma fram upplýsingar um sérhvern hóp sem samstæða með margar móðureiningar samanstendur af.

VII. KAFLI REGLUR UM SKATTHLUTLEYSI OG ÚTHLUTUNARFYRIRKOMULAG

34. gr.

Endanleg móðureining sem er gegnumstreymiseining

Á reikningsárinu skal lækka hæfar tekjur gegnumstreymiseiningar sem er endanleg móðureining um þá fjárhæð hæfra tekna sem rekja má til handhafa eignarhlutar („eigandi“) í gegnumstreymiseiningu, að því tilskildu að:

- a. eigandi sé skattskyldur vegna slíkra tekna á skattskyldu tímabili sem lýkur innan 12 mánaða frá lokum þess reikningsárs samkvæmt nafnverðshlutfalli sem er jafnt eða hærra en lágmarksskatthlutfallið eða
- b. raunhæft sé að vænta þess að heildarfjárhæð leiðréttra tilgreindra skatta endanlegrar móðureiningar og skatta sem eigandi greiðir af slíkum tekjum innan 12 mánaða frá lokum reikningsárs sé jöfn eða hærri en fjárhæð sem er jöfn þeim tekjum margfölduðum með lágmarksskatthlutfalli.

Á reikningsárinu skal einnig lækka hæfar tekjur gegnumstreymiseiningar sem er endanleg móðureining um þá fjárhæð hæfra tekna sem er úthlutað til eiganda í gegnumstreymiseiningu, að því tilskildu að eigandinn sé:

- a. einstaklingur sem hefur skattalega heimilisfesti í lögsögunni þar sem endanlega móðureiningin er staðsett og á eignarhlut sem felur í sér rétt til 5% eða minna af hagnaði og eignum endanlegs móðurfélags eða
- b. ríkisstofnun, alþjóðastofnun, stofnun sem er ekki rekin í hagnaðarskyni eða lífeyrissjóður sem hefur skattalega heimilisfesti innan lögsögunnar þar sem endanleg móðureining er staðsett og á eignarhlut sem felur í sér rétt til 5% eða minna af hagnaði og eignum endanlegrar móðureiningar.

Á reikningsárinu skal lækka hæft tap gegnumstreymiseiningar sem er endanleg móðureining um þá fjárhæð hæfs taps sem rekja má til eiganda í gegnumstreymiseiningu. Fyrsta málsgrein skal ekki gilda að því marki sem eiganda er ekki heimilt að nota slíkt tap við útreikning á skattskyldum tekjum sínum.

Tilgreindir skattar gegnumstreymiseiningar sem er endanleg móðureining skulu lækkaðir í hlutfali við þá fjárhæð hæfra tekna sem lækkuð er í samræmi við 1. og 2. mgr.

Ákvæði 1.–4. mgr. skulu gilda um fasta starfsstöð þar sem gegnumstreymiseining, sem er endanleg móðureining, stundar starfsemi sína að öllu leyti eða að hluta til eða þar sem starfsemi skattalega gagnsærrar einingar fer fram að öllu leyti eða að hluta til, að því tilskildu að eignarhald endanlegrar móðureiningar í viðkomandi skattalega gagnsærri einingu sé haldið á beinan hátt eða gegnum keðju af skattalega gagnsæjum einingum.

35. gr.

Endanleg móðureining sem fellur undir reglur um frádráttarbæran arð

Í þessari grein er merking eftirfarandi hugtaka sem hér segir:

- a. „reglur um frádráttarbæran arð“: skattakerfi sem beitir samræmdu skattþrepi á tekjur eigenda einingar með því að draga frá eða undanskilja hagnað sem er úthlutað til eigenda frá tekjum af einingunni eða með því að undanskilja samvinnufélag frá skattlagningu,

b. „frádráttarbær arður“: að því er varðar einingu sem fellur undir reglur um frádráttarbæran arð:

1. úthlutun hagnaðar til handhafa eignarhlutar í grunneiningu sem er frádráttarbær frá skattskyldum tekjum grunneiningar samkvæmt lögum þess lögsagnarumdæmis þar sem hún er staðsett eða
 2. arðgreiðsla til aðila að samvinnufélagi og
- c. „samvinnufélag“: eining sem markaðssettur sameiginlega eða kaupir vörur eða þjónustu fyrir hönd félagsaðila sinna og fellur undir skattakerfi í lögsögunni þar sem það er staðsett sem tryggir skatthlutleysi að því er varðar vörur eða þjónustu sem félagsaðilar selja eða kaupa fyrir milligöngu samvinnufélagsins.

Endanleg móðureining samstæðu sem fellur undir reglur um frádráttarbæran arð skal lækka hæfar tekjur sínar á reikningsárinu um fjárhæðina sem er úthlutað sem frádráttarbærum arði innan 12 mánaða frá lokum reikningsársins, án þess að fara niður fyrir núll, að því tilskildu að:

- a. arðurinn sé skattskyldur í höndum viðtakanda á skattskyldu tímabili sem lýkur innan 12 mánaða frá lokum þess reikningsárs á nafnverði sem er jafnt eða hærra en lágmarksskatthlutfallið eða
- b. raunhæft sé að vænta þess að samanlögð fjárhæð leiðréttra tilgreindra skatta og skatta endanlegrar móðureiningar, sem viðtakandi greiðir af slíkum arði, sé jöfn eða hærri en tekjurnar margfaldaðar með lágmarksskatthlutfalli.

Endanleg móðureining samstæðu sem fellur undir reglur um frádráttarbæran arð skal einnig lækka hæfar tekjur sínar á reikningsárinu um fjárhæðina sem er úthlutað sem frádráttarbærum arði innan 12 mánaða frá lokum reikningsársins án þess að fara niður fyrir núll, að því tilskildu að viðtakandinn sé:

- a. einstaklingur og móttekinn arður sé arðgreiðsla frá samvinnufélagi á sviði afhendingar,
- b. einstaklingur sem hefur skattalega heimilisfesti í sömu lögsögu og endanleg móðureining er staðsett og á eignarhlut sem felur í sér rétt til 5% eða minna af hagnaði og eignum endanlegrar móðureiningar eða
- c. ríkisstofnun, alþjóðastofnun, stofnun sem er ekki rekin í hagnaðarskyni eða lífeyrissjóður, annar en þjónustueining í tengslum við lífeyrissparnað, sem hefur skattalega heimilisfesti í þeirri lögsögu sem endanleg móðureining er staðsett.

Tilgreindir skattar endanlegrar móðureiningar, aðrir en þeir skattar sem frádráttur frá arði var heimilaður fyrir, skulu lækkaðir í hlutfalli við þá fjárhæð hæfra tekna sem lækkuð er í samræmi við 2. og 3. mgr.

Ef endanleg móðureining á eignarhlut í annarri grunneiningu sem fellur undir reglur um frádráttarbæran arð, á beinan hátt eða í gegnum keðju slíkra grunneininga, skulu 2., 3. og 4. mgr. gilda um allar aðrar grunneiningar sem eru staðsettar í lögsögu endanlegrar móðureiningar sem fellur undir reglur um frádráttarbæran arð, að því marki sem endanleg móðureining úthlutar hæfum tekjum sínum enn frekar til viðtakenda sem uppfylla kröfurnar sem settar eru fram í 2. og 3. mgr.

Að því er varðar 2. mgr. skal fara með arðgreiðslur til dóttureiningar, sem birgðasamvinnufélag úthlutar, eins og þær séu skattskyldar í höndum viðtakanda að því marki sem slíkur arður lækkar frádráttarbær gjöld eða kostnað við útreikning á skattskyldum tekjum eða tapi viðtakanda.

36. gr.

Réttmætt úthlutunarkerfi skatts

Gagnaskilagrunneining getur valið fyrir sig, eða að því er varðar aðra grunneiningu sem fellur undir réttmætt útgreiðslukerfi skatts, að fella fjárhæðina, sem ákvörðuð er sem áætlaður skattur af úthlutun í samræmi við 2. mgr., inn í leiðréttu tilgreinda skatta viðkomandi einingar á reikningsárinu.

Valið skal á hverju ári í samræmi við 2. mgr. 41. gr. og það skal gilda um allar grunneiningar sem eru staðsettar í viðkomandi lögsögu.

Fjárhæð áætlaðs skatts af úthlutun skal vera sú lægri af:

- a. fjárhæð leiðréttra tilgreindra skatta sem nauðsynleg er til að hækka virkt skatthlutfall eins og það er reiknað í samræmi við 2. mgr. 23. gr. fyrir lögsöguna á því reikningsári upp að lágmarksskatthlutfalli eða
- b. fjárhæð skatts sem hefði verið greidd ef grunneiningar sem eru staðsettar í lögsögunni hefðu úthlutað öllum tekjum sínum sem falla undir réttmætt úthlutunarkerfi skatts á því reikningsári.

Ef val fer fram skv. 1. mgr. skal stofna reikning fyrir endurheimt áætlaðs skatts af úthlutun fyrir hvert reikningsári sem slíkt val gildir um. Bæta skal fjárhæð áætlaðs skatts af úthlutun, sem er ákvörðuð í samræmi við 2. mgr. fyrir lögsöguna, við endurheimtureikning áætlaðs skatts af úthlutun á því reikningsári þegar hann var stofnaður.

Í lok hvers eftirfylgjandi reikningsára skulu útistandandi fjárhæðir á endurheimtureikningum áætlaðs skatts af úthlutun vegna fyrri reikningsára lækkaðar í tímaröð, án þess að fara niður fyrir núll, um þá skatta sem viðkomandi einingar greiða á reikningsárinu í tengslum við raunverulegar eða áætlaðar útgreiðslur.

Allar eftirstæðar fjárhæðir á endurheimtureikningum áætlaðs skatts af útgreiðslum, sem eftir standa eftir beitingu annarrar málsgreinar, skulu lækkaðar, án þess að fara niður fyrir núll, um fjárhæð sem jafngildir hreinu hæfu tapi lögsögu margfaldað með lágmarksskatthlutfalli.

Eftirstæðar fjárhæðir af hreinu hæfu tapi margfaldaðar með því lágmarksskatthlutfalli sem eftir stendur eftir beitingu þriðja liðar 3. mgr., að því er varðar lögsöguna, skulu færðar fram til næstu reikningsára og skulu lækka allar eftirstæðar fjárhæðir á endurheimtarreikningum áætlaðs skatts af úthlutunum sem eftir standa eftir beitingu 3. mgr.

Fara skal með útistandandi fjárhæðir, ef einhverjar eru samkvæmt endurheimtarreikningi áætlaðs skatts af úthlutun á síðasta degi fjórða reikningsárs eftir það reikningsár þegar reikningurinn var stofnaður sem frádrátt frá áður ákvörðuðum leiðréttum tilgreindum skatti fyrir slíkt reikningsár. Virkt skatthlutfall og uppbótarskattur fyrir slíkt reikningsár skal endurreiknað til samræmis við það í samræmi við 1. mgr. 25. gr.

Skattar sem eru greiddir á reikningsárinu í tengslum við raunverulegar eða áætlaðar úthlutanir skulu ekki taldir með í leiðréttum tilgreindum sköttum að því marki sem þeir lækka endurheimtarreikning áætlaðs skatts af úthlutun í samræmi við 3. og 4. mgr.

Ef grunneining sem valið er fyrir skv. 1. mgr. fer úr fjölbjóðlegri fyrirtækjasamstæðu eða stórrí innlendri samstæðu eða ef nær allar eignir hennar eru framseldar til aðila sem ekki er grunneining í sömu samstæðu sem er staðsett í sömu lögsögu, skal farið með allar eftirstöðvar af endurheimtarreikningum áætlaðs skatts af úthlutunum á fyrri reikningsárum, þar sem slíkum reikningi var komið á, sem frádrátt frá leiðréttum tilgreindum sköttum fyrir sérhvert þessara reikningsára í samræmi við 1. mgr. 25. gr.

Margfalda skal þá fjárhæð aukalegs uppbótarskatts sem greiða ber með eftirfarandi hlutfalli til að ákvarða uppbótarskatt sem greiða ber í lögsögu:

Hæfar tekjur grunneiningarinnar/Hreinar hæfar tekjur í lögsögunni

þar sem:

- a. hæfar tekjur grunneiningar eru ákvarðaðar í samræmi við III. kafla fyrir sérhvert rekstrarár sem útistandandi fjárhæð er á endurheimtarreikningum áætlaðs skatts af úthlutun í lögsögunni og
- b. hreinar tekjur í lögsögunni eru ákvarðaðar í samræmi við 2. mgr. 22. gr., fyrir sérhvert reikningsár þar sem útistandandi fjárhæð er á endurheimtarreikningum áætlaðs skatts af úthlutun fyrir lögsöguna.

37. gr.

Ákvörðun um virkt skatthlutfall og uppbótarskatt fjárfestingareiningar

Ef grunneining í samstæðu er fjárfestingareining sem er ekki skattalega gagnsæ eining og hefur ekki gert val í samræmi við 38. og 39. gr., skal virkt skatthlutfall slíkrar fjárfestingareiningar reiknað aðskilið frá virku skatthlutfalli innan lögsögunnar þar sem hún er staðsett.

Virkt skatthlutfall fjárfestingareiningar, eins og um getur í 1. mgr., skal vera jafnt leiðréttum tilgreindum sköttum deilt með fjárhæð sem er jöfn útdeilanlegum hluta samstæðu í hæfum tekjum eða tapi fjárfestingareiningarinnar.

Ef fleiri en ein fjárfestingareining er staðsett í lögsögu skal virkt skatthlutfall reiknað með því að leggja saman leiðréttu tilgreinda skatta þeirra sem og útdeilanlegan hluta samstæðunnar í hæfum tekjum eða tapi þeirra.

Leiðréttir tilgreindir skattar fjárfestingareiningar, eins og um getur í 1. mgr., skulu vera þeir leiðréttu tilgreindu skattar sem rekja má til útdeilanlegs hluta samstæðu í hæfum tekjum fjárfestingareiningar og tilgreindir skattar sem útdeilt er til fjárfestingareiningar í samræmi við 23. gr. Leiðréttir tilgreindir skattar fjárfestingareiningar skulu ekki innihalda neina tilgreinda skatta sem fjárfestingareiningin skal greiða og rekja má til tekna sem eru ekki hluti af útdeilanlegum hluta tekna fjárfestingareiningarinnar í samstæðu.

Uppbótarskattur fjárfestingareiningar, eins og um getur í 1. mgr., skal vera sú fjárhæð sem er jöfn hlutfalli uppbótarskatts fjárfestingareiningar margfaldað með fjárhæð sem er jöfn mismuninum á milli útdeilanlegs hluta samstæðu í hæfum tekjum fjárfestingareiningar og þeirri efnislegu tekjuundanþágu sem reiknuð er fyrir fjárfestingareininguna.

Hlutfall uppbótarskatts fjárfestingareiningar skal vera jákvæð fjárhæð sem jafngildir mismuninum á lágmarksskatthlutfalli og virku skatthlutfalli slíkrar fjárfestingareiningar.

Ef fleiri en ein fjárfestingareining er staðsett í sömu lögsögu skal virkt skatthlutfall þeirra reiknað með því að leggja saman upphæðir efnislegrar tekjuundanþágu þeirra og einnig útdeilanlegan hluta samstæðunnar í hæfum tekjum eða tapi.

Ákvarða skal efnislega tekjuundanþágu fjárfestingareiningar í samræmi við 1.–7. mgr. 24. gr. Réttmætur launakostnaður vegna hæfra starfsmanna og réttmætra efnislegra eigna sem tekið er tillit til fyrir slíka fjárfestingareiningu skal lækkaður í hlutfalli við útdeilanlegan hluta samstæðunnar í hæfum tekjum fjárfestingareiningar, deilt með hæfum heildartekjum slíkrar fjárfestingareiningar.

