

# Delrapportering:

## Skattely

# Brug og misbrug af kommanditselskaber

Borgere, Projekt 2

Periode: 1/3 2014 til 31/12 2014

Projektnavn:	Skattely, K/S
Projekt id:	7163
Projektkode Tire/SKAT ligning	69000
Projektejer:	Morten Bøhm
Emneansvarlige:	Skattelyprojektet

Dato: 4. februar 2015 (redigeret den 9. april 2015)



## Indholdsfortegnelse

1	Projektinformation.....	5
1.1	Resume.....	5
1.2	Skattelyprojektets baggrund.....	6
1.3	Skattelyprojektets formål .....	6
1.4	Rapportens opbygning.....	7
2	Grundlæggende viden om K/S.....	8
2.1	Grundlæggende viden om kommanditselskaber.....	8
2.2	Anvendt skattemæssigt regelsæt for kommanditselskaber .....	10
2.3	Årsregnskab og revisionspligt .....	11
2.4	Registrering af offentlige myndigheder .....	12
3	Proces.....	14
3.1	Udsøgning af erfaringsager .....	14
3.2	Arbejdsprocessen – analyse og kontrol .....	16
3.2.1	Visitering .....	16
3.2.2	Materiale- og mødeindkaldelse .....	16
3.2.3	Indledende møde .....	17
3.2.4	Revision .....	17
3.2.5	Revision i udlandet.....	17
3.2.6	Afslutning af sagen.....	18
3.2.7	Vidensdeling i projektet .....	18
3.3	Udveksling af oplysninger med udlandet .....	18
3.3.1	Skattelyprojektet har anmodet udlandet om bistand .....	19
3.3.2	Konkret bistandsanmodning/tilstedeværelsesrevision .....	19
3.3.3	Anmodning til udlandet .....	20
3.3.4	Spontane oplysninger .....	20
4	Risiko .....	21
4.1	Problemstillinger i Risikogruppe 1 – Tema 1: Misbrug af reglerne .....	22
4.1.1	Problemstilling 1 - Danmark bruges som skattely .....	23

4.1.2	Problemstilling 2 - Manglende fast driftssted.....	25
4.1.3	Problemstilling 3 - Misbrug via højskattelund .....	25
4.1.4	Problemstilling 4 - Hvidvaskning og korruption i udlandet .....	25
4.1.5	Problemstilling 5 - Transfer Pricing .....	26
4.1.6	Problemstilling 6 - Moms-karrusel .....	26
4.2	Problemstillinger – Risikogruppe 1 – Tema 2: Udnyttelse af skattereglerne .....	28
4.2.1	Problemstilling 7 - Signed ruling .....	28
4.2.2	Problemstilling 8 - Check-the-box.....	29
4.2.3	Problemstilling 9 - Rentefradrag.....	30
4.3	Problemstillinger – Risikogruppe 2 .....	32
4.3.1	Problemstilling 10 - Udbyttebetaling, Cypem .....	32
4.3.2	Problemstilling 11 – Ejendomme .....	33
4.4	Fordele og ulemper ved at anvende et kommanditselskab .....	35
4.5	Anpartsprojekter.....	36
4.6	Rådgivere .....	37
4.7	Årsværk .....	38
4.8	Resultater.....	39
5	Indsatsaktiviteter .....	40
5.1	Involvering af samarbejdspartnere.....	40
5.2	Presse .....	41
5.3	Afdækning af hvorvidt der er hul i lovgivningen.....	41
5.4	Generelle udfordringer .....	42
6	Leverancer og fingeraftryk.....	43
6.1.1	Misbrug af K/S'er til international aggressiv skatteplanlægning.....	43
6.1.2	Misbrug af K/Sér - moms-karrusel .....	44
6.1.3	Udnyttelse af reglerne .....	45
6.1.4	Rådgivere .....	46
7	Effekt.....	47
7.1	Succeskriterium 1 – Fungerer Danmark som skattely .....	47
7.2	Succeskriterium 2 – Udnyttelse af regler.....	47
7.3	Succeskriterium 3 – Kontroller til læring .....	48
7.4	Succeskriterium 4 – Rådgivernes rolle .....	48

7.5	Konklusion.....	49
8	Linksamling og bilag.....	50
8.1	Bilag 1: Relevante lovbestemmelser.....	51

# 1 Projektinformation

<b>Projekt navn:</b>	<b>Skattely, Brug og misbrug af kommanditselskaber</b>
<b>Projekt id:</b>	<b>7163</b>
<b>Projektkode Tire/SKAT ligning</b>	<b>69000</b>
<b>Projektejer:</b>	<b>Morten Bøhm</b>
<b>Enmeansvarlige:</b>	<b>Projekt Skattely</b>

## 1.1 Resume

Skattelyprojektet er via stikprøver ved at undersøge, hvorvidt danske kommanditselskaber anvendes som skattely i forhold til undgåelse af enten udenlandsk eller dansk skat. De kontrolegnede sager er fundet ved en udsøgning af kommanditselskaber, der er registrerede hos Erhvervsstyrelsen i Danmark.

De fleste kontroller er stadig igangværende. Stikprøverne er overordnet inddelt i 2 risikogrupper: gruppe 1) Kommanditselskaber med udenlandske ejere og gruppe 2) kommanditselskaber med danske ejere.

På baggrund af undersøgelserne er det konstateret, at hovedparten af de danske kommanditselskaber anvendes lovligt i Danmark.

Der er dog en forøget risiko for anvendelse af kommanditselskaber til brug for aggressiv skatteplanlægning eller misbrug i udlandet, for den del af kommanditselskaber, der har udenlandske komplementarer.

Det er endvidere konstateret, at danske kommanditselskaber kan anvendes som skattely eller medvirken hertil. Yderligere kan kommanditselskaber anvendes til skatteoptimering både i Danmark og i udlandet.

Det er endnu ikke muligt at konkludere, hvorvidt der er foregået ansvarspådragende skatteunddragelse i henhold til straffelovgivningen.

Grundet et manglende ejerregister for kommanditselskaber, kan udsøgningsgrundlaget for stikprøverne være ufuldstændigt. Et ejerregister ville give et mere sikkert udsøgningsgrundlag for både at finde og vurdere egnede kontrolemler.

I Danmark betragtes et kommanditselskab normalt ikke som et selvstændigt skattesubjekt og er som hovedregel ikke omfattet af den fulde skattepligt for selskaber. Selvstændig skattesubjektivitet efter selskabsskatteloven forudsætter, at ingen hæfter personligt for selskabets forpligtelser.

I et kommanditselskab er der mindst en selskabsdeltager, komplementaren, der hæfter personligt. Kommanditselskabet er i Danmark skattemæssigt transparent således, at den enkelte deltager (kommanditist og komplementar) beskattes personligt af sin andel af kommanditselskabets resultat.

Kommanditselskaber er repræsenteret i flere brancher, dog med en overvægt af ejendomsselskaber inden for handel og udlejning. Hovedparten af kommanditselskaberne har danske ejere.

Skattelyprojektet har via analyse og kontrolarbejdet, identificeret en lang række problemstillinger der behandles i afsnit 4.

Skattelyprojektet undersøger brugen af kommanditselskaber i Danmark, og om hvorvidt der sker beskatning i udlandet for kommanditselskaber med udenlandske ejere.

Det er muligt at undersøge om de danske ejere medregner deres overskudsandele.

Det kan være svært at konstatere, om udenlandske ejeres overskudsandel af et kommanditselskab indgår i et beskatningsgrundlag i udlandet. Dette kan skyldes, at det kan være svært at identificere ejeren, og at det relevante land, hvor ejeren er hjemmehørende, kan have andre beskatningsregler og andre krav til formalia etc.

Der er mulighed for, at de danske skattemyndigheder kan hente oplysningerne i udlandet. Skattelyprojektet vil gøre dette, hvis der er tilstrækkeligt grundlag herfor.

Alle sager forventes afsluttet i 2015. Nærværende rapport afsluttes herefter med en allonge.

## **1.2 Skattelyprojektets baggrund**

Brug og eventuel misbrug af kommanditselskaber er en ministerbestilling med deadline pr. 31. december 2014.

Baggrunden for ministerbestillingen er DR1 Dokumentar og andre medier har sat fokus på danske kommanditselskaber, idet disse omtales i konstruktioner, hvor Danmark bruges som led i skattelykonstruktioner.

## **1.3 Skattelyprojektets formål**

### Fungerer Danmark som skattely

Det ønskes be- eller afkræftet, om danske kommanditselskaber anvendes som skattelyselskaber i forhold til undgåelse af enten udenlandsk eller dansk skat.

Undersøgelsen skal afdække, hvorvidt der sker brug af ulovligt skattely.

### Udnyttelse af regler

SKAT vil undersøge problemstillinger om kommanditselskaber via Projekt Skattely. Samtidig vil undersøgelsen også beskrive de forhold, der har karakter af udnyttelse af de foreliggende skatteregler.

Kontrollen har fokus på såvel manglende danske skatteindtægter, som strukturelle forhold i dansk skattetænkning i forhold til udlandet.

### Kontroller til læring

Skattelyprojektet vil gennemføre et passende antal kontroller, som vil afdække problemets omfang, og samtidig opsamle læring til brug for fremtidige kontroller og eventuel strukturel respons.

### Rådgivernes rolle

Der vil blive indsamlet viden om rådgivernes rolle i anvendelsen af kommanditselskaber både internt og eksternt. Søgerobotter, internetanalyser og samkøring af oplysninger kan danne et overblik og et mønster af kommanditselskabers anvendelse og udbredelse.

Dette overblik vil blive brugt til at få størst mulig indsigt i den rådgivning, der sælges, herunder afdække om kommanditselskaber promoveres til brug for skattelyformål.

Efter videns indsamling udtages en passende mængde sager til revisionsmæssig gennemgang. Revisionen kan både omfatte danske og udenlandske selskaber, ligesom rådgivers rolle ved eventuelt misbrug af kommanditselskaber vil blive undersøgt, herunder lødigheden i rådgivernes forretningsmetoder.

## **1.4 Rapportens opbygning**

Rapporten er opbygget i følgende afsnit:

2. Indeholder grundlæggende viden om kommanditselskaber.
3. Beskriver processen vedrørende udsøgning af problemstillinger og processen omkring denne.
4. Afdækker risici i forbindelse med kommanditselskaber.
5. Indeholder involvering af samarbejdspartnere og pressen.
6. Angiver leverancer til andre afdelinger og opsummerer problemstillinger.
7. Afrunding i dette afsnit om Skattelyprojektets succeskriterier er opnået.

## 2 Grundlæggende viden om K/S

Nedenfor er grundlæggende viden om kommanditselskaber beskrevet.

### 2.1 Grundlæggende viden om kommanditselskaber

Kommanditselskaber er en særlig virksomhedsform, hvorfra man hurtigt og nemt kan starte en virksomhed. Der er få omkostninger forbundet med at stifte og drive et kommanditselskab i Danmark, og dette tiltrækker udenlandske ejere.

Generelt anvendes kommanditselskaber inden for flere brancher.

I diagram 1 nedenfor ses hvilke branchetyper, som har anvendt kommanditselskaber samt fordelingen på de enkelte brancher.

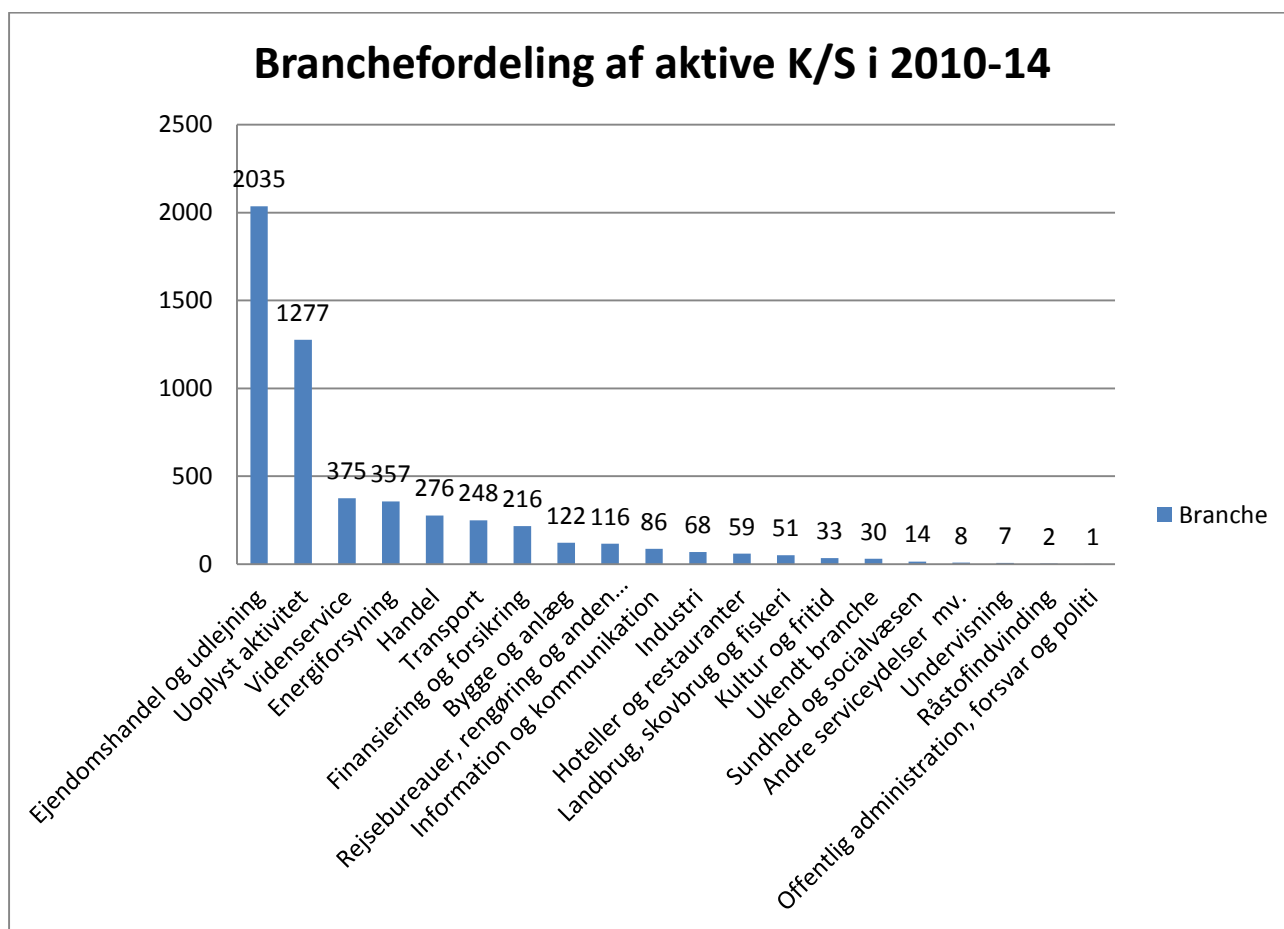


Diagram 1. Branchefordeling af aktive K/S'er. Tallene er baseret på aktive kommanditselskaber i 2010-14, med dataudtræk den 19. juni 2014

Kommanditselskaber er repræsenterede i alle branchetyper, dog med en klar overvægt af ejendomsselskaber inden for handel og udlejning.

Mange offentligt kendte virksomheder anvender kommanditselskaber, herunder f.eks. restauranter, produktionsselskaber og offentlige virksomheder.



5.381 kommanditselskaber er aktive i 2010-14.<sup>1</sup>

Hovedparten af kommanditselskaberne har danske ejere. Det skønnes, at ca. 384 ud af de 5.381 kommanditselskaber har udenlandske ejere.<sup>2</sup> Da der ikke forefindes et ejerregister, kan dette ikke opgøres med sikkerhed.

### **Formkrav ved stiftelse mv.**

I lovgivningen stilles der ikke særlige krav til stiftelsen af et kommanditselskab og heller ikke til kapitalen ved stiftelsen. Hvis der er tale om et kommanditselskab, der skal registreres, skal formelle stiftelsesdokumenter og vedtægter dog indsendes til Erhvervsstyrelsen før registreringen foretages. (se afsnit 2.4 for videre)

Et kommanditselskab er omfattet af lov om visse erhvervsdrivende virksomheder § 2, stk. 2. Herudover er kommanditselskaber ikke lovreguleret, men på baggrund af domspraksis og almindelige selskabsretlige principper har praksis dannet deklaratoriske regler for kommanditselskaber.

I kommanditselskaber er der intern aftalefrihed, idet der ikke er formkrav til aftalen, men aftaleret og retsprincipper er gældende.