Að því er varðar ákvæði þetta skal ákvarða útdeilanlegan hluta samstæðu í hæfum tekjum eða tapi fjárfestingareiningar í samræmi við 8. gr. og taka eingöngu tillit til hagsmuna sem ekki eru háðir vali í samræmi við 38. eða 39. gr.

38. gr.

Val um að fara með fjárfestingareiningu sem skattalega gagnsæja einingu

Að því er varðar ákvæði þetta merkir „fjárfestingareining á váttryggingasviði“ einingu sem myndi uppfylla skilgreininguna á fjárfestingarsjóði sem sett er fram í 31. lið 3. gr. eða fjárfestingarfélagi með fasteignir sem sett er fram í 32. lið 3. gr., ef henni hefði ekki verið komið á fót í tengslum við skuldbindingar samkvæmt váttrygginga- eða lífeyrissamningi og ef hún væri ekki fyllilega í eigu einingar sem fellur undir reglur um váttryggingafélög innan lögsögunnar þar sem hún er staðsett.

Að vali gagnaskilagrunneiningar má fara með grunneiningu sem er fjárfestingareining eða fjárfestingareining á váttryggingasviði sem skattalega gagnsæja einingu ef eigandi grunneiningar er skattskyldur í þeirri lögsögu þar sem hann er staðsettur, á gangvirði eða svipuðu fyrirkomulagi sem byggist á árlegum breytingum á gangvirði eignarhlutar í slíkri einingu og skatthlutfallið sem gildir um eiganda grunneiningar slíkra tekna er jafnt eða hærra en lágmarksskatthlutfallið.

Grunneining sem á eignarhlut með óbeinum hætti í fjárfestingareiningu eða fjárfestingareiningu á váttryggingasviði í gegnum beina eignarhlutdeild í annarri fjárfestingareiningu eða fjárfestingareiningu á váttryggingasviði, skal teljast skattskyld samkvæmt gangvirði eða svipuðum reglum að því er varðar óbeina eignarhlutdeild hennar í fyrnefndu einingunni eða fjárfestingareiningu á váttryggingasviði, ef hún fellur undir sanngjarnt markaðsvirði eða svipaðar reglur að því er varðar beint eignarhald í síðarnefndu einingunni eða fjárfestingareiningu á váttryggingasviði.

Val skv. 2. mgr. þessarar greinar skal gert í samræmi við 1. mgr. 41. gr.

Ef valið er afturkallað skal hagnaður eða tap af ráðstöfun eignar eða skuldar sem er í vörslu fjárfestingareiningar eða fjárfestingareiningar á váttryggingasviði ákvarðast á grundvelli sanngjarns markaðsvirðis eignar eða skuldar á fyrsta degi ársins sem afturköllunin fer fram.

39. gr.

Val um að beita skattskyldri úthlutunaraðferð

Að vali gagnaskilagrunneiningar getur grunneiningareigandi fjárfestingareiningar beitt aðferð skattskyldrar úthlutunar að því er varðar eignarhald sitt í fjárfestingareiningunni, að því tilskildu að grunneiningareigandinn sé ekki fjárfestingareining og að raunhæft sé að vænta að skattur sé lagður á úthlutun frá fjárfestingareiningunni með skatthlutfalli sem er jafnt eða hærra en lágmarksskatthlutfall.

Samkvæmt skattskyldri úthlutunaraðferð skulu úthlutanir og áætlaðar úthlutanir á hæfum tekjum fjárfestingareiningar teljast með í gildum tekjum grunneiningareiganda sem tók við útgreiðslunni, að því tilskildu að ekki sé um fjárfestingareiningu að ræða.

Fjárhæð tilgreindra skatta sem fjárfestingareining skal greiða og er skuldfæranleg á móti skattskuldum eiganda grunneiningar vegna útgreiðslu fjárfestingareiningar, skal talin með í hæfum tekjum og leiðréttum tilgreindum sköttum þess eiganda grunneiningar sem tók við útgreiðslunni.

Hlutdeild eiganda grunneiningar í óráðstöfuðum hreinum hæfum tekjum fjárfestingareiningarinnar sem um getur í 3. mgr., sem verða til á þriðja ári á undan rekstrarári („skoðunarárinu“), skal meðhöndla sem hæfar tekjur þeirrar fjárfestingareiningar á reikningsárinu. Fara skal með fjárhæð sem jafngildir slíkum hæfum tekjum margfölduð með lágmarksskatthlutfalli sem uppbótarskatt hjá lágt skattlagðri grunneiningu fyrir reikningsárið að því er varðar II. kafla.

Hæfar tekjur eða tap fjárfestingareiningar og leiðréttir tilgreindir skattar sem rekja má til slíkra tekna á reikningsárinu skulu undanskildir frá útreikningi á virku skatthlutfalli í samræmi við V. kafla og 1.–4. mgr. 38. gr., að undanskilinni þeirri fjárhæð tilgreindra skatta sem um getur í öðrum málslíð þessarar málsgreinar.

Óráðstafaðar hæfar hreinar tekjur fjárfestingareiningar á skoðunarárinu skulu vera sú fjárhæð hæfra tekna fjárfestingareiningarinnar á skoðunarárinu að frádregnum, án þess að fara niður fyrir núll:

- a. tilgreindum sköttum fjárfestingareiningarinnar,
- b. úthlutunum og áætluðum úthlutunum til hluthafa, sem ekki eru fjárfestingareiningar, á tímabilinu sem hefst á fyrsta degi þriðja árs á undan reikningsárinu og lýkur á síðasta degi skila rekstrarreiknings þegar eignarhlutnum var haldið („skoðunartímabilið“),
- c. hæfu tapi sem varð á prófunartímabilinu og
- d. öllum eftirstæðum fjárhæðum hæfs taps sem hafa ekki þegar lækkað óráðstafaðar hæfar hreinar tekjur af viðkomandi fjárfestingareiningu á fyrra skoðunarári þ.e.a.s. yfirfærsla á tapi af fjárfestingu.

Ekki skal lækka óráðstafaðar hæfar hreinar tekjur fjárfestingareiningar með úthlutunum eða áætluðum úthlutunum sem hafa þegar lækkað óráðstafaðar hæfar hreinar tekjur þeirrar fjárfestingareiningar frá fyrra skoðunarári við beitingu b-liðar þessa málsíðar

Ekki skal lækka óráðstafaðar hreinar tekjur fjárfestingareiningar um þær hreinu tapfjárhæðir sem hafa þegar lækkað óráðstafaðar gildar tekjur þeirrar fjárfestingareiningar á fyrra skoðunarári við beitingu c.-liðar þessa málsíðar.

Að því er varðar þessa grein skal áætluð úthlutun verða til þegar beinn eða óbeinn eignarhlutur í fjárfestingareiningunni er framseldur til einingar sem tilheyrir ekki samstæðunni og er jafn hlutdeild í óráðstöfuðum, hæfum hreinum tekjum sem rekja má til slíkra eignarhluta á deginum sem slíkt framsal er gert, ákvarðað án tillits til áætlaðrar úthlutunar.

Ákvörðun skv. 1. mgr. þessarar greinar skal tekin í samræmi við 1. mgr. 41. gr.

Ef valið er afturkallað skal fara með hlutdeild grunneiningareiganda í óráðstöfuðum hreinum gildum tekjum fjárfestingareiningarinnar, fyrir skoðaða árið við lok reikningsársins á undan því reikningsári sem afturköllunin er gerð, sem hæfar tekjur þeirrar fjárfestingareiningar á reikningsárinu. Fara skal með fjárhæð sem jafngildir slíkum hæfum tekjum margfaldaðar með lágmarksskatthlutfalli sem uppbótarskatt hjá lágt skattlagðri grunneiningu fyrir reikningsárið að því er varðar II. kafla.

VIII. KAFLI STJÓRNSÝSLUÁKVÆÐI

40. gr.

Skyldur við gagnaskil

Í þessari grein er merking eftirfarandi hugtaka sem hér segir:

- a. „tilnefnd staðbundin eining“: grunneining innan samstæðu sem er staðsett innan Íslands og aðrar einingar innan samstæðunnar sem eru staðsettar í sömu lögsögu hafa tilnefnt til að skila framtali með upplýsingum er varða uppbótarskatt eða leggja fram tilkynningar í samræmi við þessa grein fyrir þeirra hönd,
- b. „samningur við gild lögbær yfirvöld“: tvíhliða eða marghliða samningur eða samkomulag milli tveggja eða fleiri lögbærra stjórnvalda sem kveður á um sjálfvirk skipti á árlegum upplýsingum um uppbótarskatt.

Grunneining staðsettá Íslandi skal skila upplýsingum um uppbótarskatt til skattayfirvalda í samræmi við 5. mgr.

Tilnefnd staðbundin eining getur skilað upplýsingum fyrir hönd grunneiningar.

Þrátt fyrir 2. mgr. skal grunneiningu ekki bera skylda til að skila formi með upplýsingum um uppbótarskatti til skattayfirvalda ef slíkum upplýsingum hefur verið skilað, í samræmi við kröfurnar sem settar eru fram í 5. mgr., af:

- a. endanlegri móðureiningu sem er staðsett í lögsögu sem hefur, fyrir reikningsárið gert samkomulag við gild lögbær yfirvöld á Íslandi sem gildir þar sem grunneiningin er staðsett eða
- b. tilgreindri gagnaskilaeiningu sem er staðsett í lögsögu og hefur gert samkomulag, fyrir viðkomandi reikningsár, við gild lögbær yfirvöld á Íslandi sem gildir þar sem grunneiningin er staðsett.

Ef 3. mgr. á við skal grunneining, eða tilnefnd staðbundin eining fyrir hennar hönd, tilkynna íslenskum skattayfirvöldum um hvaða eining skilar skattframtali með upplýsingum um uppbótarskatt og einnig í lögsögunni þar sem hún er staðsett.

Upplýsingum að því er varðar uppbótarskatt skal skilað á stöðluðu sniðmáti í samræmi við tilskipun Evrópuráðsins nr. 2022/2533 og þar skulu koma fram eftirfarandi upplýsingar að því er varðar samstæðuna.

Skila skal upplýsingum að því er varðar uppbótarskatt, til skattayfirvalda þar sem viðkomandi eining er staðsett, eigi síðar en 15 mánuðum eftir síðasta dag viðkomandi reikningsárs.

Skattar álagðir á grundvelli innlends uppbótarskatts samkvæmt lögum þessum renna í ríkissjóð og annast innheimtumenn ríkissjóðs innheimtu þeirra. Ráðherra er heimilt að setja nánari reglur um upplýsingaskil samkvæmt ákvæði 40. gr. í samræmi við fyrirmyndareglur OECD.

41. gr.

Val

Val sem um getur í öðrum málslíð, 3. mgr. 2. gr. 3., 6. og 9. mgr. 12. gr. og 38. og 39. gr. skulu gilda í fimm ár frá og með árinu sem ákvörðun er tekin. Val skal endurnýjað sjálfkrafa nema gagnaskilagrunneiningin afturkalli valið við lok fimm ára tímabilsins. Afturköllun vals skal gilda í fimm ár frá lokum ársins þegar afturköllunin er gerð.

Valið sem um getur í 7. mgr. 12. gr., b. lið, 1. mgr. 18. gr., 1. mgr. 21. gr., 2. mgr. 24. gr., 1. mgr. 26. gr. og 1. mgr. 36. gr. skal gilda í eitt ár. Valið skal endurnýjast sjálfkrafa nema gagnaskilagrunneiningin afturkalli valið í lok ársins.

Valið sem um getur í öðrum málslíð, 3. mgr. 2. gr., 3., 6., 7. og 9. mgr. 12. gr., b-lið 1. mgr. 18. gr., 1. mgr. 21. gr., 2. mgr. 24. gr., 1. mgr. 26. gr., 1. mgr. 36. gr. og 38. og 39. gr. skal tilkynnt skattayfirvöldum þar sem gagnaskilagrunneiningin er staðsett.

42. gr.

Gjaldmiðill

Útreikningar samkvæmt lögum þessum skulu gerðir í framsetningargjaldmiðli samstæðureikningsskila endanlegrar móðureiningar

Ef framsetningargjaldmiðill skv. 1. málsgrein er annar en evra skulu viðeigandi mörk í lögum þessum umreiknuð í evrur. Umreikningurinn skal fara fram á meðalgengi desembermánaðar næstliðins reikningsárs.

Umbreyting skal fara fram í samræmi þær meginreglur sem gilda um umbreytingu í framsetningargjaldmiðil sem koma fram í reikningsskilastaðli sem notaður er í samstæðureikningsskilum. Sama gildir um þýðingu annarra upphæðar sem eru innifaldar í útreikningi leiðréttis hagnaðar.

Skatta sem greiða ber samkvæmt lögum þessum skal greiða í íslenskum krónum. Allur umreikningur verður að fara fram á gengi síðasta dags reikningsársins.

Gengi í annarri og þriðju málsgrein skal fengið frá Seðlabanka Íslands. Sé það ekki til staðar þar skal miðað við gengi seðlabanka þar sem hin endanlega móðureining er staðsett.

43. gr.

Viðurlög

Hvers sem af ásetningi eða stórkostlegu gáleysi gefur rangar, villandi eða ófullnægjandi upplýsingar eða leynir upplýsingum sem eru ætlaðar skattyfirvöldum samkvæmt lögum þessum í tengslum við ákvörðun á uppbótarskatti, skal sæta sektum eða fangelsi allt að 1 ári og 6 mánuðum, nema þyngri refsing liggja við samkvæmt 262. gr. almennra hegningarlaga.

Hver sem lætur hjá líða að veita lögboðnar upplýsingar í samræmi við 40. gr. skal sæta sektum allt að 100.000 evrum. Skili eining gögnum innan 30 daga frá tilkynningu um álagningu stjórnvaldssektar skulu skattyfirvöld lækka sektarfjárhæðina um 90%. Ef úrbætur eru gerðar innan tveggja mánaða frá tilkynningu sektarfjárhæðar skal lækka sektarfjárhæðina um 60%. Ef úrbætur eru gerðar innan þriggja mánaða frá tilkynningu sektarfjárhæðar skal lækka sektarfjárhæðina um 40%.

Gera má einingum sem tilgreindar eru í lögum þessum fésekt fyrir brot á lögnum óháð því hvort brotið megi rekja til saknæms verknaðar fyrirsvarsmanns eða starfsmanns einingarinnar. Hafi fyrirsvarismaður eða starfsmaður einingar gerst sekur um brot á lögum þessum má auk refsingar, sem hann sætir, gera einingunni sekt, enda sé brotið drýgt til hagsbóta fyrir hana eða hún hafi notið hagnaðar af brotinu.

Ákvæði 109. gr. laga um tekjuskatt, nr. 90/2003, skulu að öðru leyti taka til brota á lögum þessum.

Um kæru til ríkisskattstjóra og yfirkattaneftndar fer eftir ákvæðum 99. gr. laga um tekjuskatt og ákvæðum laga nr. 30/1992, um yfirkattaneftnd.

Húsleit vegna brota á ákvæðum laga þessara má framkvæma í samræmi við lög um meðferð opinberra mála um húsleit sem leitt geta til gæsluvarðhaldsúrskurðar samkvæmt lögnum.

IX. KAFLI UMBREYTINGAREGLUR

44. gr.

Skattaleg meðferð frestaðra skattinneigna, frestaðra skattskuldbindinga og yfirfærðra eigna við umbreytingu

Að því er þessa grein varðar er „umbreytingarár“ fyrsta reikningsárið þegar samstæða fellur undir gildissvið þessara laga innan sinnar lögsögu.

Við ákvörðun á virku skatthlutfalli fyrir lögsögu á umbreytingarári og fyrir sérhvert reikningsár þar á eftir skal samstæða taka tillit til allra frestaðra skattinneigna og frestaðra

skattskuldbindinga sem endurspeglast eða eru birtar í reikningsskilum allra grunneininga innan lögsögunnar á umbreytingarárinu.