Kommanditselskaber er karakteriseret ved, at mindst en af deltagerne i virksomheden hæfter personligt, ubegrænset og solidarisk. Disse deltagere kaldes komplementarerne, mens andre af deltagerne alene hæfter med deres indskud. Disse deltagere kaldes kommanditisterne.

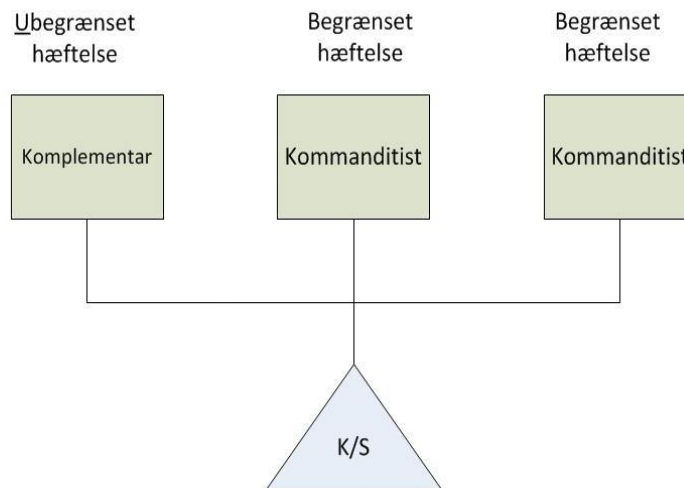
Der skal være mindst en komplementar og en kommanditist, og samme person/selskab kan ikke være både komplementar og kommanditist. I sådanne tilfælde vil virksomhedsformen typisk, jf. Erhvervsstyrelsens praksis, blive omklassificeret til at være en anden type virksomhed, idet betingelserne for at være et kommanditselskab ikke er opfyldte. For fysiske personer ville der blive tale om en enkeltmandsvirksomhed og for juridiske personer ville der kunne stiftes en anden selskabsform.

Karakteristika på kommanditselskabskonstruktionen vises nedenfor i figur 1:

---

<sup>1</sup> Dataene er fra Erhvervsstyrelsen udtrukket den 19. juni 2014.

<sup>2</sup> Der skal henvises til afsnit 3.1. udsøgning af erfaringsager



Den ubegrænsede hæftelse kan i praksis undgås ved at lade et kapitalselskab være komplementar, idet hæftelsesforholdene er anderledes i eksempelvis et aktieselskab eller anpartsselskab.

I kommanditselskaber, der er stiftet efter den 1. juni 1996,<sup>3</sup> skal komplementaren have forvaltningsmæssige og økonomiske beføjelser. Det kan eksempelvis være deltagelse i den daglige ledelse, tegningsret eller varetret over for beslutninger, der er af væsentlig betydning for komplementarernes personlige hæftelse. Om økonomiske beføjelser kan nævnes: Ret til andel i overskud, tab, formue og likvidationsprovenu eller forrentning af et eventuelt indskud. Erhvervsstyrelsen lægger vægt på, at komplementaren har økonomiske beføjelser. I modsat fald vil registreringen af kommanditselskabet ikke blive foretaget. Registrering vil eventuelt kunne ske som en anden selskabs- eller virksomhedsform, enten med begrænset eller med fuld hæftelse.

## 2.2 Anvendt skattemæssigt regelsæt for kommanditselskaber

Nedenfor er regelsættet for beskatning af kommanditselskaber og dets ejere kort beskrevet.

Kommanditselskaber er som udgangspunkt skatteretligt transparente og er dermed som hovedregel ikke omfattet af den fulde skattepligt efter selskabsskattelovens § 1. Den betyder, at kommanditselskaberne ikke er selvstændige skattepligtige, idet skattepligten videreføres til de bagvedliggende ejere, dvs. at resultatet i kommanditselskabet skal beskattes hos ejerne.

Hvis der indgår udenlandske ejere i ejerstrukturen, kan dette betyde, at resultatet i kommanditselskabet ikke beskattes i Danmark.

Imidlertid kan kommanditselskaber, med udenlandsk ejerskab, i nogle situationer statueres som fuldt skattepligtige og dermed blive beskattet på linje med eksempelvis aktie- og anpartsselskaber. Samtidig omfattes de af eventuel pligt til indeholdelse af kildeskat på renter, royalty og udbytte.

<sup>3</sup> Lov nr. 377 af 22. maj 1996 (ændring af aktieselskabslovens § 173).

Derudover er der regler om begrænset skattepligt, hvis kommanditselskabet f.eks. har et fast driftssted i Danmark.

Kommanditselskaber, hvori der er et udenlandsk ejerskab, kan blive omfattet af følgende regelsæt:

- Selskabsskattelovens § 2 (beskatning af juridiske personers indtægter fra kilder opregnet i bestemmelsen)
- Selskabsskattelovens § 2 C, jf. § 1, stk. 1 nr. 2. (beskatning på linje med et aktieselskab)
- Selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra a (beskatning grundet fast driftssted)
- Kildeskattelovens § 2, stk. 1 (beskatning af fysiske personer)

I Skattelyprojektet er kommanditselskaberne og dets ejere blevet vurderet efter en række skatteregler, som også er aktuelle hos andre skatteydere, herunder f.eks. selskabsskattelovens § 8.

Se lovtæksten i bilag 1.

Der skal endvidere henvises til juridisk vejledning 2014-2, afsnit C.D.1.2.2 Fast driftssted, C.D.1.2.7 Skattemæssig selskabskvalifikation og C.C.3.3 Kommanditister for en nærmere beskrivelse.

### **2.3 Årsregnskab og revisionspligt**

Nedenfor er regelsættet for indsendelse af årsregnskaber og revisionspligt for kommanditselskaber og dets ejere kort beskrevet.

Kommanditselskaber, hvor komplementaren er et kapitalselskab eller andet selskab med begrænset hæftelse, er omfattet af årsregnskabsloven og skal indlevere årsrapport i henhold til de heri fastsatte bestemmelser.

Kommanditselskabet kan dog i henhold til årsregnskabslovens § 5 undlade at aflægge årsrapport og indsende en undtagelseserklæring i stedet for, hvis:

- Kommanditselskabets regnskab indgår i et koncernregnskab
- Kommanditselskabets regnskab indgår i komplementarens årsrapport, og komplementaren har hjemsted i Danmark
- Kommanditselskabets regnskab indgår i komplementarens årsrapport, og komplementaren har hjemsted i EU eller i EØS.

Registreringspligtige kommanditselskaber, jf. nedenfor, er endvidere omfattet af reglerne om revisionspligt i årsregnskabsloven, som betyder, at årsregnskabet skal revideres af en godkendt revisor. I mange kommanditselskaber ses revisionspligten dog vedtaget i vedtægterne som følge af god forretningskik.

Et kommanditselskab kan dog undtages fra revisionspligten, såfremt kommanditselskabet er omfattet af regnskabsklasse B, og såfremt kommanditselskabet i to på hinanden følgende regnskabsår på balancetidspunktet ikke overskrider to af følgende størrelser:

- Balancesum på 4 mio. kr
- Nettoomsætning på 8 mio. kr og/eller
- Gennemsnitligt antal heltidsbeskæftigede i løbet af regnskabsåret på 12.

## 2.4 Registrering af offentlige myndigheder

Nedenfor er regelsættet for registrering af kommanditselskaber og dets ejere kort beskrevet.

Kommanditselskaber kan registreres hos Erhvervsstyrelsen. Der skal ikke ske en registrering af komplementarer og kommanditister men jf. skattekontrolloven § 3 A, stk. 2, jf. § 2, stk. 2 i lov om visse erhvervsdrivende virksomheder, skal kommanditselskabet føre en fortegnelse over samtlige komplementarer og kommanditister i selskabet. Pligten til at føre denne ejer fortegnelse trådte i kraft den 15. februar 2012.

Et kommanditselskab skal ifølge lov om visse erhvervsdrivende virksomheder<sup>4</sup> registreres af de offentlige myndigheder, hvis det driver erhvervmæssig virksomhed i Danmark, eller hvis komplementaren (eller samtlige komplementarer) er et kapitalselskab eller andet selskab med begrænset hæftelse. Erhvervsstyrelsen står for denne registrering, og tildeler kommanditselskabet et CVR-nummer.

De registrerede oplysninger er offentligt tilgængelige på [www.cvr.dk](http://www.cvr.dk). En registrering hos Erhvervsstyrelsen medfører ikke registrering hos SKAT af kommanditselskabet, idet det er skattemæssigt transparent.

Registreringsanmeldelsen skal være underskrevet af samtlige komplementarer eller tegningsberettigede. Selskabskontrakten skal tillige være medsendt. Anmeldelsen indsendes til Erhvervsstyrelsen.

Der kan være pligter, som kommanditselskabet skal registreres for hos SKAT. Som eksempler kan nævnes, at hvis der drives momspligtig / lønsumspligtig virksomhed; at der er ansatte, hvoraf der påhviler kommanditselskabet at indeholde A-skat / arbejdsmarkedsbidrag mv.

Et kommanditselskab kan registreres digitalt via [indberet.virk.dk/myndigheder/stat/start](http://indberet.virk.dk/myndigheder/stat/start) virksomhed. Et kommanditselskab skal dog opfylde visse krav, inden det kan blive registreret. Det drejer sig bl.a. om formelle krav til vedtægter og identiteten på ansvarlige deltagere i virksomheden. Fristen for registrering er 14 dage efter oprettelsen af kommanditselskabet.

Alle efterfølgende ændringer i et registreret kommanditselskabs forhold skal anmeldes. Fristen er 4 uger, efter beslutningerne er truffet. Det kan eksempelvis være udskiftning i ledelsen, vedtægtsændringer eller ændring af adresse. Er der tale om ændringer af virksomhedens hjemsted, i bestyrelsen eller direktionen eller tilsvarende ledelsesorgan, eller vælges der ny revisor, er fristen for anmeldelse dog 2 uger. Mange ændringer kan foretages via digital selvbetjening på [www.virk.dk](http://www.virk.dk).

---

<sup>4</sup> Lov om erhvervsdrivende virksomheder § 2, stk. 3

Oprettes et kommanditselskab med en fysisk person i ejerkredsen, skal kommanditselskabet registreres på samme måde, som det er tilfældet for enkeltmandsvirksomhed. Virksomhedstypen registreres som et "interessentskab", og alle interessenter oplyses som ejere af virksomheden.

Pr. 1. september 2014 er det obligatorisk at registrere et kommanditselskab med personlig hæftelse digitalt. Dette betyder, at der ikke længere kan indsendes papirblanketter, og at man i stedet benytter sin NemID eller digitale signatur på [www.virk.dk](http://www.virk.dk).

### 3 Proces

Nedenfor beskrives processen vedrørende udsøgning af Erfaringsager og processen omkring denne.

Der er udsøgt 5.381 potentielle kommanditselskaber, hvoraf der er udtaget 27 sager til analyse/kontrol. Der er ikke foretaget en statistisk udvælgelse af erfaringsagerne, men udvælgelsen er sket efter en overordnet risikovurdering.

Kriterierne for risikovurderingen er valgt for at opnå bedst mulig opfyldelse af projektets formål, men betyder dog også, at konklusionerne ikke kan tillægges statistisk signifikans.

#### 3.1 Udsøgning af erfaringsager

Udsøgningen af sager er foretaget ud fra, at der skal ske en afdækning af brug og eventuelt misbrug af kommanditselskaber, herunder de grænseoverskridende elementer i forbindelse med kommanditselskaberne.

Skattelyprojektet har først foretaget en bruttoudsøgning over alle kommanditselskaber.<sup>5</sup>

De kommanditselskaber, som er opløst før 2010, er frasorteret. I søgningen er der udsøgt 5.381 aktive kommanditselskaber i Danmark i perioden 2010-2014.

Der er tilknyttet data til de fundne kommanditselskaber, herunder relevante regnskabstal<sup>6</sup>, ejeroplysninger<sup>7</sup>, Money Transfer-oplysninger<sup>8</sup> og antal pligter (f.eks. momspligt).

Skattelyprojektet har herefter foretaget en overordnet fordeling af kommanditselskaber i 2 risikogrupper. Ejerforholdet i kommanditselskabet har været afgørende ved fordelingen, idet der er forskellige skattemæssige regler og vurderinger tilknyttet de to grupper.

Via datagrundlaget er fordelingen foretaget. Da oplysningerne ikke er fuldstændige, er fordelingen baseret på oplysninger ved registrering i Erhvervssystemet (udenlandsk person/selskab), regnskaberne i BIQ, dubletter på hjemstedsadresser og direktionsmedlemmer.

I de to grupper er der følgende antal kommanditselskaber:

Risikogruppe	Antal	Stikprøve kontrol
1. Kommanditselskaber med udenlandske ejere	384	15
2. Kommanditselskaber med danske ejere	4.997	12
I alt	5.381	27

Tabel 1. Data er baseret på et ufuldstændigt datagrundlag. Grundet et manglende ejerregister

<sup>5</sup> Data fra Erhvervssystemet pr. 19. juni 2014.

<sup>6</sup> Fra BIQ.dk

<sup>7</sup> Ejeroplysningerne er baseret på oplysninger i regnskaberne og Erhvervssystemet og omfatter ofte kun komplementaren.

<sup>8</sup> Money Transfer oplysninger er trukket fra BO-systemet – der er tale om pengeoverførsler til og fra udlandet.

Skattelyprojektet har herefter foretaget en prioritering af kontrolemler. De sager, der er udvalgt til sagsbehandling, er et udsnit af sager, der kan repræsentere forskellige typer af kontrolegnede sager.

### **Risikogruppe 1. Udenlandsk ejerskab**

I denne gruppe er der udtaget 15 sager.

Da gruppen indeholder kommanditselskaber med udenlandske ejere er et af formålene med udsøgningen at kunne afdække, om kommanditselskaberne er skattepligtige til Danmark, om Danmark bruges som skattely, og om der sker anden misbrug af selskaberne. Anden misbrug kan være at undgå eller at unddrage afgifter, moms etc.

Sagerne er bl.a. valgt ud fra følgende kriterier:

- Hvor der på adressen er registeret flere kommanditselskaber
- Personer, som har oprettet mange selskaber
- Et udsnit af forskellige revisorer/rådgivere
- Sager fra forskellige komplementarlande
- Høj omsætning og/eller stort overskud
- Underskud
- Money Transfer-oplysninger tilknyttet
- Flere pligter (f.eks. momspligt, A-skat, eksport mv.)
- Ejeren ses at være en fysisk person uden skattepligt til Danmark

Derudover er der udvalgt en sag, hvor en skandinavisk skattemyndighed har ønsket en såkaldt tilstedeværelsesrevision med de danske skattemyndigheder.

Den praktiske side af en tilstedeværelsesrevision indebærer, at medarbejdere fra begge landene er tilstede ved revisionen, enten hos virksomheden eller hos skattemyndighederne i selskabets hjemland.

### **Risikogruppe gruppe 2. Dansk ejerskab.**

I denne gruppe er der udtaget 12 sager.

Som udgangspunkt vil ejerne af kommanditselskaberne i denne gruppe være hjemmehørende i Danmark og har dermed som udgangspunkt selvangivet resultatet i selskabet i Danmark via ejernes selvangivelse.

Skattelyprojektet har valgt at udsøge kommanditselskaber, som har tilknyttet Money Transfer oplysninger. Dette betyder, at kommanditselskaberne i en eller anden form har pengeoverførsler til og/eller fra udlandet.

Sagerne er bl.a. udtaget ud fra følgende kriterier:

- Store/større Money Transfer-oplysninger
- Intet regnskab/0 kr. i regnskabsmæssigt resultat kombineret med Money Transfer-oplysninger
- Stort overskud kombineret med Money Transfer-oplysninger
- Målrettet scanning af Money Transfer-oplysninger

### **3.2 Arbejdsprocessen – analyse og kontrol**

Som tidligere omtalt er der i alt udtaget 27 sager til analyse, erfaringsindsamling og/eller kontrol.

Skattelyprojektet har udvalgt en prøvesag, som indeholder flere karakteristika, der gør den egnet som frontløber. Dette har betydet, at det har været muligt at udarbejde konceptdokumenter til både internt og eksternt brug. De konkrete arbejdsprocesser er gjort til standard for de øvrige 26 udvalgte sager.

Prøvesagen har bevirket, at erfaringerne er indhøstet så tidligt som muligt i forløbet.

Processen er kort beskrevet nedenfor:

#### **3.2.1 Visitering**

Alle udsøgte sager er blevet fordelt og visiteret af sagsbehandlere.

Der er foretaget en risikovurdering/-sagsbehandling i alle udtagne sager.

Alle visiterede kontrolemler er oprettet i SKAT-ligning. Der er anvendt et informationsindsamlingskema for at sikre, at sagerne er tilstrækkelig belyst.