Frestaðar skattinneignir og frestaðar skattskuldbindingar skulu reiknaðar samkvæmt því sem er lægra af lágmarksskatthlutfalli eða gildandi innlendu skatthlutfalli. Þó má taka tillit til frestaðrar skattinneignar, sem færð hefur verið á lægra skatthlutfalli en lágmarksskatthlutfalli, með lágmarksskatthlutfalli ef skattgreiðandinn getur sýnt fram á að rekja megi frestaða skattinneign til gilds taps.

Líta skal framhjá áhrifum virðisleiðréttingar eða leiðréttingar á færslu reikningsskila að því er varðar frestaða skattinneign.

Frestaðar skattinneignir sem leiða af þáttum sem eru undanskildir við útreikning á hæfum tekjum eða tapi í samræmi við III. kafla skulu undanskildar frá útreikningnum sem um getur í 2. mgr. ef slíkar frestaðar skattinneignir myndast í viðskiptum sem eiga sér stað eftir 30. nóvember 2021.

Ef um er að ræða framsal eigna milli grunneininga eftir 30. nóvember 2021 og áður en umbreytingarárið hefst skal grundvöllur keyptra eigna, annarra en birgða, byggjast á bókfærðu virði yfirfærðra eigna ráðstafandi grunneiningar við ráðstöfun með frestuðum skattinneignum og -skuldbindingum sem ákvarðaðar eru á grundvelli þess.

45. gr.

Fyrsti áfangi undanþágu frá reglu um tekjuviðbót

Uppbótarskattur sem endanleg móðureining sem er staðsett er á Íslandi skal greiða í samræmi við 5. gr. eða millimóðureining sem er staðsett er á Íslandi skal greiða í samræmi við 6. gr., þegar endanleg móðureining er undanskilin eining, skal lækkaður niður í núll:

- a. á fyrstu fimm árum fyrsta áfanga alþjóðlegrar samstæðu þrátt fyrir kröfurnar sem mælt er fyrir um í V. kafla,
- b. á fyrstu fimm árum, frá og með fyrsta degi reikningsársins þegar samstæðan fellur í fyrsta sinn undir gildissvið þessara laga.

Samstæða telst vera í fyrsta áfanga alþjóðlegrar starfsemi sinnar ef, á reikningsári:

- a) hún er með grunneiningar í ekki fleirum en sex lögsagnarumdæmum og
- b) summan af hreinu bókfærðu virði efnislegra eigna allra eininga samstæðanna sem eru staðsettar í öllum öðrum lögsagnarumdæmum en viðmiðunarlögsögunni er ekki hærri en 50.000.000 evrur.

Að því er varðar b-lið 2. málsgreinar merkir „viðmiðunarlögsaga“ lögsöguna þar sem grunneiningar samstæðu hafa hæsta heildarvirði efnislegra eigna á reikningsárinu þegar samstæðan féll upphaflega undir gildissvið þessarar tilskipunar. Heildarvirði efnislegra eigna innan lögsögu er summa hreins bókfærðs virðis allra efnislegra eigna allra grunneininga í fjölþjóðlegri fyrirtækjasamstæðu sem er innan þeirrar lögsögu.

Fimm ára tímabilið sem um getur í a-lið 1. mgr. og í 2. mgr. skal hefjast við upphaf þess reikningsárs þegar samstæðan féll upphaflega undir gildissvið laga þessara.

Að því er varðar samstæður sem falla undir gildissvið þessara laga þegar þau öðlast gildi skal fimm ára tímabilið sem um getur í a-lið 1. mgr. hefjast eftir 31. desember 2025.

Að því er varðar innlendar samstæður sem falla undir gildissvið þessara laga þegar hún öðlast gildi skal fimm ára tímabilið sem um getur í b-lið 1. mgr. hefjast 31. desember 2024.

Tilgreind gagnaskilaeining sem um getur í 40. gr. skal tilkynna skattyfirvöldum þar sem hún er staðsett um upphaf fyrsta áfanga starfsemi samstæðunnar

46. gr.

Umbreytingarúrræði vegna gagnaskilaskyldu

Þrátt fyrir 7. mgr. 40. gr. skal skila framtali með uppbótarskatti og tilkynningunum sem um getur í 40. gr. til íslenskra skattyfirvalda síðar en 18 mánuðum eftir síðasta dag viðkomandi tekjuár sem er umbreytingarárið sem um getur í 44. gr.

X. KAFLI

Lokaákvæði

47.gr.

Jafngildismat

Sá lagarammi sem er innleiddur í landslög í lögsögu annars lands skal teljast jafngilda gildri reglu um tekjuviðbót sem sett er fram í II. kafla og ekki skal farið með hann sem skattakerfi erlends félags undir yfirráðum, ef lagaramminn uppfyllir eftirfarandi skilyrði:

- a. hann framfylgir reglum sem móðurfélag í fjölþjóðlegri fyrirtækjasamstæðu skal reikna og greiða úthlutanlegan hluta sinn af uppbótarskatti samkvæmt að því er varðar lágt skattlagðar grunneiningar fjölþjóðlegrar fyrirtækjasamstæðu,
- b. með honum er komið á a.m.k. 15% virku skatthlutfalli en grunneining telst vera lágt skattlögð ef hún fer undir það hlutfall,
- c. að því er varðar útreikning á virku lágmarksskatthlutfalli heimilar hann eingöngu blöndun á tekjum eininga sem eru staðsettar innan sömu lögsögu og
- d. að því er varðar útreikning uppbótarskatts samkvæmt samsvarandi gildri reglu um tekjuviðbót er kveðið á um úrræði vegna uppbótarskatts sem greiddur var hér á landi við beitingu gildra reglna um tekjuviðbót og vegna hvers kyns gildra innlendra uppbótarskatta sem settir eru fram í lögum þessum.

Ráðherra er heimilt að útbúa lista yfir lögsagnarumdæmi annarra landa sem hafa innleitt lagaramma í landslög sín, sem talinn er fela í sér reglu um tekjuviðbót í samræmi við skilyrðin sem mælt er fyrir um í 1. mgr. þessarar greinar, og til að uppfæra þann lista í kjölfar síðara mats á lögum sem önnur ríki hafa innleitt.

48. gr.

Reglugerðarheimild

Ráðherra er heimilt að setja í reglugerð nánari ákvæði um framkvæmd laga þessara, þar á meðal um útreikning, tilkynningarskyldu, undaþágur og uppgjör uppbótarskatts, í samræmi við alþjóðlegar lágs kattareglur (Global Anti-Base Erosion Rules, GloBE) sem settar hafa verið af Efnahags- og framfarastofnuninni (OECD).

49. gr.

Gildistaka

Lög þessi öðlast þegar gildi og koma til framkvæmda frá og með tekjuárinu 2026, fyrir reikningsár sem hefst eftir 31. desember 2025.

Greinargerð.

1. Inngangur.

Frumvarp þetta er samið í fjármála- og efnahagsráðuneytinu og felur í sér innleiðingu á alþjóðlegum reglum sem ætlað er að sporna við skattasniðgöngu fjölþjóðlegra stórfyrirtækja. Reglurnar byggja á aðgerðaráætlun Efnahags- og framfarastofnunarinnar (OECD) í samstarfi við G-20 ríkin, svokallaðri BEPS-áætlun (e. Base Erosion and Profit Shifting), þar sem sérstök áhersla er lögð á stoð tvö (Pillar Two) um lágmarksskattlutfall á tekjur samstæðufélaga.

Ísland er þátttakandi í þessu alþjóðlega samkomulagi og hefur skuldbundið sig til að innleiða viðeigandi reglur. Evrópuráðið samþykkti 14. desember 2022 tilskipun nr. 2022/2523, sem mælir fyrir um sameiginlegar ráðstafanir til að tryggja lágmarksheimsskattlagningu innan Evrópusambandsins. Tilskipunin byggir á fyrrnefndum alþjóðlegum reglum OECD og G-20 og eru reglurnar birtar undir heitinu Global Anti-Base Erosion Model Rules (GloBE).

Frumvarpið sem hér liggur fyrir byggir á texta og meginreglum tilskipunarinnar. Þar sem Ísland er aðili að Evrópska efnahagssvæðinu (EES) og í nánú samstarfi við Evrópusambandið þótti eðlilegt að styðjast við reglur tilskipunar Evrópuráðsins við gerð frumvarpsins. Þýðing tilskipunarinnar úr ensku yfir á íslensku var unnin af Þýðingarmiðstöð utanríkisráðuneytisins og yfirfarin af fjármála- og efnahagsráðuneytinu, án breytinga á efnisatriðum til að forðast hættu á mistúlkun frá frumtexta.

Mikilvægt er að reglusetning ríkja sem taka þátt í innleiðingu GloBE-reglna sé eins samhljóða og kostur er. Slíkt samræmi er lykilforsenda þess að tryggja virkni kerfisins, jafnræði milli ríkja og hindra að fyrirtæki geti nýtt sér mismunandi reglur til að komast hjá skattlagningu. Frávik milli ríkja, hvort sem þau eru formleg eða byggð á mismunandi túlkun, geta grafið undan trúverðugleika og virkni kerfisins.

Með frumvarpinu er lagt til að sett verði sérstök löggjöf um uppbótarskatt, sem leggst á samstæðufélög þar sem virkt skattlutfall er lægra en 15%. Löggjöfin byggir á meginreglum ESB-tilskipunarinnar og fyrirmyndareglum (GloBE-reglum) OECD og hefur það að markmiði að tryggja samræmi í skattlagningu milli ríkja.

Áform um frumvarp til laga um lágmarksskatt á fjölþjóðleg stórfyrirtæki voru sett í samráðsgátt stjórnvalda 6. febrúar 2025. Í drögum að frumvarpi sem hér liggur fyrir til kynningar hefur heiti frumvarpsins verið breytt.

2. Tilefni og nauðsyn lagasetningar.

Tilefni frumvarpsins er þátttaka Íslands í alþjóðlegu samstarfi gegn skattasniðgöngu og ósanngjarnri tilfærslu hagnaðar milli ríkja. Fjölþjóðlegar fyrirtækjasamstæður hafa í ákveðnum tilvikum getað fært tekjur og hagnað milli landa í skattalegum tilgangi og þannig dregið úr eigin skattgreiðslum. Slíkt getur skekkt samkeppnisstöðu innlendra fyrirtækja sem ekki búa við sömu möguleika til tilfærslu.

Í því ljósi hófu iðnríki heims, undir forystu OECD og G-20, árið 2013 vinnu við svokallaða BEPS-áætlun (Base Erosion and Profit Shifting), þar sem markmiðið var að setja alþjóðleg viðmið gegn rýrnun skattstofna. Áætlunin fól í sér fimmtán lykilráðstafanir sem ríki voru hvött til að innleiða í landsrétt, þar á meðal nýjar reglur um milliverðlagningu, fastrar starfsstöðvar, stafrænt hagkerfi og misnotkun tvísköttunarsamninga.

Í kjölfarið samþykktu aðildarríki OECD og G-20 að útfæra tvíþætt, samræmt alþjóðlegt skattkerfi, hið svokallaða Two-Pillar Framework. Það hefur það markmið að skattleggja tekjur stórra fjölþjóðlegra fyrirtækja með réttlátari og gagnsærri hætti, einkum í ljósi vaxandi umfangs stafrænnar starfsemi. Upphaflega var gert ráð fyrir að regluverkið tæki gildi árið 2023, en útfærslan hefur tekið lengri tíma en upphaflega var áætlað.

Frumvarpið sem hér er lagt fram snýr að seinni stoðinni, svokallaðri Pillar Two, sem felur í sér lágmarksskatthlutfall á hagnað stórra samstæðufélaga. Í meginatriðum kveða reglurnar á um að félög innan samstæðu með árstekjur yfir 750 milljón evrur greiði að lágmarki 15% af hagnaði sínum, óháð því hvar hann myndast. Sé raunveruleg skattlagning í tiltekinni lögsögu undir þessu lágmarki, skal greiða uppbótarskatt sem jafnar skattbyrði upp að 15%.

Útreikningur á skatthlutfalli fer fram á grundvelli samstæðureikningsskila, þar sem allar einingar í sama ríki eru metnar saman. Há skattlagning einnar einingar getur þannig vegið upp á móti lágri skattlagningu annarrar. Ef meðalraunskattlagning innan ríkis er undir 15%, er greiddur uppbótarskattur vegna mismunarins.

Markmið stoðar tvö er tvíþætt: Annars vegar að draga úr skaðlegri skattasamkeppni milli ríkja og hins vegar að tryggja að hagnaður sé skattlagður þar sem hann verður til. Reglurnar veita jafnframt hvata til að hækka skatthlutföll í lágskattaríkjum til að tryggja eigin skattlagningarétt.

Grunnmarkmið GloBE-reglnanna samkvæmt OECD er að öll þátttökuríki taki upp samræmt lágmarksskatthlutfall, að lágmarki 15%. Til að þetta nái fram að ganga verður regluverkið að vera innleitt með eins samræmdum hætti og kostur er, þannig að ríki geti viðurkennt reglur annarra ríkja sem jafngildar. Þetta samræmi er lykilforsenda þess að alþjóðlega kerfið virki.

Reglur OECD gera einnig ráð fyrir svokölluðum hæfum innlendum uppbótarskatti (Qualified Domestic Minimum Top-Up Tax, QDMTT). Ríki sem innleiða slíkan skatt í samræmi við fyrirmyndareglurnar tryggja sér forgangsrétt til skattlagningar á eigin landsvæði. Frumvarpið gerir ráð fyrir að slíkur innlendur skattur verði innleiddur á Íslandi, sem styrkir stöðu ríkisins til að skattleggja hagnað sem myndast hér. Ef svo er ekki, fer skattlagningarheimildin að jafnaði til annars ríkis, t.d. þar sem móðureining samstæðu er staðsett og hefur tekið upp reglurnar.

Með setningu laganna er því tryggt að Ísland viðhaldi réttindum sínum til skattlagningar, verndi skattstofna og stuðli að auknu jafnræði milli innlendra aðila og fjölþjóðlegra samstæðufélaga.

3. Meginefni frumvarpsins.

Stjórnvöld leggja ríka áherslu á að tryggja jafnræði og sanngirni í skattlagningu fyrirtækja í alþjóðlegu samhengi. Markmiðið er að öll fyrirtæki leggi sitt af mörkum til samfélagsins með því að greiða sanngjarnan skatt, óháð staðsetningu eða umfangi starfsemi.

Á árinu 2021 náðist víðtækt samkomulag innan OECD og G20 þar sem um 140 ríki samþykktu sameiginlegar reglur um 15% lágmarksskatthlutfall á heimsvísu. Samkomulagið, sem kallast „Global Anti-Base Erosion (GloBE) Model Rules“ og er hluti af svokölluðum „Pillar Two“ aðgerðum, var samþykkt 14. desember 2021. Ísland tók þátt í samstarfinu og hefur skuldbundið sig til að innleiða reglurnar.

Innleiðingin hefur tvíþætt markmið: annars vegar að draga úr skaðlegri skattasamkeppni milli ríkja og hins vegar að tryggja að fyrirtæki greiði skatt af tekjum sínum til jafns við önnur.

Evrópusambandið fylgdi í kjölfarið og samþykkti tilskipun (ESB) 2022/2523 sem kveður á um að aðildarríki innleiði lágmarksskatthlutfall fyrir stórar samstæður. Þó hafa nokkur ríki,

svo sem Eistland, Lettland og Malta, frestað innleiðingu. Noregur hefur nú þegar innleitt reglurnar, og með frumvarpinu er lagt til að Ísland geri slíkt hið sama.