Nogle af de 27 sager er ikke blevet fundet egentlig kontrolemler ved en grundig visitering og er derfor henlagt uden tilskrivning til kommanditselskabet/ejerne.

Der er udarbejdet et erfaringskema på alle de sager, der er henlagte/afsluttede.

Erfaringskemaerne vil løbende blive indlagt i SKAT Ligning i takt med, at sagerne afsluttes. Målsætningen er, at det sker inden udgangen af 2015.

#### **3.2.2 Materiale- og mødeindkaldelse**

Når SKAT indkalder materiale i en sag til brug for skatteligningen, sker det i henhold til skattekontrollovens § 1, stk. 1, skattekontrollovens § 6 og /eller momslovens § 74, stk. 1 og 5.

Der er udarbejdet et standardbrev til brug for indkaldelse af materiale og mødeafholdelse i de udvalgte kommanditselskabsager.

SKAT har bedt om kommanditselskabernes regnskabsmateriale og andre dokumenter til brug for afgørelse af kommanditselskabets skattepligtsforhold, eller om opgørelsen af den skattepligtige indkomst er korrekt. Hjemlen er skattekontrollovens § 6, stk. 1 og 2.

Gennemgangen af materialet har ofte ført til, at der skal indkaldes yderligere materiale, og der er afholdt møder med virksomheder og dennes rådgivere.



### 3.2.3 Indledende møde

Der er som hovedregel afholdt indledende møde med virksomheden. Mødet er enten afholdt i forbindelse med, at materialet udleveres, eller efter at dokumentationen er modtaget fra virksomheden.

Formålet med det indledende møde er bl.a. at få indsigt i virksomheden og dennes ejere, at få overblik over det modtagne materiale, at virksomheden bliver orienteret om revisionsprocessen, og at der skabes en konstruktiv kontakt med virksomheden og dennes rådgiver.

Skattelyprojektet har udarbejdet et forslag til dagsorden.

### 3.2.4 Revision

Revisionen er gennemført på SKATs adresse såvel som på selskabets/rådgivers adresse under iagttagelse af retssikkerhedslovens § 7 om proportionalitet.

Målet med revisionen er at afdække kommanditselskabets skattepligt til Danmark, og om der er selvangivet korrekt, eller andre forhold der har betydning for skatteligningen.

Ved revisionen er følgende fakta blandt andet blevet undersøgt:

- Selskabernes ejerstruktur og den underliggende koncernstruktur i Danmark og i udlandet
- Den daglige ledelse
- Selskabernes funktioner, aktiver og risici
- Det forretningsmæssige formål med at kommanditselskabsformen er anvendt
- Identificering af selskabets driftssted
- Påhviler skattepligten kommanditselskabet eller de bagvedliggende ejere efter dansk ret
- Påhviler skattepligten kommanditselskabet eller de bagvedliggende ejere efter udenlandsk ret

Revisionen er blevet målrettet til de konkrete sager.

### 3.2.5 Revision i udlandet

Skattelyprojektet har gjort tiltag til at benytte revision i udlandet.

Problemet er, at der kan være usikkerhed om de oplysninger, som modtages fra kommanditselskaberne, er korrekte og tilstrækkelige.

Formålet med revisionen er at få verificeret de modtagne oplysninger fra kommanditselskabet samt indhentning af oplysninger om de bagvedliggende ejere mm.

Gennemførelsen af tilstedeværelsesrevisionen i en konkret sag afventer godkendelse fra de udenlandske skattemyndigheder.

Revision i udlandet vil fremadrettet blive brugt ad hoc i Skattelyprojektet. Beslutningen om at anvende denne kontrolmulighed vil blive truffet ud fra en væsentligheds- og risikovurdering.

### 3.2.6 Afslutning af sagen

I forlængelse af kontrollen afholdes ofte et afsluttende møde. På dette møde orienterer SKAT virksomheden om konklusionen på den gennemførte kontrol samt om påtænkte ændringer i indkomstopgørelsen, herunder om der er konstateret skattepligt til Danmark.

Virksomheden har hermed mulighed for at fremkomme med sine kommentarer forud for sagens afgørelse. Dette er i overensstemmelse med helt almindelig procesbehandling i SKAT. Alle sager afsluttes med et skriftligt svar.

Såfremt sagen henlægges, udfærdiges et henlæggelsesbrev. En skabelon til brug herfor findes i SKAT Ligning.

### 3.2.7 Vidensdeling i projektet

Skattelyprojektet har afholdt et opstartsmøde for projektdeltagerne. På mødet er det gennemgået, hvilke problematikker, der skal undersøges og analyseres i forhold til emnet og de konkrete sager. Der er blevet udleveret skriftligt materiale til brug for sagsbehandlingen, og sagsbehandlerne er således "klædt på" til opstart af de konkrete sager.

Projektdeltagerne er løbende blevet orienteret om projektets forløb, og der er afholdt statusmøder om kontrolsagerne.

Skattelyprojektet har udarbejdet et skema til erfaringsudveksling, som hver sagsbehandler har udfyldt i forbindelse med kontrolsagerne. Målet med skemaet er at indsamle erfaringer til brug for afrapporteringen og vidensdeling.

Erfaringskemaet bliver akteret på den konkrete sag i SKAT Ligning.

Det er løbende blevet vurderet, om der er specielle forhold, som skal videreformidles i form af videndeling, herunder via Lync-møder.

## 3.3 Udveksling af oplysninger med udlandet

For at kunne afdække hvorvidt danske kommanditselskaber bliver anvendt som led i aggressiv skatteplanlægning<sup>9</sup>, eller hvorvidt virksomhedens overskud havner i et skattely uden beskatning, er det en hjælp at sende og modtage oplysninger til og fra udlandet.

Udvekslingen af oplysninger med udlandet sker med bemyndigelse i nedenstående regelsæt / indgåede aftaler:

- Rådets Direktiv 2011/16/EU af 15. februar 2011 om administrativt samarbejde på beskatningsområdet
- Dobbeltbeskatningsoverenskomster
- Europarådet/konventionen om administrativ bistand i skattesager
- TIEA-aftaler

---

<sup>9</sup> Definition på aggressiv skatteplanlægning = maksimal udnyttelse af mulighederne til minimering af skattebetalingen, men stadig inden for skattelovgivningens grænser.

Alle oplysninger skal udveksles via SKATs Kompetente Myndighed. Der kan ikke støttes ret på oplysninger fra udlandet, der ikke er udvekslet via Kompetent Myndighed. Det er således af stor vigtighed, at alle formelle procedurer omkring udveksling af oplysninger med udlandet overholdes.

Det danske regelsæt vedrørende beskatning af kommanditselskaber er så kompliceret, at det oftest er nødvendigt at kontakte skattemyndighederne i de lande, hvor komplementarerne har hjemsted og derved få afklaret, om der sker beskatning af virksomhedsoverskuddet mv.

Det kan endvidere være nødvendigt at modtage oplysninger fra og spørge flere lande, da den skattemæssige behandling lokalt i de ultimative ejeres hjemlande kan have afgørende indflydelse på, om et dansk kommanditselskab bliver fuldt skattepligtigt til Danmark.

Endelig kan oplysninger fra udlandet, herunder kontoudtog fra udenlandske banker mv. være en stor hjælp i forbindelse med at afdække, hvorvidt der sker hvidvaskning af penge, der eventuelt stammer fra kriminalitet/korruption. Der anvendes ofte en sindrig koncernstruktur med selskaber i mange led, hvor ejernes identitet ikke umiddelbart er identificerbar.

Skattelyprojektet indhenter løbende oplysninger fra udlandet i kontrolarbejdet ved bistandsanmodninger eller anmodning om tilstedeværelse i udlandet. Karakteren af oplysninger, der er relevante, er identifikation af ejere, afdækning af koncernstruktur, identifikation af koncernens nøglepersoner, regnskaber, bankoplysninger med flere.

Alle disse oplysninger har en konkret og afgørende indflydelse på belysningen af de faktiske forhold, inden der kan foretages en vurdering af sagen.

### **3.3.1 Skattelyprojektet har anmodet udlandet om bistand**

Skattelyprojektet har anmodet skattemyndighederne i et andet europæisk land om en passiv tilstedeværelsesrevision i en sag, der er omfattet af K/S-projektet.