Frumvarpið felur í sér upptöku reglna um útreikning og innheimtu uppbótarskatts (Top-up Tax) þegar tekjur samstæðueininga eru skattlagðar undir 15% í ákveðnum lögsögnum. Hins vegar er tekið tillit til svokallaðrar efnislegrar tekjuútilokunar (Substance-based Income Exclusion) sem tryggir að aðeins tekjur umfram arð af raunverulegri starfsemi (svo sem fasteignum og launum) teljist til skattstofns.

Reglurnar ná til samstæðna með að lágmarki 750 milljón evra í tekjur að meðaltali á tveimur af síðustu fjórum árum. Skatthlutfallið er ákvarðað út frá sérstöku reikningsskilamati samkvæmt GloBE reglum.

ESB tilskipunin og reglur OECD byggja á innleiðingu þriggja reglna: IIR (Income Inclusion Rule), regla um tekjuviðbót. UTPR (Undertaxed Profits Rule), regla um undirskattlagðan hagnað. QDMTT (Qualified Domestic Minimum Top-up Tax), regla um innlendan uppbótarskatt.

IIR felur í sér að móðurfélag í samstæðu greiðir uppbótarskatt ef dótturfélög eru undirskattlögð. Ef IIR er ekki beitt, tekur UTPR við, sem gerir öðrum ríkjum kleift að leggja á viðbótarskatt. Með QDMTT er ríki heimilt að innheimta uppbótarskatt sjálft áður en önnur ríki grípa inn í.

Í frumvarpinu er gert ráð fyrir upptöku IIR og QDMTT. UTPR verður ekki innleidd strax, en mögulega síðar. Með því að taka upp QDMTT tryggir Ísland að skattlagning tekna sem verða til hérlandis fari fram innanlands.

3.1. Túlkun reglnanna.

OECD hefur gefið út ítarlegar leiðbeiningar (Commentary and Administrative Guidance) um túlkun og beitingu GloBE reglna. Frumvarpið byggir á þessum alþjóðlegu heimildum og miðar að samræmdri framkvæmd með öðrum ríkjum. Markmiðið er að draga úr skattasniðgöngu og tryggja gagnsæi og réttmæta skattlagningu.

3.2. Uppbygging reglnanna.

Fyrirmyndarreglur OECD, sem tilskipun Evrópuráðsins byggir á, eru samdar í formi lagasniðs í því skyni að möguleiki sé á að fella þær beint inn í landslög. Við frumvarpsgerðina var að mestu leyti stuðst við þýdda útgáfu af reglunum af hálfu Þýðingarmiðstöðvar utanríkisráðuneytisins, eins og þær eru settar fram í framangreindri tilskipun ESB sem byggir á reglum OECD og eru efnislega sambærilegar. Sú undantekning er á að hér á landi verður ekki tekin upp regla um undirskattlagðan hagnað – UTPR að svo stöddu. Mögulega verður sú regla tekin upp síðar.

Reglunum er skipt í 10 kafla. Kaflar 1-5 innihalda kjarnaákvæði reglnanna, ásamt almennum skilgreiningum í 3. gr. Þar eru settar fram skilgreiningar á þeim fjölþjóðlegu samstæðueiningum sem falla undir reglurnar auk þess sem gerð er grein fyrir þeirri aðferðafræði sem útreikningur á virkum skatti samstæðnanna byggist á.

Kaflar 6-9 eru meira tæknilegs og stjórnsýslulegs eðlis. Kafli 6 fjallar um þá aðlögun sem þarf að gera varðandi samruna og skiptingar innan samstæðu auk þess að fjalla um mismunandi félagiform eininga innan samstæðu. Kafli 7 fjallar um óhefðbundin félagiform. Kafli 8 tekur til þeirra skyldna sem samstæðueiningar þurfa að uppfylla varðandi upplýsingagjöf, reglur að því er tekur til gjaldmiðils og refsíákvæði. og kafli 9 til ýmissa umbreytingareglna. Kafli 10 tekur til lokaákvæða s.s. lögleiðingar.

3.3. *Kjarnaákvæði - kaflar 1-5.*

Kjarnaákvæði reglnanna er að finna í köflum 1-5. Ákvæði kaflanna tilgreina öll þau nauðsynlegu skref sem alþjóðlegar samstæðueiningar þurfa að taka í því skyni að reikna út uppbótarskatt, sé sú skylda til staðar samkvæmt fyrirmyndareglum OECD. (GloBE).

Framangreint má tilgreina í 6 skrefum:

- Skref 1 Ákvarða hvort samstæða falli undir reglurnar.
- Skref 2 Ákvarða staðsetningu hverrar samstæðueiningar innan samstæðunnar og ákvarða hvaða tekjur tilheyra hverri samstæðueiningu innan sömu lögsögu.
- Skref 3 Ákvarða tekjur eða tap af hverri samstæðueiningu samkvæmt fyrirmyndareglum OECD.
- Skref 4 Ákvarða skatta af tekjum sem rekjanlegar eru til samstæðueiningar.
- Skref 5 Reikna virkt skatthlutfall allra samstæðueininga innan sömu lögsögu og ákvarða viðbótarskatt.
- Skref 6 Leggja á viðbótarskatt eftir reglum QDMTT, IIR eða UTPR (verði sú regla lögfest).

Nánar um hvert skref samkvæmt köflum 1-5.

Skref 1 - Ákvarða hvort samstæða falli undir reglurnar.

Fyrsta skrefið í framkvæmd fyrirmyndareglna OECD er að meta hvort um sé að ræða samstæður sem samkvæmt samstæðu reikningsskilum hafa tekjur upp á að lágmarki 750 milljón evrur að meðaltali. Viðmiðunin byggist á því hvort þessi mörk hafi náðst a.m.k. tveimur af síðustu fjórum reikningsárum. Til viðbótar þarf að liggja fyrir að samstæðan starfi í fleiri en einni lögsögu, þ.e. að tekjur, eignir eða starfsstöðvar séu til staðar í að minnsta kosti tveimur ríkjum. Janframt þarf að horfa til þess að samstæðueiningar kunna að vera undanþegnar beinni skattskyldu samkvæmt fyrirmyndareglum OECD, þó tekjur þeirra kunni að hafa áhrif á samstæðugrunn, þ.e. tekjur þeirra geta haft áhrif á virkan skatt og GloBE tekjur annarra eininga. Hér er um þrjár gerðir eininga að ræða. Í fyrsta lagi einingar í almannabágu svo sem stjórnvalds – eða óhagnaðardrífna einingar. Hér undir falla í öðru lagi óskattskyldar fjárfestingaeiningar svo sem lífeyrissjóðir sem og í þriðja lagi eignarhaldsfélög sem eru undir ráðstöfun undanþeginna eininga.

Skref 2 - Ákvarða staðsetningu hverrar samstæðueiningar og ákvarða hvaða tekjur tilheyra hverri samstæðueiningu innan sömu lögsögu.

Þegar fjölþjóðleg samstæða fellur undir reglur Pillar 2 og þar með fyrirmyndareglur OECD, þarf að ákvarða staðsetningu hverrar samstæðueiningar og skilgreina hvaða tekjur tilheyra hverri einingu innan sömu lögsögu. Hver eining er skoðuð sem sjálfstæð rekstrareining með aðskilin reikningsskil og skattalegt heimilisfesti.

Mikilvægt er að taka mið af fastri starfsstöð (e. permanent establishment) sem aðskildri einingu, auk þess sem samkomulag milli eigenda sem krefst aðskildra reikningsskila getur krafist þess að tekjur og gjöld séu aðgreind á milli eininga innan samstæðunnar. Einingar eru almennt taldar hafa skattalegt heimilisfesti í lögsögu þar sem þær eru starfandi, og eru skattlagðar samkvæmt lögum þess ríkis.

Sumar einingar, til dæmis gegnumstreymiseiningar (e. flow-through entities) sem eru skattalega ósjálfstæðar, kunna að vera án eigin skattskyldu eða „ríkisfangslausar“. Í slíkum tilfellum þarf að tengja tekjur og viðeigandi skattheimtu við ríki sem einingin hefur efnistengsl við, til að tryggja réttmæta skattlagningu.

Við ákvarðanir um tekjur og gjöld byggir matið á rekstrarreikningum eininga, sem miðast við samstæðureikningsskil samstæðunnar. Fyrirmyndareglur OECD mæla fyrir um að notast skuli við viðurkennda reikningsskilastaðla (svo sem IFRS eða staðbundna viðurkennda staðla) til einföldunar útreiknings og samræmis. Hreinar tekjur eða tap fyrir leiðréttingar samkvæmt fyrirmyndareglum OECD sýna þannig grunnreikningsskil einingarinnar, en leiðréttingar geta falið í sér endurúthlutun tekna og kostnaðar innan samstæðunnar til að tryggja réttmæta skattlagningu.

Þar sem fjárhagsupplýsingar fastrar starfsstöðvar eru stundum ekki aðgengilegar sérstaklega, þarf að útbúa sértækar skýrslur eða reikninga sem endurspeglar þær tekjur og gjöld sem starfsstöðinni hefur verið ákvarðaðar ef hún hefur aðskilin reikningsskil.

Í tilvikum þar sem tekjur eða tap gegnumstreymiseininga eru skattalega færð beint til eigenda, fylgja fyrirmyndareglurnar skattalegri meðferð samkvæmt lögsögu eiganda. Þannig er staðbundnum reglum um flokkun og skattlagningu eininga fylgt, en jafnframt tryggð réttlát skattlagning tekna, raunveruleg skattheimta og forðast tvísköttun eða tvísköttunartilfelli.

Innan ramma „Inclusive Framework“ hafa verið samþykktar stjórnsýsluleiðbeiningar til að einfalda framkvæmd fyrstu árin. Meðal annars takmarka þær samræmisskyldur við fáar lögsagnarumdæmi, byggt á fyrirliggjandi upplýsingum (t.d. CBCR-skjölum). Þetta veitir sveigjanleika við notkun ársreikninga, gjaldeyrisreikninga og samanlagðra gagna, og stuðlar að einföldun reglnanna án þess að skerða markmið þeirra eða virkni. Þetta er í raun hluti af tímabundnu aðlögunarferli innan Inclusive Framework sem gerir einingum kleift að dreifa hagnaði af sölu á áþreifanlegum eignum yfir fimm ár til að jafna sveiflur á skattalegum niðurstöðum og milda áhrif á reglu um efnislega tekjuundanþágu, (substance-based income Exclusion), sem fær minna vægi með tímanum. Heimildin stuðlar að einfaldari framkvæmd og sveigjanleika á fyrstu árum þessa kerfis.

Skref 3 - Ákvarða tekjur eða tap af hverri samstæðueiningu samkvæmt fyrirmyndareglum OECD.

Samkvæmt þriðja skrefinu eru GloBE tekjur eða tap hverrar einingar metin með leiðréttingum á rekstrarreikningum í samræmi við fyrirmyndareglur OECD. Markmið leiðréttinganna er að samræma skattstofn alþjóðlegs lágmarksskatts við þann skattstofn sem almennt er viðurkenndur í staðbundnum skattalöggjöfum, til að tryggja samræmda og réttláta skattlagningu.

Heildaryfirlit yfir þessar leiðréttingar er að finna í grein 3.2 í fyrirmyndareglum OECD (OECD Model Rules for Pillar Two), sem og í 16. grein tilskipunar Evrópusambandsins um sameiginleg lágmarksskattlagningu og 12. grein þeirra draga að frumvarpi sem hér liggur fyrir. Leiðréttingarnar skiptast í þrjá flokka sem saman stuðla að því að koma á jafnvægi í skattlagningu tekna:

a. Lagfæringar á skattskyldum tekjum

Flestar leiðréttingar miða að því að samræma fjárhagsbókhald við skattstofn með því að leiðrétta mun á milli þeirra. Þetta felur í sér að taka tillit til áhrifa skattalegra undanþága, ívilnana og frádráttarheimilda sem eru mismunandi eftir lögsagnarumdæmum. Til dæmis eru sum lögsagnarumdæmi með undanþágur fyrir arðgreiðslur innan samstæðu, eða hafa sérstakar reglur um frádrátt vegna launakostnaðar eða hlutabréfatengdra ívilnana. OECD fyrirmyndareglurnar leiðrétta þennan mun til að tryggja að tekjur sem eru skattlagðar í einu landi séu ekki lækkaðar óeðlilega í öðru, sem annars gæti leitt til tvísköttunar eða óeðlilegs skattalegs ávinnings.

b. Lagfæringar til að tryggja rétta skiptingu tekna milli lögsagnarumdæma

Til að koma í veg fyrir ranga skráningu og misskiptingu tekna milli samstæðueininga í mismunandi lögsagnarumdæmum krefjast reglurnar að viðskipti milli landamæra séu metin á armslengdarverði við útreikning á GloBE tekjum eða tapi. Þetta er grundvallaratriði sem kemur í veg fyrir að hagnaður sé fluttur ósanngjarnt milli ríkja með rangri verðlagningu (OECD Transfer Pricing Guidelines). Jafnframt beinast leiðréttingarnar gegn fjármögnunarfyrirkomulagi sem ætlað er að misnota mismunandi skattareglur til að lækka skattstofn og tryggja að viðskipti innan samstæðunnar séu ekki notuð til að forðast viðbótarskatt (top-up tax) samkvæmt fyrirmyndareglum OECD.

c. Stefnumiðaðar breytingar

Fyrirmyndareglurnar takmarka einnig frádráttarbærar greiðslur til að koma í veg fyrir að ólöglegar greiðslur, svo sem greiðslur vegna sektar og viðurlaga, lækki skattstofn og skerði skatttekjur ríkja. Samkvæmt fyrirmyndareglunum eru slíkar greiðslur almennt ekki frádráttarbærar, með vissum takmörkunum, til dæmis hámarki upp á 50.000 evrur. Þetta er hluti af viðtækri baráttu gegn spillingu og skýr skilaboð um að skattkerfi skuli ekki standa undir ólöglegum fjárflutningum eða refsiverðum gjörðum.

Dæmi: Samstæðueining hefur bókfært hagnað upp á 12 milljónir evra.

Tilteknar leiðréttingar eru gerðar samkvæmt GloBE reglum:

Arðgreiðsla sem er skattfrjáls í heimalandi: dregin frá (-1 m evra)

Kostnaður sem ekki er frádráttarbær samkvæmt GloBE (t.d. sektir): bætt við (+0,5 m evra)

Raunverulegar launagreiðslur og eignakostnaður (SBIE): 2 m evra dregin frá

GloBE-tekjur = $12 - 1 + 0,5 - 2 = 9,5$ milljónir evra

Skref 4 - Ákvarða skatta af tekjum sem rekjanlegar eru til samstæðueiningar.

Eftir að GloBE tekjur eða tap hafa verið ákvarðaðar fyrir hverja samstæðueiningu samkvæmt fyrirmyndareglum OECD, er næsta skref að meta og reikna út skatta sem tengjast þessum tekjum. Grunnurinn að útreikningnum er skattlagning einingarinnar sem byggist á hreinum tekjum hennar samkvæmt fjárhagsbókhaldi, með leiðréttingum til að tryggja réttmæta og samræmda skattlagningu í samræmi við GloBE reglurnar.

Uppbygging útreikningsins byggir á lið fyrir lið nálgun samkvæmt eftirfarandi þáttum:

a. Hæfir skattar (Qualified Taxes)

Upphafspunkturinn eru skattar sem lagðir eru á hreinar tekjur einingarinnar á reikningsárinu og teljast hæfir samkvæmt skilgreiningu fyrirmyndareglna OECD. Þetta eru aðallega tekjuskattar sem beinast að hagnaði eða tekjum, og fela ekki í sér óbeina skatta, svo sem launa- eða fasteignaskatta.

Hæfir skattar fela almennt í sér alla staðbundna tekjuskattlagningu en geta einnig falið í sér erlenda staðgreiðslu og aðrar skatttegundir sem tengjast beint skattskyldum hreinum tekjum.

b. Leiðréttingar á hæfum sköttum

Til að tryggja að hæfir skattar endurspegli réttan skattstofn samkvæmt fyrirmyndareglum OECD, þarf að gera ýmsar leiðréttingar:

1. Útilokun á sköttum sem ekki eru greiddir eða tengjast ekki GloBE tekjum, til dæmis skattar á óheimilaðar arðgreiðslur eða hlutabréfahagnað sem falla utan gildissviðs reglna.
2. Leiðréttingar vegna skattskuldbindinga sem ekki birtast í rekstrarreikningi, svo sem frestaðar skattskuldbindingar eða tekjuskattsskuldbindingar. GloBE reglurnar taka tillit til mismunar á tímabilum vegna skatta- og reikningsskilaskyldu og tryggja að þær leiðréttingar leiði ekki til aukins uppbótarskatts.
3. Endurheimtakerfi (refund mechanism) sem leiðréttir frestaðar skattaskuldbindingar sem hafa ekki gengið til baka innan fimm ára, til að koma í veg fyrir að skattur sé lagður á án raunverulegrar skattgreiðslu.
4. Meðhöndlun skattaafsláttar, þar sem hæfir skattalegir afslættir eru dregnir frá skattstofni á því ári sem þeir eru notaðir, en endurgreiðanlegir skattalegir afslættir eru meðhöndlaðir sem tekjur þegar réttur til þeirra fellur til.

c. Úthlutun skatta yfir landamæri

Frekari leiðréttingar eru gerðar til að úthluta réttum sköttum yfir lögsagnarumdæmi, sérstaklega í þeim tilvikum þar sem skattar eru lagðir á samkvæmt:

1. Reglum um erlend félög undir yfirráðum innlands aðila (CFC),
2. Staðgreiðsluskatts á arðgreiðslur,
3. Skattlagningu fastrar starfsstöðvar,
4. Skattagagnsæisreglum fyrir aðila eða blendingsaðila.

Þetta tryggir að skattheimta sé rétt tengd rétttri einingu og lögsagnarumdæmi þar sem raunveruleg efnahagsleg starfsemi á sér stað.

d. Leiðréttingar vegna breytinga á skattskyldu eftir framtalsskil

Ef breytingar verða á skattframtali eftir framsendingu þess, til dæmis vegna endurskoðunar milliverðlagningar eða annarra leiðréttinga, þarf að taka mið af viðbótarskattlagningu eða endurgreiðslu og úthluta henni til rétttra lögsagnarumdæma og tímabila.

Þar sem stundum geta skattar verið taldir skattskyldir án þess að þeir séu raunverulega greiddir, þarf að hafa kerfi til að taka á slíkum tilvikum, svo sem með frestum eða eftirgjöf skattskulda.

Einfalt dæmi sem sýnir hvernig samtals 1,2 milljón evra í skatta koma saman úr mismunandi þáttumsem teknir eru með í útreikningi virks skatthlutfalls.

Fyrirtækið hefur greitt samtals 1,2 milljón evra í skatta sem tengjast GloBE-tekjum. Þar af eru:

1,0 milljón evra vegna tekjuskatts sem er skráður sem kostnaður í rekstrarreikningi,
 0,1 milljón evra vegna staðgreiðslu skatts erlendis sem telst til yfirfæranlegs skatts,
 0,1 milljón evra afleiðing leiðréttingar vegna fyrri ára samkvæmt GloBE reglum.
 Heildarskattar til útreiknings virks skatthlutfalls = 1,2 milljón evra.

Skref 5 – Reikna virkt skatthlutfall allra samstæðueininga innan sömu lögsögu og ákvarða viðbótarskatt.

Útreikningur virkrar skattlagningar (ETR – Effective Tax Rate)

Til að ákvarða hvort uppbótarskattur (e. Top-up Tax) komi til greiðslu þarf fyrst að greina virkan tekjuskatt (ETR) fyrir hverja lögsögu þar sem samstæðueiningar starfa. Þetta er gert með því að leggja saman:

- a. Annars vegar hæfa skatta allra samstæðueininga í viðkomandi lögsögu, og
- b. hins vegar GloBE tekjur eða tap þeirra sömu eininga, að teknu tilliti til leiðréttinga samkvæmt GloBE.

Virkur tekjuskattur (ETR) er hlutfallið milli hæfra skatta og skatta skv. leiðréttingu eftir fyrirmyndarreglum OECD. (GLOBE.). Ef þetta hlutfall er lægra en 15% getur uppbótarskattur komið til.

Einföldunarúrræði (Safe Harbours).

Í sumum tilfellum er heimilt að nota einfaldari aðferðir til að ákvarða hvort uppbótarskattur sé nauðsynlegur, samkvæmt svokölluðum einföldunarúrræðum (Safe Harbours). Slík úrræði geta verið í formi staðlaðra viðmiða eða reiknilíkana, til dæmis með hliðsjón af upplýsingum úr CbCR (Country-by-Country Reporting) skýrslum. Slík úrræði eru tímabundin og takmörkuð að umfangi (sjá Transitional CbCR Safe Harbour, OECD Admin Guidance, desember 2022).

De Minimis undanþága – undanþága vegna smæðar.

Ef umfang starfsemi samstæðu í tiltekinni lögsögu er takmarkað, er ekki þörf á að reikna ETR þar. Þessi De Minimis undanþága á við ef:

- a. GloBE tekjur í lögsögu eru undir 10 milljónum evra, og
- b. Hagnaður samkvæmt GloBE er undir 1 milljón evra,

Útreikningur uppbótarskatts (Top-up Tax):

Ef virkt skatthlutfalli lögsögu er undir 15% er uppbótarskattur reiknaður með eftirfarandi hætti:

- a. Skattabilið er fundið sem mismunurinn á 15% lágmarki og virkum skatti í lögsögunni.
- b. Þetta hlutfall er beitt á umframhagnað (umfram 1 milljón evra) í lögsögunni (Excess Profit).
- c. Umframhagnaður er GloBE tekjur að frádreginni efnislegri tekjuútilokun (Substance-based Income Exclusion – SBIE).

Efnisleg tekjuútilokun felst í því að dregið er frá ákveðið hlutfall af: bókfærðu virði efnislegra eigna og launakostnaði.

Sú upphæð GloBE tekna sem stendur eftir að SBIE hefur verið dregin frá telst umframhagnaður og er hann skattlagður þannig að heildarskattlagningin nemi 15%.

Úthlutun uppbótarskatts innan lögsögu:

Uppbótarskatturinn er síðan úthlutaður milli eininga í viðkomandi lágskattalögsögu í samræmi við hlutfall þeirra af heildar GloBE tekjum í lögsögunni á viðkomandi reikningsári. Þannig endurspeglar skattbyrðin tekjumyndun hvers aðila.

Uppbótarskattinum er úthlutað á einstakar einingar innan viðkomandi lágskattalögsögu í samræmi við hlutfall þeirra af heildar GloBE-tekjum í lögsögunni á því reikningsári sem um ræðir. Með þessari aðferð er skattbyrðinni skipt á milli eininga á grundvelli tekjumyndunnar þeirra og þannig tryggt að úthlutunin endurspegli raunverulega starfsemi hvers aðila.

Dæmi sem sýnir hvernig virkt skatthlutfall (12,63%) er reiknað út og hvernig uppbótarskatturinn (226 þúsund evra) er fundinn þegar hlutfallið er undir 15%.

GloBE-tekjur samstæðueiningar eru 9,5 milljónir evra (sjá skref 3) og skattgreiðslur sem tengjast þessum tekjum eru 1,2 milljónir evra (sjá skref 4).

Virkt skatthlutfall = $1,2 / 9,5 = 12,63\%$

Þar sem þetta hlutfall er undir 15%, skal greiða uppbótarskatt: Uppbótarskattur = $(15\% - 12,63\%) \times 9,5$ milljónir = 0,22565 milljónir evra ≈ 226 þúsund evra.

Skref 6 – innheimta uppbótarskatts eftir reglum QDMTT, IIR eða UTPR.

Greiðsluskylda vegna uppbótarskatts samkvæmt GloBE-reglunum fellur til samkvæmt þremur meginleiðum:

- a. QDMTT – hæfur innlendur uppbótarskattur,
- b. IIR – regla um tekjuviðbót,
- c. UTPR – regla um undirskattlagðan hagnað.

QDMTT – Qualified Domestic Minimum Top-up Tax (hæfur innlendur uppbótarskattur).

GloBE fyrirmyndarreglurnar heimila hverju ríki að innleiða innlendan uppbótarskatt, sem byggist á sömu meginreglum og GloBE regluverkið. Ef slíkur skattur uppfyllir tæknilegar kröfur OECD, telst hann hæfur (qualified), og hefur þá forgang fram yfir aðrar leiðir við innheimtu uppbótarskatts. Við upptöku framkvæma ríki sjálfsmat þar sem lagt er fyrir með hvaða hætti nauðsynlegir þættir hafa verið innleiddir í landslög hvers ríkis. Sé því sjálfsmati ekki andmælt af OECD telst innleiðingin vera orðin hæf. Fyrirhugað er að síðar fari fram ítarlegri úttekt (full legislative review) á innleiðingu allra ríkja sem tekið hafa upp reglurnar.

Hæfur innlendur uppbótarskattur tryggir að skattlagning tekna eigi sér stað í því ríki þar sem tekjurnar verða til. Þetta styrkir skattlagningarétt viðkomandi ríkis yfir eigin skattstofn og minnkar líkur á því að uppbótarskattur sé innheimtur erlendis.

Gert er ráð fyrir því að Ísland innleiði innlendan uppbótarskatt í samræmi við GloBE-reglurnar og tryggir það að Ísland innheimti sjálft þann hluta uppbótarskatts sem tilheyrir tekjum sem verða til innanlands.

IIR – Income Inclusion Rule (Regla um tekjuviðbót)

Ef ríkið þar sem lágs kattaeiningin er staðsett hefur ekki innleitt innlendan uppbótarskatt, og virkur skattur er undir 15%, fer skattlagningarheimildin yfir til þess ríkis þar sem endanleg móðureining samstæðu (eða næsta hæfa móðureining) er skattskyld.

Samkvæmt reglu um tekjuviðbót er viðbótarskatturinn þá innheimtur hjá móðureiningu í hlutfalli við eignarhlut hennar í viðkomandi lágs kattaeiningu. Skatturinn er greiddur í því ríki þar sem viðkomandi aðili er heimilisfastur og GloBE reglan hefur verið innleidd.

Reglan, sem innleidd er samkvæmt frumvarpinu, tryggir að hagnaður sem er undirskattlagður í lágs kattarríki verði skattlagður í heimalandi endanlegu móðureiningarinnar í samræmi við 15% lágmarksskattþrep, svo framarlega sem undirskattlagður hagnaður er ekki skattlagður í heimaríki á grundvelli reglu um innlendan uppbótarskatt (QDMTT).

UTPR – Undertaxed Profits Rule (Regla um undirskattlagðan hagnað)

Ef hvorki regla um innlendan uppbótarskatt né regla um tekjuviðbót tryggja 15% heildarskattlagningu af umframhagnaði samstæðunnar, tekur UTPR-reglan við. Hún felur í sér að aðrir aðilar í samstæðunni, sem starfa í löndum þar sem GloBE-reglurnar hafa verið innleiddar, taki þátt í að jafna út skattaójöfnuðinn.

Það er gert með því að beita tilteknum aðferðum, s.s.:
 synjun á frádrætti (e. denial of deduction), eða
 hækkun á tekjum (e. deemed inclusion of income), hjá öðrum einingum í samstæðunni til
 að ná 15% skattlagningu á samstæðugrunninum.
 UTPR reglan virkar því sem varaúrræði þegar önnur úrræði hafa ekki tryggt
 lágmarksskattlagningu.

Dæmi sem sýnir hvernig uppbótarskatturinn, sem reiknaður var í skrefi 5, fellur undir
 QDMTT og er því greiddur á Íslandi, sem tryggir fulla skattheimtu hérlandis.

Samkvæmt skrefi 5 þarf að greiða 226 þúsund evra í uppbótarskatt. Þar sem Ísland hefur
 tekið upp QDMTT sem hæfan innlendan uppbótarskatt (Qualified Domestic Minimum Top-
 up Tax), fellur þessi skattheimta innan lögsögu Íslands. Þar með greiðist allur
 uppbótarskatturinn hérlandis, og önnur ríki (með IIR eða UTPR) geta ekki krafist um hluta
 hans. Þetta tryggir að skattlagning á hagnað sem verður til innanlands nýtist íslenska
 ríkissjóðnum.

Innleiðingarform á Íslandi

Í upphafi er gert ráð fyrir að Ísland:
 innleiði innlendan uppbótarskatt, til að skattleggja eigin skattstofna sjálft, og taki upp reglu
 um tekjuviðbót, til að skattleggja undirskattlagðan hagnað erlendra dóttureininga íslenskra
 félaga ef við á.

Á síðari stigum kann Ísland að taka ákvörðun um að innleiða UTPR, ef talin er þörf á
 frekari aðgerðum til að tryggja að alþjóðasamstæður greiði 15% lágmarksskatt af sínum
 hagnaði, óháð staðsetningu. Gert er ráð fyrir að byrjað verði á upptöku á reglu um tekjuviðbót
 sem og reglu um hæfan innlenda uppbótarskatt með möguleika síðar að taka upp reglu um
 undirskattlagðan hagnað. Slíkt væri í samræmi við leið sem nokkur lönd hafa farið, m.a. vegna
 þess álags sem kann að verða á skattyfirvöldum vegna aukinnar upplýsingaskyldu samstæðna
 ef móðurfélag fellur ekki undir reglu um tekjuviðbót. Helstu ástæður þess að sum lönd hafa
 frestað upptöku UTPR er flókin framkvæmd og gagnaöflun, þörf á alþjóðlegri samræmingu
 og óvissa um gagnkvæma innleiðingu. Þá hafa mörg ríki viljað forgangsraða upptöku IIR-
 reglunnar áður en UTPR kemur til framkvæmda. Einnig hafa ríki viljað bíða með UTPR þar
 til frekari leiðbeiningar OECD liggja fyrir.

Nánar um einföldunarúrræði

Að því er varðar einföldunarreglur sbr. 28. gr. frumvarpsins (e. safe harbour) er tilgangur
 þeirra að einfalda og draga úr umsýslu fyrir einingar og skattyfirvöld við innleiðingu
 reglnanna.

OECD hefur kynnt tímabundnar einföldunarreglur sem gera það að verkum að einingar
 sem uppfylla ákveðin skilyrði þurfa ekki að framkvæma fulla GloBE útreikninga á
 lágmarksskatti í öllum löndum sem einingarnar starfa. Hér má nefna tímabundið einföldunar
 kerfi sem byggir á CbCR gögnum (ríki fyrir ríki skýrslu). Ef einingar hafa háan virkan skatt,
 15%-25%, lítinn hagnað, um 5% af tekjum og lág umsvif er þeim ekki skylt að framkvæma
 útreikning eftir GloBE reglunum. Þá er OECD einnig með varanlegar einföldunarreglur sem
 felur í sér einföldun á útreikningi skv. GloBE reglunum þar sem skattakerfi er talið öruggt (e.

Exclusion for Low-Risk Jurisdictions). Vikið verður nánar að einföldunarreglunum í umfjöllun um 28. gr. frumvarpsins hér síðar.