Ordet passiv indebærer, at der ikke bliver en udgående kontrol, der udføres hos ejerne af kommanditselskabet, men en skrivebordsrevision, hvor de udenlandske skattemyndigheder på SKATs anmodning indhenter sagens materiale og udleverer det til SKAT ved besøget i udlandet.

Dette er sket efter:

- Rådets Direktiv 2011/16/EU af 15. februar 2011 om administrativt samarbejde på beskatningsområdet

Yderligere har SKAT anmodet om et møde i sagen med de pågældende skattemyndigheder med henblik på at få oplysninger om landets gældende skatteregler, der er relevante for problemstillingen generelt, hvor et dansk kommanditselskab har selskabsdeltagere i landet.

### **3.3.2 Konkret bistandsanmodning/tilstedeværelsesrevision**

En skattemyndighed fra Skandinavien har anmodet om passiv tilstedeværelsesrevision i Danmark i en sag omfattet af Skattelyprojektet.

I praksis får de sagsbehandlere, der anmoder om tilstedeværelsesrevisionen bevilliget midlertidig status som Kompetent Myndighed af den officielle Kompetente Myndighed. Dette muliggør udvekslingen af oplysninger på stedet.

Dog skal alle oplysninger tillige udveksles via Kompetent Myndighed, således at alle forskrifter overholdes, og oplysningerne derved kan tillægges betydning som faktuelle forhold i sagsbehandlingen.

Tilstedeværelsesrevisionen blev gennemført over 2 dage hos SKAT, og sagens stilling er for nuværende, at oplysningerne bliver udvekslet via de Kompetente Myndigheder. Sagen forventes færdigbehandlet i Danmark primo 2015.

Samarbejdet med de skandinaviske skattemyndigheder har bidraget til sagen med nyttige informationer og har muliggjort, at den ønskede krydsrevision kunne gennemføres. Det er et godt eksempel på, at samarbejdet med de udenlandske myndigheder kan bidrage positivt til at belyse sagens faktiske forhold til brug for den egentlige sagsbehandling fra SKAT.

### **3.3.3 Anmodning til udlandet**

Skattelyprojektet har kontaktet skattemyndighederne i et europæisk land med henblik på at få belyst, hvordan landet beskatter fast ejendom beliggende i udlandet, når ejendommen er ejet af et dansk K/S, som har hjemsted i Danmark, og hvor ledelsens sæde er i Danmark.

Sagen afventer en tilbagemelding fra de udenlandske skattemyndigheder.

### **3.3.4 Spontane oplysninger**

Skattelyprojektet vil fremsende spontane kontroloplysninger til udlandet.

De spontane oplysninger kan defineres som kontroloplysninger, der uopfordret sendes til en anden stat, fordi oplysningerne efter en konkret vurdering skønnes at være relevante for skattemyndighederne i denne stat.

Udveksling af spontane kontroloplysninger tillægges stor værdi i det gensidige samarbejde, og det er derfor et væsentligt led i det almindelige indsatsarbejde, at SKATs medarbejdere er opmærksomme på oplysninger, som kan være af interesse for udlandet.

Der bør kun udvælges oplysninger af en vis væsentlighed, eksempelvis på grund af beløbets størrelse, eller formodning om at beløbet ikke selvangives i udlandet.

Det vil være en stor hjælp for både de danske, men også for udenlandske skattemyndigheder, hvis der bliver afsendt spontane oplysninger mellem landene indbyrdes, når det konstateres, at en virksomhed / et kommanditselskab ikke anser sig selv for at være skattepligtigt i et andet land.

## 4 Risiko

Nedenstående afsnit afdækker risici i forbindelse med kommanditselskaber.

Skattelyprojektet har som tidligere nævnt inddelt kommanditselskaberne i 2 risikogrupper. Ejerforholdet i kommanditselskabet har været afgørende ved fordelingen, idet der er forskellige skattemæssige vurderinger tilknyttet de to grupper.

Gruppe 1 indeholder kommanditselskaber med udenlandske ejere, og et af formålene er at kunne afdække, om kommanditselskaberne er skattepligtige til Danmark, og om der eventuelt sker misbrug af kommanditselskaberne, herunder om Danmark bruges som skattely.

Gruppe 2 indeholder kommanditselskaber, hvor ejerne er hjemmehørende i Danmark, og disse kommanditselskaber har dermed som udgangspunkt selvangivet resultatet via ejernes selvangivelser i Danmark. De kommanditselskaber, som er udsøgt, har tilknyttede Money Transfer oplysninger, hvilket betyder, at de indeholder et grænseoverskridende element.

Skattelyprojektet har herefter foretaget en prioritering af kontrolemler.

Der skal henvises til afsnit 3.1. for en nærmere beskrivelse af udtagningen af erfaringsagerne, der indeholder problemstillingerne, der er beskrevet nedenfor.

### **Erfaringer med Kommanditselskaber med udenlandske ejere – Risikogruppe 1**

Til trods for, at sagerne endnu ikke er afsluttede, er der stærke indikationer på, at der sker international aggressiv skatteplanlægning i gruppen, som har udenlandske ejere.

Umiddelbart sker der ikke beskatning af indkomsten i kommanditselskabet i udlandet, såfremt beskatning vil være aktuel, er det til en meget lav beskatning.

De nuværende faktuelle forhold i kontrolarbejdet indikerer, at aggressiv skatteplanlægning fortrinsvis sker i udlandet.

I risikogruppen indgår skatteydere, som ikke misbruger skattereglerne, herunder f.eks. venturefonde. Det skal dog understreges, at konklusionen er baseret på en stikprøvekontrol, hvorfor der ikke kan drages en endelig konklusion.

Venturefonde behandles ikke selvstændigt i nærværende rapport, men vedrørende venturefonde henvises der til SKM2013.899.SR. Hvis ledelsen, beslutningskompetencen, og styringen af et K/S er i Danmark, kan der være begrænset skattepligt af et fast driftssted i Danmark for udenlandske ejere. Dette gælder, selv om der ikke er ansatte i øvrigt eller forretningslokaler tilhørende K/S'et, så hvis ventureselskaber/fonde er organiseret som danske kommanditselskaber, kan de således være skattepligtige i Danmark.<sup>10 11</sup>

---

<sup>10</sup> Der henvises til SKM 2009.72.LSR

<sup>11</sup> Se endvidere Klaus Vogel on Double Taxation Conventions, A Commentary to the OECD, UN and US Model Conventions, 3. udgave, 1997, side 296.

Kommanditselskaber anvendes i øvrigt også for udenlandske kapitalfondspartnere/venturefonde til mulig skatteundgåelse (dobbelte ikke beskatning).

Erfaringssagerne i projektet repræsenterer flere forskellige problemstillinger og er et udslag af de valgte udsøgningskriterier. Beskrivelsen af problemstillingerne kan således være relevant i flere af erfaringssagerne.

Der skal henvises til nedenfor omtalte problemstillinger nummer 1-9.

## **Erfaringer med kommanditselskaber med danske ejere – Risikogruppe 2**

Skattelyprojektet er i gang med at undersøge, om der sker beskatning af ejendomme beliggende i udlandet ejet indirekte af aktie- eller anpartsselskaber via kommanditselskaber. Endvidere undersøges en udbyttebetaling til et cypriotisk selskab.

Der ses ikke belæg for at antage, at der er større risiko for misbrug af skattereglerne set i forhold til andre virksomhedstyper, hvor ejerne er hjemmehørende i Danmark.

Det skal dog understreges, at konklusionen er baseret på en stikprøvekontrol, hvorfor der ikke kan drages en endelig konklusion.

Beskrivelsen af problemstillingerne kan være relevant i flere af erfaringssagerne, og enkelte sager kan have flere problemstillinger. Kommanditselskaberne kan indeholde problemstillinger, som ikke er afdækket i denne rapport.

Der skal henvises til beskrivelsen af problemstilling 10-11 nedenfor.

### **4.1 Problemstillinger i Risikogruppe 1 – Tema 1: Misbrug af reglerne**

SKAT har i alt udtaget 27 kommanditselskaber til en nærmere analyse.

Nedenfor er de foreløbige problemstillinger i risikogruppe 1 beskrevet. Der er i denne kategori udtaget 15 sager til belysning af risici i forbindelse med udenlandsk ejerskab i kommanditselskaber

Risikogruppe 1 er yderligere opdelt i 2 undergrupper, idet der gør sig 2 overordnede problemstillinger gældende her. Undergrupperne er benævnt efter tema således:

Tema 1: Misbrug af reglerne / se afsnit 4.1.1 til og med afsnit 4.1.6.<sup>12</sup> Tema 1 beskriver problemstillingerne 1-6.