4. Samræmi við stjórnarskrá og alþjóðlegar skuldbindingar.

Frumvarpið snýr að því að lögfesta reglur sem byggja á alþjóðlegum samningi OECD landa um lágmarksskatt á fjölþjóðlegar samstæður. Um innlenda löggjöf er að ræða sem þykir ekki fara gegn stjórnarskránni og verður ekki sjálfkrafa hluti af landsrétti án lagasetningar. Frumvarpið er í samræmi við fyrirmyndarreglur OECD sem Ísland skuldbatt sig að fylgja yrðu reglurnar á annað borð teknar upp. Innheimta skattanna uppfyllir skilyrði ákvæða stjórnarskrárinnar um skattheimtu. Í 40. gr. stjórnarskrárinnar segir að engan skatt megi á leggja né breyta né af taka nema með lögum. Ákvæði 1. mgr. 77. gr. stjórnarskrárinnar gerir þann áskilnað að skattamálum skuli skipað með lögum og að stjórnvöldum megi ekki fela ákvörðun um hvort leggja skuli á skatt, breyta honum eða afnema. Þá mælir 2. mgr. 77. gr. stjórnarskrárinnar fyrir um að enginn skattur verði lagður á nema heimild hafi verið fyrir honum í lögum þegar þau atvik urðu sem ráða skattskyldu. Frumvarpið felur ekki í sér álitæfni sem kallar á sérstaka umfjöllun um samræmi við stjórnarskrá eða alþjóðlegar skuldbindingar, enda byggir það á samþykktum reglum sem Ísland hefur skuldbundið sig til að taka upp. Mat á samræmi við stjórnarskrá hefur verið byggt á ákvæðum 40. og 77. gr., sem teljast fullnægt með setningu laganna.

5. Samráð.

Við vinnslu frumvarpsins var haft samráð við Skattinn. Áform um frumvarpið voru kynnt almenningi á samráðsgátt stjórnvalda á vefnum Ísland.is þann 6. febrúar 2025. Ein umsögn barst frá Samtökum atvinnulífsins. Í umsögninni var vikið að aukinni upplýsingaskyldu fyrirtækja og gagnayfirferð stjórnvalda. Jafnframt var bent á að atriði sem snúa að skattalegum hvötum vegna rannsóknar og þróunar og afskriftarreglum vegna fjárfestinga til að auka fjárfestingu einkageirans í nýsköpun, efla verðmætasköpun og laða til sín erlenda fjárfestingu. Þá hafa samtökin efasemdir þar sem ekki liggur fyrir með hvaða hætti önnur ríki útfæra skattinn.

Framangreindu er til að svara að stór meirihluti þeirra um 140 landa sem samþykktu IF hafa eða eru við það að innleiða þær reglur sem hér um ræðir. Þess má geta að öll ríki Evrópusambandsins hafa innleitt reglurnar sem og Noregur. Um er að ræða samræmdar reglur sem ber að framkvæma með sambærilegum hætti til að koma í veg fyrir röskun á samkeppni milli landa. Komi Ísland ekki til með að taka upp reglurnar er hætta á því að skattlagningaréttur Íslands á dóttureiningu sem staðsett er á Íslandi og fellur undir reglurnar glattist. Þá myndi aukið flækjustig fylgja því fyrir alþjóðlega fyrirtækjasamstæðu að vera með höfuðstöðvar sínar Íslandi þar sem hún gæti þurft að skila upplýsingum á fleiri en einum stað erlendis sé ekki mögulegt að gera það hérlendis. Fjármálaráðuneytinu er kunnugt um þá umræðu að því er varðar aukningu á upplýsingaskyldu fyrirtækja sem undir reglurnar falla sem og gagnayfirferð stjórnvalda. Taka ber fram að umrædd lagasetning hefur engin áhrif á langflest fyrirtæki á Íslandi og engin áhrif á einstaklinga. Þær upplýsingar sem fyrirtækjum ber að láta skattyfirvöldum í viðkomandi löndum té eru staðlaðar og með svipuðu sniði og ríki-fyrir-ríki upplýsingar. Af þeim sökum ætti flækjustig að minnka þegar reynsla kemst á notkun kerfisins. Ekki er gert ráð fyrir að margar móðureiningar á Íslandi komi til með að falla undir reglurnar. Um nokkrar dóttureiningar erlendra samstæðna, með skattalegt heimilisfesti á Íslandi, sem falla undir reglurnar getur verið að ræða og er það þá í höndum móðureiningar að skila inn upplýsingum til íslenskra skattyfirvalda.

Í frumvarpi þessu er gerð frekari grein fyrir þeim reglum sem horfa ber til sem eru í eðli sínu mjög tæknilegs eðlis og er hagsmunaaðilum gefinn rúmur tími til að rýna reglurnar og koma með ábendingar eða athugasemdir.

6. Mat á áhrifum

Innleiðing alþjóðlegs lágmarksskatts markar þáttaskil í alþjóðlegri skattlagningu fyrirtækja. Á vegum OECD hafa ríki heimsins þróað samræmd viðbrögð og tekið markviss skref til að bregðast við þeim áskorunum sem stafa af stafrænni þróun og alþjóðavæðingu með það að markmiði að sporna við skaðlegri skattasamkeppni og draga úr skattasniðgöngu fjölþjóðlegra fyrirtækja. Mögulegur ávinningur er umtalsverður á alþjóðavísu, en samkvæmt mati OECD gæti hlutfall hagnaðar í heiminum sem skattlagður er með undir 15% virkri skattprósentu dregist saman um 69,5% og tilfærsla hagnaðar milli landa gæti minnkað um helming.

Við mat á áhrifum er að mestu stuðst við skýrslu OECD (The Global Minimum Tax and the Taxation of MNE Profit, 2024) ásamt útreikninga OECD fyrir Ísland. Mat OECD á áhrifum eru háð töluverðri óvissu, enda er um að ræða fordæmalaus breytingu á alþjóðlegri skattlagningu sem mun að öllum líkindum hafa áhrif á hegðun fjölþjóðlegra fyrirtækja og á ríki heimsins. Erfitt er að sjá nákvæmlega fyrir hvernig þessi breyting á hegðun muni spílast út og byggir greining OECD á að skoða mismunandi sviðsmyndir um viðbrögð fyrirtækja og stjórnvalda.

Gert er ráð fyrir að Ísland verði bæði fyrir beinum og óbeinum áhrifum vegna innleiðingar alþjóðlegs lágmarksskatts. Með upptöku reglna um hæfan innlendan uppbótarskatt (QDMTT) og tekjuviðbót (IIR), líkt og lagt er til í þessu frumvarpi, verður Ísland fyrir beinum áhrifum í formi aukinna skatttekna. Taki Ísland ekki upp reglu um innlendan uppbótarskatt færist skattlagningarétturinn til annarra ríkja þó svo að hagnaðurinn myndist hjá grunneiningu með starfsemi á Íslandi. Því er Ísland að tryggja að hagnaðurinn sem myndast hér á landi verði skattlagður innanlands samkvæmt reglu um uppbótarskatt.

Þau óbeinu áhrif sem Ísland verður fyrir þegar settar eru skorður á skattasniðgöngu og skaðlega skattasamkeppni milli ríkja munu þegar uppi er staðið vega töluvert þyngra. Óbeinu áhrifin koma fram sem viðbrögð fjölþjóðlegra fyrirtækja og stjórnvalda við skattlagningu þar sem þau bregðast við nýjum hvötum. Í umfjöllun OECD er tilgreindar fjórar birtingamyndir sem óbeinu áhrifin koma fram sem:

Minni hagnaður skattlagður í lágskattaríkjum.

Minni hagnaður innan hvers ríkis skattlagður lægra en 15%.

Takmörkun á skaðlegri skattasamkeppni milli ríkja.

Minni hvati til tilfærslu hagnaðar.

Bein afleiðing þess að komið er á fót 15% lágmarksskatti er að hagnaður mun vera skattlagður með hærri prósentu ef núverandi skatthlutfall eða undanþágur leiða til virks skatts undir 15%. Þau ríki sem verða fyrir mestum áhrifum eru þau sem hafa laðað til sín stórfyrirtæki með því að bjóða upp á lága skattlagningu á hagnað fyrirtækja. Fyrirtækin eru oft með litla efnahagslega starfsemi í ríkinu en eru þess í stað með starfsstöð einungis til að nýta sér skattahagræði sem því fylgir. Þá er viðbúið að fjölþjóðleg fyrirtæki í ríkjum sem almennt eru með skatta yfir 15% muni einnig verða fyrir áhrifum þar sem þau munu ekki geta nýtt sér undanþágur eða sértækar ívilnanir til að virkur skattur verði lægri en 15%. Samkvæmt mati

OECD er 36,1% af öllum hagnaði á alþjóðavísu skattlagður með virkri skattprósentu lægri en 15%, en eftir upptöku lágmarksskatts muni það hlutfall lækka niður í 11,0% eða um 69,5%.

Innleiðing alþjóðlegs lágmarksskatts mun hækka virka skatthlutfallið sem fjölþjóðleg fyrirtæki standa frammi fyrir og að öðru óbreyttu minnka muninn á virkum skatthlutföllum milli ríkja. Mörg ríki hafa ekki geta brugðist við lágum skatthlutföllum í öðrum ríkjum öðruvísi en að lækka sín eigin skatthlutföll. Minni munur á skatthlutföllum milli landa dregur úr skaðlegri skattasamkeppni milli ríkja og getur haft áhrif á getu ríkja til að móta sjálfstæða skattastefnu í skattlagningu fyrirtækja. Ríki munu áfram vera í virkri samkeppni um að skapa umhverfi sem styður við fjárfestingu og fyrirtæki, en munu nú gera það með öðrum leiðum en lágu skattahlutfalli fyrir stór fjölþjóðleg fyrirtæki. Þá mun skattlagning spila minna hlutverk við ákvörðun fyrirtækja varðandi fjárfestingar. Við það verður fjármagn líklegra til að leita til þeirra ríkja þar sem það nýtist best og skilar mestri framleiðni, fremur en til þeirra ríkja þar sem skattar eru í lágmarki. Í heildina er hægt að draga saman óbeinu áhrifin sem minni hvata fyrir stór fjölþjóðleg fyrirtæki til að færa til hagnað í skattalegum tilgangi.

Ekki er gert ráð fyrir að frumvarpið muni hafa áhrif á einstaklinga eða minni- og meðalstór fyrirtæki, heldur einungis stór fjölþjóðleg fyrirtæki.

6.1 Mat á fjárhagslegum áhrifum fyrir ríkissjóð

Til þess að grunneining með starfsemi á Íslandi verði fyrir áhrifum þarf hún að vera hluti af fjölþjóðlegri samstæðu sem starfar að lágmarki í tveimur löndum og hefur haft samstæðutekjur yfir 750 milljónum evra á tveimur af síðustu fjórum reikningsárum. Allar grunneiningar samstæðunnar þurfa samtals að hafa tekjur hér á landi yfir 10 milljónum evra og hagnað yfir 1 milljón evra samkvæmt GloBE tekjum. Að lokum þarf virk skattprósenta allra grunneininga að vera undir 15%. Tekið er tillit til efnislegrar tekjuútilokunar (SBIE) sem byggist á bókfærðu virði áþreifanlegra eigna og launakostnaður í viðkomandi lögsögu til að endurspegla raunverulega starfsemi einingarinnar þar. Ef þessi skilyrði eru uppfyllt getur Ísland lagt á hæfan innlendan uppbótarskatt á þann hluta hagnaðar sem fer yfir 1 milljón evra þar til heildarskattlagning nemur 15%.

Ljóst er að ekki mörg fyrirtæki hér á landi falla undir þessi skilyrði. Stærðarmörkin eru á þeim skala að fá íslensk fyrirtæki falla þar undir og einföldunarreglurnar (sbr. 28 gr.) og efnisleg tekjuundantæking (SBIE) fækkar þeim fyrirtækjaeiningum með starfsemi hér á landi sem falla undir reglurnar. Þá er Ísland með 20% tekjuskatt á hagnað og því ætti virkur tekjuskattur almennt ekki að vera lægri en 15%. Á því geta verið undantekningar, til að mynda getur virkur skattur verið lægri en 15% ef reiknaðar tekjur og gjöld samkvæmt GloBE-reglum leiða til niðurstöðu sem er verulega frábrugðinn almennum skattaútreikningi. Þá geta fyrirtæki verið með lægri virkan tekjuskatt ef þau fá rannsóknar- og þróunarkostnað endurgreiddan samkvæmt lögum nr. 152/2009, um stuðning við nýsköpunarfyrirtæki. Að mati Fjármála- og efnahagsráðuneytisins er ólíklegt að fyrirtæki sem falla undir ofangreind skilyrði fái rannsóknar- og þróunarkostnað endurgreiddan að því marki að það leiði til þess að uppbótarskattur reiknist, þó svo að slíkt sé ekki útilokað.

Tekjur sem Ísland mun koma til með að fá vegna reglu um tekjuviðbót (IIR) fer eftir viðbrögðum annarra ríkja. Samkvæmt reglu um tekjuviðbót færast skattlagningarheimildin til þess ríkis þar sem endanleg móðureining samstæðu (eða næsta hæfa móðureining) er skattskyld og GloBE-reglurnar hafa verið innleiddar, ef það ríki þar sem lágskattaeiningin er staðsett hefur ekki innleitt hæfan innlendan uppbótarskatt (QDMTT). Því gildir, að ef öll ríki heimsins myndu innleiða GloBE reglurnar og reglu um hæfan innlendan uppbótarskatt að þá

myndi ekkert ríki fá tekjur vegna tekjuviðbótar þar sem hvert ríki myndi innheimta þær tekjur sem myndast í ríki þeirra samkvæmt uppbótarskatti. Því verða tekjur Íslands vegna tekjuviðbótar lægri eftir því sem fleiri innleiða reglurnar. Í áhrifamati OECD eru tekjur af uppbótarskatti metnar með tilliti til þriggja mismunandi þáttökustiga aðildarríkja að Inclusive Framework: 100%, 85% og 70% þátttaka. Að mati OECD gætu árlegar tekjur Íslands af tekjuviðbót (IIR) verið á bilinu 50 til 300 milljónum króna, eftir því hversu víðtæk innleiðing reglna verður meðal annarra ríkja.

OECD telur að tekjur Íslands vegna samdráttar í tilfærslu hagnaðar liggi á bilinu 0,9 – 1,7 milljarður króna. Þessi ávinningur myndi koma fram í hækkun tekjuskatts lögaðila. Heildaráhrif lágmarksskatts á Ísland eru því á bilinu 1,0 – 2,0 milljarður króna samkvæmt OECD og er þar fyrst og fremst um að ræða óbein áhrif sem myndu koma fram í gegnum tekjuskatt lögaðila. Í Fjármálaáætlun fyrir árin 2026-2030 er áætlað að tekjur af Pillar 2 séu 1,0 milljarður króna. Miðað við að frumvarpið taki gildi fyrir tekjurárið 2026 myndu beinar tekjur af úrræðinu koma 15-18 mánuði eftir að tekjuárinu 2026 lýkur, eða um 2028.

6.2 Áhrif á fyrirtæki

Frumvarpið hefur einungis áhrif á stór fjölpjóðleg fyrirtæki sem eru með starfsemi hér á landi. Þessi félög eru nú þegar að skila inn viðeigandi skýrslum ef það er með starfsemi í landi sem hefur innleitt GloBE reglurnar. Ef móðureining er staðsett hér á landi en er með starfsemi í fleiri en einu landi sem hefur innleitt GloBE reglurnar þá þarf það að skila skýrslum til viðeigandi yfirvalda. Uptaka Íslands myndi þá einfalda skil fyrirtækja þar sem einungis þyrfti að skila viðeigandi upplýsingum til Skattsins hér á landi en ekki til margra aðila. Ekki er gert ráð fyrir að mörg móðurfélög á Íslandi komi til með að falla undir reglurnar en talið að nokkur dóttureiningar erlendra samstæðna, með skattalegt heimilisfesti á Íslandi, muni falla undir reglurnar. Í þeim tilvikum er það í höndum móðureiningarinnar að skila inn upplýsingum til íslenskra skattýfirvalda.

Um einstakar greinar frumvarpsins.

OECD hefur gefið út leiðbeiningar sem kallast Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Commentary to the Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two). Þeim er ætlað að hjálpa til við að skýra og beita reglunum, bæði hjá stjórnvöldum og alþjóðlegum samstæðum. Markmiðið er að skapa sameiginlegan skilning á lágmarksskattareglunum (GloBE-reglunum) og stuðla þannig að samræmdri framkvæmd og úrlausn mála milli landa.