Tema 2: Udnyttelse af skattereglerne / se afsnit 4.2.1 til og med afsnit 4.2.3<sup>13</sup>

---

<sup>12</sup> Der kan være ændret i eksemplerne for at sikre anonymitet.

<sup>13</sup> Der kan være ændret i eksemplerne for at sikre anonymitet.

#### 4.1.1 Problemstilling 1 - Danmark bruges som skattely

Der er konstateret et eksempel på, at kommanditselskaber bruges til international aggressiv skatteplanlægning.

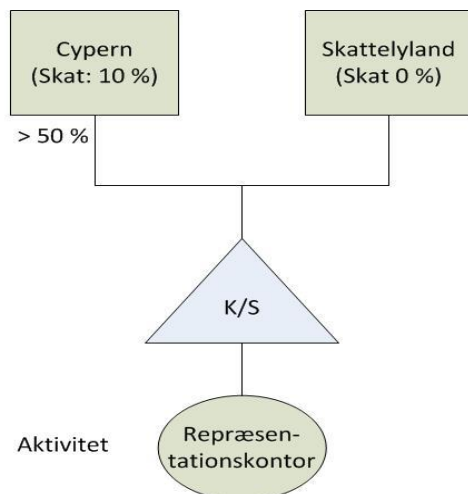
Konceptet er, at over 50 % af ejerne af kommanditselskabet er placeret i et land, som anser kommanditselskabet for transparent, mens resten af ejerskabet placeres i et land, hvor der ikke betales skat. For ikke at blive omfattet af selskabsskattelovens § 2 C er det afgørende, at mere end 50 % af kapitalen eller stemmerettighederne er placeret i en fremmed stat, hvor kommanditselskabet ikke behandles som et selvstændigt skattesubjekt.

Komplementaren kan f.eks. være hjemmehørende på Gibraltar eller Seychellerne, mens over 50 % af ejerne (kommanditisterne) kan være placeret i et selskab på Cypern.

I en konkret sag er det oplyst, at man ikke beskatter indkomsten på Gibraltar.

Fordelen skattemæssigt ved at anvende selskaber på Cypern er bl.a., at landet er med i EU og har en DBO med Danmark, hvilket betyder, at man kan undgå dansk beskatning i medfør af selskabsskattelovens § 2 C. Det har samtidig betydning, om Cypern anser det danske kommanditselskab for transparent eller for at være et selvstændigt skattesubjekt.<sup>14</sup> Cypern har derudover en beskatning på kun 10 %.

I figur 2 nedenfor vises et simplificeret eksempel, hvor Danmark bruges som skattely i forbindelse med et kommanditselskab i Danmark:



Kommanditselskaberne har juridisk hovedsæde i Danmark, men har typisk ingen ansatte eller forretningslokaler placeret i Danmark.

<sup>14</sup> SKAT er ved at undersøge, om Cypern anser de danske kommanditselskaber for transparente eller selvstændige skattesubjekter. For at blive omfattet af dansk skattepligt ifølge selskabsskattelovens § 2 C er det afgørende, hvordan beskatningsreglerne er i ejer-landet.

Aktiviteten foregår ofte i et østland, hvor der er et ikke beskattet repræsentationskontor. Via aftaler eller faktureringer udføres aktiviteten i flere tilfælde af underleverandører, som efter det oplyste ikke har nogen tilknytning til kommanditselskabet eller dets ejere.

Et af formålene med konstruktionen kan være at sløre aggressiv skatteplanlægning.

I næsten alle de kontrollerede sager er der indsendt regnskab til Erhvervsstyrelsen. Disse regnskaber indeholder enten en blank påtegning eller et revisionsforbehold fra revisor.

Der er typisk overskud i kommanditselskabet. I de igangværende sager er der indikationer på, at der ikke betales skat af overskuddet, hverken på Cypern, i Danmark eller som fast driftssted i et 3. land.

I en af sagerne har 3 af kommanditisterne efterfølgende indsendt en udfyldt blanket "self assessment" til en udenlandsk skattemyndighed, som er en efterangivelse af den skattepligtige indkomst. Der er ingen dokumentation for, at blanketterne rent faktisk er indsendt, eller der faktisk er betalt skat til udlandet.<sup>15</sup>

Skattelyprojektet har sendt en bistandsanmodning til udlandet, som i den konkrete sag skal klarlægge ejernes skattemæssige forhold. I bistandsanmodningen er der forespurgt til landets beskatningsregler, da disse har betydning for afgørelsen af kommanditselskabers skattepligt til Danmark.

Ved konstruktionen kan man nedbringe skatteprocenten til godt 5 % af det samlede overskud.<sup>16</sup>

En problemstilling er, om der foreligger et fast driftssted i repræsentationslandet (repræsentationskontor), og dermed en manglende registrering af skattepligt i et 3. land.

Skattelyprojektet vil fremsende spontane oplysninger til udlandet i de sager, hvor det findes relevant.

Sagerne er endnu ikke afsluttede, hvorfor Skattelyprojektet ikke med sikkerhed kan konkludere, hvorvidt kommanditselskaberne er skattepligtige til Danmark, jf. selskabsskattelovens § 2 C.

Omfanget af konstruktionen er usikkert, men der vil formentlig maksimalt være tale om 384 sager.<sup>17</sup>

---

<sup>15</sup> Det er ikke et krav efter selskabsskattelovens § 2 C, at der skal være indsendt selvangivelse og betalt skat i udlandet.

<sup>16</sup> Hvis der er en skatteprocent på 0 i et skattelyland og 10 % i Cypern, da vil den gennemsnitlige beskatningsprocent være på godt 5 %, hvis ejerandelen er 51 % i Cypern (altid over 50 % ejerandel på Cypern).

<sup>17</sup> Der skal i den forbindelse henvises til afsnit 3.1 udsøgning af erfaringsager



#### **4.1.2 Problemstilling 2 - Manglende fast driftssted**

I et mindre antal sager er Skattelyprojektet ved at undersøge, om man kan statuere fast driftssted til Danmark.<sup>18</sup>

Sagerne er stadig på undersøgelsesstadiet, hvorfor det endnu ikke kan konkluderes, om kommanditselskabet er skattepligtigt til Danmark.

I forhold til sagerne omtalt ovenfor (punkt 1) er der indsat en dansk direktør i kommanditselskabet.

#### **4.1.3 Problemstilling 3 - Misbrug via højskattelands**

I en konkret sag er 75 % af ejerne placeret i et højskatteland (Skandinavien) og de resterende 25 % i et skattelyland.

Der er udfærdiget en aftale om resultatfordeling, hvor der sker en skævdeling af resultatet i kommanditselskabet.

I den konkrete sag betyder det, at der kun er selvangivet 10 % af resultatet i kommanditselskabet i højskattelandet på trods af en ejerandel på 75 %.

Man har ved konstruktionen ikke set sig omfattet af selskabsskattelovens § 2 C eller fast driftsstedsbestemmelsen (selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra a) .

Transaktionerne sker fra et skattelyland, via kommanditselskabet og videre til andre højskattelande.

Skattelyprojektet og de udenlandske myndigheder er ved at undersøge sagen via en tilstedeværelsesrevision i Danmark.

#### **4.1.4 Problemstilling 4 - Hvidvaskning og korruption i udlandet**

Der er indikationer på, at kommanditselskaber i Danmark bliver anvendt til hvidvaskning eller korruption i udlandet i enkelte sager.

Det er bl.a. konstateret, at køb og salg af varer blandt andet sker mellem parter, der er forbundne via ejerkredsen. Samtidig er der ikke dokumentation for, at varen/ydelsen er leveret.

Typisk er det selskaber, der er registreret i et ofte benyttet land og i flere tilfælde med postkasseadresser/co-adresser. Komplementaren er ofte et kapitalselskab, der er registreret i et skattelyland.

Handlen foregår med lande, hvor der er meget korruption og kriminalitet.<sup>19</sup>

---

<sup>18</sup> Problemstillingen er omtalt i juridisk vejledning 2014-2, afsnit C.D.1.2.2.

<sup>19</sup> Der henvises til den globale organisation til bekæmpelse mod korruption "Transparency International". Se linksamling sidst i rapporten.

Kommanditselskabets repræsentanter (direktører og regnskabsmedarbejdere) synes at mangle viden om virksomhedens drift, ligesom de løbende ændrer forklaringer og ikke kan svare på uddybende spørgsmål.