Leiðbeiningarnar fara ítarlega yfir reglurnar og útskýra sérstaklega lykilhugtök og þau atriði sem gætu valdið vafa þegar reglurnar eru notaðar í reynd. Gera má ráð fyrir að þær verði uppfærðar reglulega, eftir því sem reynslan kallar á og þörf er á skýrari leiðbeiningum.

Ísland mun við framkvæmd, verði frumvarpið að lögum, leitast við að fylgja þeim tulkunum og leiðbeiningum sem OECD gefur út hverju sinni, eftir því sem á við, til að tryggja samræmda framkvæmd og skýringar á einstökum ákvæðum.

Um 1. gr.

Markmið frumvarps þessa er að tryggja að stór alþjóðleg fyrirtæki greiði lágmarksskatt af hagnaði sínum, óháð því í hvaða ríkjum þau starfa. Með því að taka upp alþjóðlegt

lágmarksskattkerfi er ætlunin að draga úr tilfærslu hagnaðar milli landa og sporna gegn skaðlegri skattasamkeppni, auk þess að tryggja að slík fyrirtæki leggi sanngjarnan hlut til samfélagsins með skattgreiðslum í hverri lögsögu þar sem þau starfa.

Reglurnar miða að því að:

vernda innlenda skattstofna,
efla skattalegt réttlæti, og
styðja við alþjóðlegt samstarf í skattamálum.

Fyrirmynd ákvæðanna er að finna í GloBE-reglum OECD og G20, sem hafa það að markmiði að koma í veg fyrir rýrnun skattstofna og tilfærslu hagnaðar með því að tryggja að stór fjölþjóðleg fyrirtæki greiði að lágmarki 15% skatt af hagnaði sínum í hverju ríki þar sem þau hafa starfsemi.

Í frumvarpinu er mælt fyrir um samræmd úrræði til að tryggja virka lágmarksskattlagningu, meðal annars með:

Reglu um tekjuviðbót (Income Inclusion Rule, IIR), sem felur í sér að móðureining samstæðu reikni og greiði uppbótarskatt (top-up tax) vegna þeirra grunneininga sem sæta lágum skatti, og

Hæfum innlendum uppbótarskatti, (Qualified Domestic Minimum Top-up Tax (QDMTT) sem lagt er á hér á landi vegna umframhagnaðar allra grunneininga í íslenskri lögsögu sem sæta lágu skatti, samkvæmt lögum þessum.

Um 2. gr.

Í 1. mgr. 2. gr. er gildissvið frumvarpsins afmarkað við samstæður þar sem samanlagðar árstekjur nema að lágmarki 750 milljónum evra í a.m.k. tveimur af fjórum síðastliðnum reikningsárum. Þessi viðmiðun tryggir að reglurnar nái aðeins til stórra alþjóðlegra samstæðna og að smærri samstæður, einkum þær sem starfa einungis innanlands, verði ekki fyrir áhrifum af GloBE-reglunum.

Í 3. mgr. 2. gr. eru taldar upp ákveðnar einingar sem undanþegnar eru gildissviði frumvarpsins. Þar er vísað til ríkiseininga, alþjóðastofnana, stofnana sem ekki eru reknar í hagnaðarskyni og lífeyrissjóða. Einnig eru fjárfestingasjóðir og fjárfestingaeiningar með fasteignum undanþegnar, að því tilskildu að þær séu endanlegar móðureiningar í samstæðu.

Viðmið um eignarhald gilda jafnframt um þessar undanþágur. Þannig telst eining undanþegin ef:

a.m.k. 95% af virði hennar er í beinni eða óbeinni eigu einingar/eininga sem taldar eru upp í a-lið 3. mgr., að undanskildum þjónustueiningum lífeyrissjóða, eða

a.m.k. 85% af virði hennar er í beinni eða óbeinni eigu eininga samkvæmt a-lið, að teknu tilliti til þess að nánast allar tekjur hennar komi frá arði, hagnaði eða tapi af eigin fé sem telst undanskilið í útreikningi á hæfum tekjum eða tapi, sbr. b- og c-lið 2. mgr. 13. gr.

Þrátt fyrir 3. mgr. getur gagnaskilagrunneining samkvæmt 1. mgr. 42. gr. ákveðið að fara ekki með einingar sem um getur í b- og c-lið þeirrar málsgreinar sem undanskildar einingar.

Um 3. gr.

Í 3. gr. er stuðst við þær skilgreiningar sem fram koma í 3. gr. tilskipunar Evrópuráðsins nr. 2022/2523.

Um 4. gr.

Í 4. gr. er kveðið á um hvernig skuli ákvarða skattalega staðsetningu grunneininga innan samstæðu og hvaða áhrif sú staðsetning hefur á útreikning viðbótarskatts. Grundvallarreglan er sú að eining telst staðsett í þeirri lögsögu þar sem hún hefur skattalegt heimilisfesti, s.s. aðsetur, stjórnun eða þar sem hún hefur verið stofnuð.

Ákvæðinu er einnig ætlað að taka til sérstakra tilvika, s.s. gegnumstreymiseininga og fastra starfsstöðva, í samræmi við skilgreiningar í b-, c- og d-lið 13. tölul. 3. gr. laganna. Reglur þessar byggja á viðmiðum OECD um skattalegt heimilisfesti og miða að því að tryggja samræmi í alþjóðlegu samhengi. Skattalegt heimilisfesti ræður því hvaða ríki eða lögsaga ber ábyrgð á að leggja á og innheimta viðbótarskatt ef virkur skattur einingar í viðkomandi lögsögu er undir 15%.

Ákvæðið fjallar einnig um hvernig skuli meta staðsetningu einingar þegar hún telst heimilisföst í tveimur ríkjum. Þá ber að líta til þess hvort tvísköttunarsamningur sé fyrir hendi og beita viðeigandi ákvæðum hans. Ef enginn tvísköttunarsamningur er til staðar, gilda aðrar forgangsreglur sem greinin kveður á um.

Ef grunneining breytir staðsetningu á miðju reikningsári, skal hún engu að síður teljast staðsett í þeirri lögsögu sem hún var talin tilheyrja í upphafi þess reikningsárs, til að tryggja samræmi og fyrirsjáanleika í skattlagningu.

Um II. kafla frumvarpsins

Annar kafli frumvarpsins kveður á um almenn ákvæði varðandi álagningu uppbótarskatts. Álagningarreglunar samanstanda af tveimur samtengdum reglum, almennri reglu um tekjuviðbót (IIR) og reglu um undirskattlagðan hagnað (UTPR). Reglu um tekjuviðbót er beitt af ákveðnum móðureiningum fjölþjóðlegrar samstæðu samkvæmt forgangsreglu, þ.e. beitt gagnvart einingum sem tróna efst eða a.m.k. í efstu lögum í eignakeðjunni, (e. Top-down nálgun). Samkvæmt reglu um tekjuviðbót er lagður viðbótarskattur á móðureininguna vegna lágt skattlagðrar einingu sem er í lögsögu þar sem hún er með virkan skatt undir 15%. Reglan um undirskattlagðan hagnað virkar sem nokkurs konar baktrygging fyrir reglu um tekjuviðbót (e. backstop). Reglunni um undirskattlagðan hagnað er beitt þegar lágt skattlögð eining fellur ekki undir reglu um tekjuviðbót. Ísland mun ekki lögfesta ákvæði um undirskattlagðan hagnað. Hins vegar mun Ísland beita hæfum innlendum uppbótarskatti, sem heimilar Íslandi að innheimta uppbótarskatt af einingu sem er með skattalega heimilisfesti á Íslandi sem er með virkan skatt undir 15%.

*Ákvæði 5., 6., 7., 8. og 9. gr.**Regla um tekjuviðbót.*

Í II. kafla frumvarpsins, sem samanstendur af 5.–9. gr., er kveðið á um beitingu reglunnar um tekjuviðbót (e. income inclusion rule, IIR). Reglan felur í sér að móðureiningar innan samstæðu greiði hlutfallslegan hluta af uppbótarskatti (e. top-up tax) vegna eininga innan samstæðunnar sem sæta ófullnægjandi skattlagningu, þ.e. virkur skattur er undir 15%.

Ákvæði 5., 6. og 7. gr. kveða á um hvaða móðureiningar teljast skattskyldar samkvæmt reglunni og hversu víðtækt þær skulu beita henni. Að meginreglu til skulu þessar móðureiningar einnig reikna og greiða uppbótarskatt af eigin tekjum, í samræmi við önnur

ákvæði laganna, ef skilyrði reglunnar um tekjuviðbót eru uppfyllt. Reglurnar gilda jafnt um móðureiningar með heimilisfesti á Íslandi sem erlendar móðureiningar með skattskyldu vegna rekstrar í íslenskri lögsögu.

Sambærileg nálgun kemur fram í norskum lögum um innleiðingu GloBE-reglna, þar sem móðureiningar beita reglu um tekjuviðbót bæði gagnvart eigin tekjum, tekjum millieininga og gagnvart tekjum eininga í hlutfallslegri eigu.

Ákvæði 8. gr. kveður á um aðferðir til úthlutunar uppbótarskatts til móðureininga, miðað við hlutfallslega eignaraðild þeirra að lágskattaeiningum (einingum þar sem virkur skattur er undir 15%). Útreikningurinn byggir á hlutfallslegri þátttöku móðureiningar í hagnaði viðkomandi einingar.

Í 9. gr. er síðan mælt fyrir um leiðréttingu til að koma í veg fyrir tvísköttun. Þar er kveðið á um að móðureining megi draga frá eigin úthlutuðum uppbótarskatti þá fjárhæð sem hefur þegar verið úthlutuð til annarrar móðureiningar með skattskyldu vegna sömu lágskattaeiningar.

Markmið þessara ákvæða er að tryggja að reglunni um tekjuviðbót sé beitt á samræmdan hátt innan flókins og dreifðs eignarhalds, þannig að sami hluti hagnaðar innan fjölþjóðlegrar samstæðu sæti ekki margfaldri skattlagningu í mismunandi lögsögum, heldur aðeins einni.

Um 10. gr.

Innlendur hæfur uppbótarskattur

Í 10. gr. frumvarpsins er kveðið á um innleiðingu á innlendum hæfum uppbótarskatti (e. Qualified Domestic Minimum Top-up Tax, QDMTT) sem hluta af heildarumgjörð alþjóðlegs lágmarksskattkerfis. Markmið hæfs innlends uppbótarskatts er að tryggja að grunneiningar innan alþjóðlegra samstæðna greiði að lágmarki 15% skatt af hagnaði sínum hér á landi, óháð skattlagningu á samstæðustigi.

Með þessum hætti getur Ísland innheimt uppbótarskatt sjálft vegna lágt skattlagðra eininga sem starfa hér á landi, jafnvel þótt móðureiningin sé staðsett í öðru ríki og falli undir svonefnda reglu um tekjuviðbót (IIR). Reglan tryggir þannig að skattstofninn haldist innanlands og að Ísland njóti þeirra skatttekna sem ella kynnu að renna til annarra ríkja samkvæmt GloBE-rammanum.

Forsenda þess að skattlagning samkvæmt 10. gr. teljist hæf samkvæmt reglum OECD er að íslenska löggjöfin um QDMTT uppfylli samræmd viðmið sem gilda meðal ríkja sem innleiða GloBE. Þetta felur í sér að aðrir GloBE-aðilar telji íslenska QDMTT skattlagningu fullnægjandi, og að ríkið þar sem móðureiningin er staðsett beiti þá ekki reglu um tekjuviðbót gagnvart sömu tekjum.

Um III. kafla.

Ákvæði, 11., 12., 13., 14. og 15. gr.

Ákvæði III. kafla frumvarpsins fjalla um útreikning á skattalegum hagnaði eða tapi fyrir hverja grunneiningu innan fjölþjóðlegrar samstæðu samkvæmt GloBE reglum. Upphafspunkturinn er bókhaldslegur nettóhagnaður eða -tap sem ákvörðuð er samkvæmt 11. gr. Sú fjárhæð er síðan leiðrétt í samræmi við ákvæði 12.–15. gr., þar sem tekin eru tillit til atriða sem valda frávikum milli bókhaldslegrar og skattalegrar niðurstöðu.

Leiðréttingarnar miða að því að ákvarða svonefndan „hæfan hagnað eða tap“ (e. qualifying income or loss) sem notaður er við útreikning á virkum skatti, (ETR) og viðbótarskatts (top-up tax) í viðkomandi lögsögu.

12. gr. fjallar um almennar leiðréttingar vegna frávika á tekju- og gjaldahlið, s.s. undanskildar arðstekjur og ólögmætar greiðslur.
13. gr. fjallar um undantekningar sem tengjast tekjum af alþjóðlegum sjóflutningum.
14. gr. fjallar um skiptingu tekna milli grunneininga og fastra starfsstöðva.
15. gr. fjallar um tekjur sem renna í gegnum gegnumstreymiseiningar.

Að því er varðar ákvæði 12. gr. sérstaklega kveður hún á um heimild eininga innan samstæðu til að gera leiðréttingar á hagnaði eða tapi sem myndast við sölu á staðbundnum áþreifanlegum eignum (t.d. fasteignum) í þeirri lögsögu sem einingin sjálf er heimilisföst í. Leiðréttingin er valkvæð og fylgir eftirfarandi skrefum:

a. Heimild til valkvæðrar leiðréttingar

Ef grunneining selur áþreifanlega eign til óskyldra aðila, getur hún óskað eftir að leiðrétta hagnað eða tap af þeirri sölu, að því tilskildu að eignin sé staðsett í sömu lögsögu og einingin sjálf (local tangible assets).

b. Jöfnun við fyrra tap (fimm ára tímabil)

Vali grunneining að nýta heimildina, skal hún jafna hagnaðinn við tap af sambærilegri sölu hjá sér eða öðrum einingum í sömu lögsögu á reikningsárinu og síðustu fjórum árum þar á undan (alls 5 ár), í rétttri tímaröð (eldri tap nýtt fyrst).

c. Hagnaður eftir jöfnun – dreifing

Ef hluti hagnaðar stendur enn eftir eftir jöfnun við fyrra tap, skal sá hluti dreifður jafnt yfir fimm ár. Dreifingin miðast við hlutfallslegan hagnað annarra eininga í viðkomandi lögsögu það ár.

d. Enginn hagnaður í lögsögunni

Ef engin eining í lögsögunni er með hagnað af slíkri sölu á viðkomandi ári, skal heildarhagnaðurinn dreifast jafnt milli allra eininga í lögsögunni og yfir fimm ára tímabil.

e. Aðlögun aftur í tímann og staðfesting

Ef leiðréttingin nær til fyrri reikningsára, skal beita aðferðum sem mælt er fyrir um í 25. gr. Val um slíka leiðréttingu skal jafnframt staðfest árlega samkvæmt 2. mgr. 41. gr.

Með ákvæði 12. gr. er komið til móts við algengt misræmi milli bókhalds og rekstrarreiknings sem tengjast einstökum söluhagnaði af varanlegum eignum. Þetta eykur nákvæmni í útreikningi GloBE-hagnaðar og tryggir réttláta niðurstöðu innan skattakerfisins með hliðsjón af raunverulegri tekju- og tapsögu innan lögsögu.

Um IV. kafla.

Ákvæði, 16., 17., 18., 19., 20. og 21. gr.

Eins og fram kemur í umfjöllun hér að framan varðandi III. kafla þá ákvarða reglur þess kafla hagnað eða tap hverrar einingar innan fjölþjóðlegrar samstæðu. Ákvæði IV. kafla ákvarða það hvaða skattar tengjast reglum GloBE um hagnað eða tap í þeim tilgangi að reikna út virkan skatt (e. Effective Tax Rate), sem síðan hefur áhrif á útreikning uppbótarskatts sem lýst er kafla V. Megin þema IV. kafla eru leiðréttir skattar í samræmi við regluverk GloBE, (e. Adjusted Covered Taxes). Einungis þær fjárhæðir sem reiknaðar eru út í samræmi við GloBE eru teknar með í teljara útreiknings á virkum skatti hverjar einingar. Skilgreining

tilgreindra skatta (e. Covered Taxes), er víðtæk og nær yfir skatta sem lagðir eru á tekjur eða hagnað eininga sem og skatta sem eru í eðli sínu sambærilegir almennum tekjuskatti, sem og skatta á óráðstafaðan hagnað og eiginfjárstöðu eininga. Hins vegar nær skilgreiningin ekki til óbeinna skatta, launatengdra gjalda eða fasteignaskatta sem ekki byggja á tekjum né viðbótarskatta sem lagðir eru á samkvæmt regluverki GloBE. Kafli IV. byggir á hugtakinu „tilgreindir skattar“. Í kaflanum er svo tilgreindar ýmsar aðferðir sem eiga að leiða til þess að hinu tilgreindu skattar falli að regluverki GloBE (e. Adjusted Covered Taxes). Þessar leiðréttingarreglur fela í sér aðferð til að taka tillit til skatta einingar sem ekki eru sérstaklega skráðir í rekstrarreikningi og einnig til að undanskilja skatta sem ekki tengjast hagnaði eða tapi samkvæmt GloBE regluverkinu. Aðrar leiðréttingar taka til úthlutunar tiltekinna skatta yfir landamæri til réttar einingar innan samstæðunnar sem eru lagðir á samkvæmt CFC-reglum eða til gegnumstreymiseininga (e. Tax Transparent Entities). Ákvæði 16. gr. tilgreinir hvað telst til tilgreindra skatta og 17. gr. tilgreinir hvað teljist til leiðréttra tilgreindra skatta. Ákvæði 18. gr. tiltekur aðferðir til þess að taka á tímabundnum mismun sem byggir á reikningshaldslegum aðferðum við frestun skattlagningar. Ákvæði 19. gr. veitir fjölþjóðlegri samstæðu möguleika á að nota einfaldaða reglu í stað þeirra aðferða sem settar eru fram í 18. gr. Ákvæði 20. gr. tekur á úthlutun tilgreindra skatta frá einni einingu til annarrar í tilteknum tilvikum. Að lokum tilgreinir ákvæði 21. gr. hvernig fara skuli með breytingar eftir framtalsskil sem geta haft áhrif á skattskyldu aðila vegna tilgreindra skatta.

Með IV. kafla er lagt mat á hvaða skattar teljist til skattskyldu samkvæmt GloBE í hverri lögsögu og hvernig tryggja skuli að aðeins réttilega út reiknaðir skattar séu teknir með í teljara við útreikning á virkum skatti. Reglurnar eru mikilvæg forsenda fyrir samræmda beitingu viðbótarskatta samkvæmt V. kafla og koma í veg fyrir vanmat eða ofmat á skattlagningu innan samstæðna.

Um V. kafla

Ákvæði, 22., 23., 24., 25., 26., 27., og 28. gr.

Ákvæði þau sem tilgreind eru undir V. kafla frumvarpsins taka til þess hvernig uppbótarskattur (e. Top-up-Tax) fyrir hverja undir skattlagða einingu (e. Low-Taxed Constituent Entity) er ákvarðaður. Í grunninn er það gert með eftirfarandi hætti:

Að leggja saman GloBE tekjur eða tap hverrar einingar innan samstæðu, á grundvelli III. kafla auk tilgreindra skatta samkvæmt IV. kafla ásamt sköttum annarra eininga sem staðsettar eru í sömu lögsögu til að þess að ákvarða virkan skatt sem er undir 15% skatthlutfalli.

Ákvarða hvaða ríki eða lögsögu teljast vera með virkan skatt sem er undir 15% skatthlutfalli.

Með því að ákvarða uppbótar skatthlutfall fyrir hverja lögsögu sem er með virkan skatt undir 15% skatthlutfalli.

Með því að beita frádrætti vegna efnisbundinna tekna (e. Substance-based income Exclusion) á hreinan GloBE hagnað í viðkomandi lögsögu til þess að ákvarða umframhagnað (e. Excess Profits).

Með því að margfalda uppbótar skatthlutfall með umfram hagnaði og draga frá þá fjárhæð sem kemur til greiðslu í formi innlends hæfs uppbótarskatts (QDMTT), í því skyni að ákvarða endanlegan uppbótarskatt fyrir hverja lágt skattlagða lögsögu.

Með því að úthluta uppbótarsköttum til eininga innan viðkomandi lögsögu í hlutfalli við GloBE tekjur þeirra.

Uppbótarskatturinn sem reiknast á hverja einingu með of lágt skatthlutfall er síðan lagður á móðureininguna eða eininga sem staðsettar eru í lögsögu sem fellur undir reglur skv. UTPE.

Jafnframt felur V. kafli í sér de minimis undanþágu fyrir einingar sem eru staðsettar innan sömu lögsögu, ef samanlagðar tekjur þeirra fara ekki yfir ákveðin viðmiðunarmörk.

Þá hefur kaflinn að geyma sérstakar reglur til þess að reikna virkt skattlagningarhlutfall í tengslum við einingar sem eru í minnihlutaeign (e. Minority-Owned Constituent Entities).

Sérstakleg um 28. gr. safe harbour.

Í innleiðingaferli á þeim reglum sem frumvarp þetta tekjur til bauð „Inclusive Framework – IF“ hagsmunaaðilum að leggja til ábendingar um þróun einföldunarúrræða. Fram komu ábendingar um flókið eðli sumra útreikninga og aðlögunar á fjárhagslegum tekjum og sköttum í samræmi við GloBE reglurnar. Var m.a. bent á að reglurnar gætu lagt óhóflega umsýslubyrði á ákveðna fjölþjóðlegar samstæður í tengslum við starfsemi þeirra í hásköttunar lögsögum og áhættulitlum lögsögum. Var sérstaklega vikið að því að vandamál gætu litið dagsins ljós fyrstu árin eftir að reglurnar kæmu til framkvæmda, þar sem samstæðurnar sem og skattyfirvöld væru enn að aðlagast nýju kerfi. Niðurstaðan var sú að þróaðar voru sérstakar einföldunarreglur (e. safe harbour) sem myndu losa fjölþjóða samstæður sem féllu undir almennu reglurnar undan því að framkvæma fulla GloBE útreikninga fyrir lág áhætturíki á fyrstu árum eftir innleiðingu reglnanna. Var markmið einföldunarreglnanna að draga úr kostnaði við skattskil og umsýslu sem og að stuðla að meiri skattalegri vissu fyrir fjölþjóðlegar samstæður sem falla undir meginreglurnar.

Núgildandi reglur sem geta talist viðmiðunarreglur um einfaldaða útreikninga og skjölum koma fram í riti OECD/G 20 „Safe harbours and penalty relief.“

Sérstaklega er tilgreint að þær leiðbeiningar sem fram hafa komið séu til bráðabirgða en áfram verður unnið að þróun reglna til einföldunar.

Í frumvarpinu er tilgreint að ráðherra sé heimilt að setja í reglugerð nánari reglur að því er tekur til einföldunarreglna (e. Safe Harbour) sem samþykktar eru af Inclusive Framework.

V. kafli frumvarpsins leggur grunninn að því hvernig uppbótarskattur er reiknaður og innheimtur, með skýrum skrefum til að ákvarða hvort og hversu mikið greiða skuli til þess að tryggja lágmarks skattlagningu samkvæmt GloBE. Ákvæðin stuðla að samræmdri og sanngjarnri skattlagningu á fjölþjóðlegum samstæðum og fela jafnframt í sér sveigjanleika til að draga úr rekstrarbyrði og auka skattalegan fyrirsjáanleika.

Um VI. kafla

Ákvæði, 29., 30., 31., 32. og 33. gr.

Ákvæði VI. kafla frumvarpsins taka á nokkrum flóknum en lykilþáttum í tengslum við GloBE reglurnar, einkum þau atriði sem varða breytingar á samsetningu fjölþjóðlegra samstæðna, svo sem yfirtökur, skiptingar og sameiningar, auk ráðstöfunar eigna og samrekstra.

Ákvæðin undirstrika mikilvægi þess að rétt sé brugðist við þegar stórar breytingar eiga sér stað í eignarhaldi eða starfsemi eininga innan samstæðu, þar sem slíkar breytingar hafa bein áhrif á útreikning á hagnaði eða tapi, leiðréttum sköttum og þar með á uppbótarskatti og tekjuviðbót (IIR). Með því að setja fram skýrar reglur um meðhöndlun þessara aðstæðna er leitast við að tryggja samræmi, gagnsæi og réttlæti í skattlagningu fjölþjóðlegra samstæðna.

Sérstaklega má nefna að ákvæði um samrekstur taka mið af eðli eignarhalds og hlutdeildaraðferð við samstæðureikninga, sem er lykilatriði til að koma í veg fyrir tvísköttun eða vanútreikning skatta.

Ákvæði VI. kafla tilgreina reglur sem tengjast yfirtökum, ráðstöfun eigna og samrekstri (e. Joint Venture).

Ákvæði 29. gr. skilgreinir hvað felist í sameiningum annars vegar og skiptingum hinsvegar og gerir nánari grein fyrir beitingu viðmiðunarmarka varðandi sameinaðar tekjur í þeim tilfellum þegar sameiningar eða skiptingar hafa átt sér stað á síðast liðnum fjórum árum.

Ákvæði 30. gr. tekur á því þegar grunneining sameinast samstæðu eða gengur út úr henni. Ákvæðið tiltekur hvernig GloBE reglunum er beitt við þær aðstæður og hvernig þær hafa áhrif á útreikning á GloBE hagnað eða tap, leiðréttum sköttum (e. Adjusted Covered Taxes) og frádrátt vegna efnisbundinna tekna (e. Substance-based Income Exclusion). Jafnframt tiltekur ákvæðið reglur hvernig hinum hæfu reglum um tekjuviðbót er beitt í þessum tilfellum.

Ákvæði 31. gr. tekur á þeim tilvikum þar sem eignir og skuldir eininga eru framseldar þ.m.t. sem hluti af GloBE endurskipulagningu svo sem að hvaða marki hagnaður eða tap eru viðurkennt við framsal eigna. Ákvæðið skilgreinir hvaða bókfærða virði eigna framsalshafi notar til að ákvarða GloBE hagnað eða tap á síðari reikningsárum.

Ákvæði 32. gr. kveður á um sérreglur að því er varðar samrekstur (e. Joint Ventures). Ákvæðið á við þegar endanleg móðureining á beint eða óbeint a.m.k. 50% eignarhlut í samrekstrarverkefni sem færður er samkvæmt hlutdeildaraðferð í samstæðureikningum.

Ákvæði 33. gr. inniheldur sérstakar reglur um meðhöndlun fjölbjóðlegra samstæðna á grundvelli GloBE reglnanna.

Um VII. kafla

Ákvæði 34., 35., 36., 37., 38. og 39. gr.

Ákvæði þau sem tilgreind eru í VII. kafla innhalda sérreglur sem eiga við um skatthlutleysi og dreifingar skattkerfi þar sem skattlagning fer ekki fram á þeim tíma sem skattskyldar tekjur myndast, heldur þegar þeim er úthlutað.

Ákvæði 34. og 35. gr. kveða á um sérreglur varðandi endanlega móðureiningu sem fellur undir reglur um skatthlutleysi, svo sem skattalega gegnsæjar einingar eða frádráttarbærar arðgreiðslur.

Ákvæði 36. gr. setur fram sérreglur varðandi skattlagningu tekna við úthlutun eða þegar tekjur eru taldar úthlutaðar.

Ákvæði 37. – 39. gr. innihalda sérreglur varðandi eftirlitsskylda fjárfestingaraðila (e. Controlled Investment Entities) með það að markmiði að viðhalda skatthlutleysi þeirra án þess að slíkt kunni mögulega að leiða til skattasniðgöngu samkvæmt reglum GloBE.

Um VIII. kafla

Ákvæði kaflans kveða m.a. á um skyldu samstæðna til þess að skila stöðluðum upplýsingum í formi skýrslugjafar í þeim lögsagnarumdæmum þar sem GloBE reglurnar hafa verið innleiddar með það að markmiði að veita upplýsingar um skattútreikninga samkvæmt GloBE reglunum.

Þá er sérstaklega tekið á því hvernig fara skuli með þegar um mismunandi gjaldmiðla er að ræða sem og í kaflanum má finna ákvæði um viðurlög.

Ákvæði 41. gr. fjallar um gildistíma og endurnýjun valkosta sem eining getur nýtt sér samkvæmt tilteknum ákvæðum frumvarpsins. Valkostirnir heimila einingum að velja ákveðna meðferð á skattskyldum tekjum sem og skýrslugjöf sem getur haft áhrif á því hvernig uppbótarskattur er reiknaður og greiddur. Tilgangur ákvæðisins er að tryggja samræmda framkvæmd og skýrleika varðandi hvernig og hvenær einingar geta nýtt sér þessa valkosti.

Þegar eining kýs að nýta sér ákveðinn valkost samkvæmt tilteknum ákvæðum frumvarpsins gildir sá valkostur fyrir eitt rekstrarár í senn.

Um IX. kafla

Kaflinn fjallar um aðlögun sem auðvelda innleiðingu á reglnanna fyrir fjölþjóðleg fyrirtæki og stór innlend fyrirtæki innan EES svæðisins. Þessar reglur miða að því að tryggja samræmda og skilvirka framkvæmd lágmarksskattþrepsins á öllu EES svæðinu.

Í kaflanum er að finna reglur sem kveða á um tímabundnar ráðstafanir sem leyfa aðlögun að hinu nýja skattkerfi, og fela í sér undanþágur eða sérstakar meðferðir fyrir ákveðnar tekjur eða aðstæður á meðan á aðlögun að kerfinu stendur. Markmiðið er að veita fyrirtækjum og skattayfirvöldum svigrúm til að laga sig að nýjum reglum og tryggja rétta innleiðingu þeirra.

Til dæmis geta umbreytingarreglurnar heimilað frestun á beitingu ákveðinna ákvæða eða veitt tímabundnar undanþágur fyrir tilteknar tekjur eða aðstæður. Þetta er gert til að koma í veg fyrir óæskileg áhrif á fyrirtæki og tryggja aðlögun að nýju skattkerfi á skilvirkum hátt.

Umbreytingarreglurnar eru mikilvægur þáttur í innleiðingu lágmarksskattþrepsins þar sem þær stuðla að samræmdri og skilvirkri framkvæmd nýju reglnanna innan EES svæðisins.

Um X. kafla

Kaflinn sem inniheldur lokaákvæði sem varða framkvæmd og gildistöku. Í 47. gr. er getið um jafngildismat við innleiðingu reglnanna í landsrétt og hvaða nauðsynlegu ráðstafanir þarf að gera til að fylgja reglunum. Kveðið er á um að lagarammi sem er innleiddur í landslög í lögsögu annars lands skal teljast jafngilda gildri reglu um tekjuviðbót sem sett er fram í II. kafla frumvarpsins og ekki skal farið með hann sem skattakerfi erlends félags undir yfirráðum, ef lagaramminn uppfyllir grunnskilyrði laganna. Þá er kveðið á um tilkynningu til OECD um innleiðingu reglnanna hér á landi. Í 48. gr. er kveðið á almenna reglugerðarheimild til handa ráðherra sem væri þá í samræmi við alþjóðlegar lágskattareglur (Global Anti-Base Erosion Rules, GloBE) sem settar hafa verið af Efnahags- og framfarastofnuninni (OECD) og í samræmi við þau lagaákvæði sem greinir í frumvarpi þessu. Að lokum er svo ákvæði um gildistíma í 49. gr.