De konstruktioner, der er anvendt, er omtalt under problemstillingerne 1 og 2.

Skattelyprojektet vil sende spontane oplysninger i konkrete sager, såfremt de skønnes at være relevante for skattemyndighederne i udlandet. Dette vil oftest ske ved afslutningen af sagen.

#### **4.1.5 Problemstilling 5 - Transfer Pricing**

I flere af kommanditselskaberne er der sket grænseoverskridende koncerninterne transaktioner mellem forbundne parter.

Kommanditselskaber i Danmark kan være anvendt til transfer pricing-misbrug.

Der er høje driftsoverskud samlet i visse kommanditselskaber på trods af, at der er få ansatte i selskaberne. Via prisfastsættelsen kan der skabes høje fradrag i udlandet, mens der ikke sker tilsvarende beskatning af overskuddet i Danmark.

Den relevante ejerstruktur, der er anvendt, er omtalt under problemstilling 1.

SKAT har ikke hjemmel til at indkalde transfer pricing-dokumentation i henhold til skattekontrollovens § 3 B til brug for at undersøge, om priser og vilkår er på armslængdevilkår i medfør af ligningslovens § 2. Dette kræver, at der er konstateret skattepligt/selvangivelsespligt til Danmark.

Det skal pointeres, at såfremt der aflejres for store overskud i Danmark, er det sandsynligvis udenlandske selskaber/enheder, der er målet for misbruget.

SKAT vil sende spontane oplysninger til udlandet, såfremt der er mistanke om fejlagtige afregningspriser.

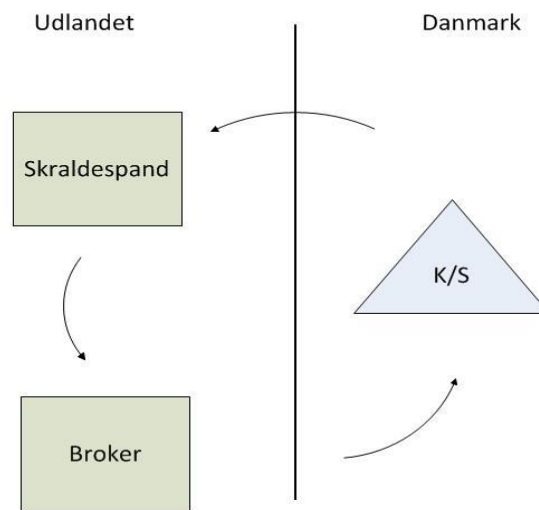
#### **4.1.6 Problemstilling 6 - Momskarrusel**

I SKATs afdeling for Særlige Kontrol er det konstateret, at nogle kommanditselskaber anvendes til momskaruseller og derved indgår som et led i kæder af virksomheder / selskaber, der kan unddrage statskasser for store momsbeløb.

Der er foretaget lovinitiativer på området, vedtaget som lov nr. 1500 af 23. december 2014. I den vedtagne lov er bestemmelsen § 4, nr. 2. Der er således lovfæstet i overensstemmelse med hidtidig praksis, at virksomheder, der ikke har leverancer her i landet, kun kan momsregistreres, hvis de er etableret her i landet.

Generelt så foregår momskaruselsvig gennem handler på tværs af flere især EU-lande via "skraldespandsselskaber". Det sidste selskab i kæden ved momskaruselsvig kaldes en "broker".

I figur 3 nedenfor vises et simplificeret eksempel:



Skraldespandsselskaberne oparbejder typisk en momsæld og bliver så lukket uden at efterlade aktiver.

Ud over "skraldespandsselskaberne" har SKAT også sat ind over for de legale virksomheder, der indgår i kæden ved at aftage varerne. Derfor opererer driftsopgaven også med 2 målgrupper i beskrivelsen i Iplan.

Indsatsen i SKAT omfatter blandt andet målrettede breve, der vejleder om risikoen for at miste fradrag eller at hæfte for manglende momsbetaling.

I de seneste to år har fokus været på videresalg af mobiltelefoner, tablets, metalkrot samt el og gas.

Momsloven er blevet ændret, så momsen på flere af disse områder skal afregnes af køberen i stedet for sælgeren. På den måde undgås det, at salgsmomsen skal betales af skraldespandsselskaber i det sælgende led.

Omfanget af svindlen via kommanditselskaber er usikker, og det er ikke muligt at kvantificere omfanget. Se nærmere afsnit 6. Leverancer og fingeraftryk.

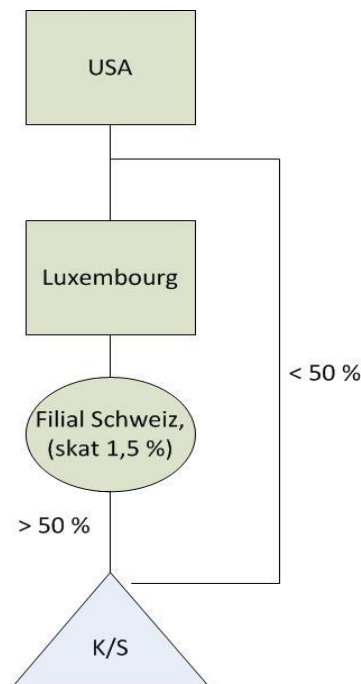
## 4.2 Problemstillinger – Risikogruppe 1 – Tema 2: Udnyttelse af skattereglerne

Nedenfor ses problematikker, hvor danske skatteregler i kombination med udlandet bliver anvendt til skatteplanlægning. Problemstillingerne er fra risikogruppe 1, dvs. kommanditselskaber med udenlandske ejere.

### 4.2.1 Problemstilling 7 - Signed ruling

Det er konstateret, at kommanditselskaber kan benytte Schweiz til at minimere kommanditselskabers skattebetaling.

I figur 4 nedenfor vises et simplificeret eksempel på "signed ruling" ved brug af et K/S:



En amerikansk koncern laver et set-up med et europæisk holdingselskab i Luxembourg, som ejer mere end 50 % af et kommanditselskab i Danmark. Et amerikansk selskab ejer mindre end 50 % af det danske kommanditselskab. Der er indskudt en filial i Schweiz mellem det luxemburgske holdingselskab og det danske kommanditselskab. Indkomst fra kommanditselskabet bliver beskattet i den schweiziske filial.

Fra amerikansk side har man anvendt check-the-box-reglerne og checket boksen for det danske kommanditselskab. Det betyder, at det danske kommanditselskab i USA anses som en selvstændig enhed og derfor ikke bliver beskattet der.

Kommanditselskabet er pr. definition skattemæssigt transparent i Danmark, i eksemplet er der ikke fast driftssted, og derved er kommanditselskabet ikke et selvstændigt skattesubjekt. Ejere er udenlandske og derved bliver et overskud i kommanditselskabet ikke beskattet i Danmark.

Kommanditselskabet fungerer som en "pengetank" og stod oprindeligt for finansieringen, da der skulle købes en produktionsgren i Danmark til koncernen fra tredjemand.

Koncernen har fået en såkaldt "signed ruling" fra de schweiziske skattemyndigheder, der fastlægger, at den schweiziske filial skal beskattes som en finansiel filial = beskatningsprocent på kun 1,5 %.

Udgangspunktet i Schweiz er en beskatningsprocent på 8,5 % (federal tax), men hvor beskatningsgrundlaget er reduceret betragteligt grundet brug af Schweiz' 'notional interest' regime, således at den reelle beskatning er væsentlig lavere.

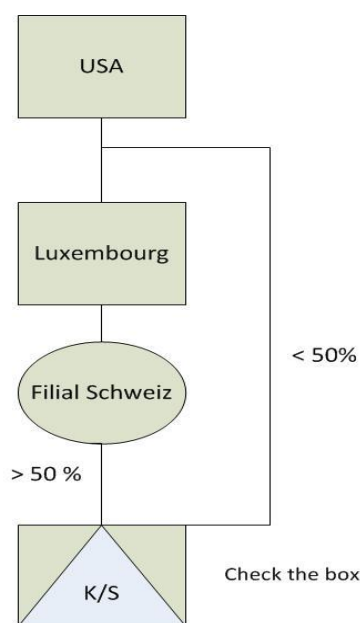
Den schweiziske kvalifikation af filialen som finansiel filial med dertilhørende brug af 'notional interest' regime er en begunstigende skatteordning, som i den konkrete sag betyder, at overskuddet (renteindtægter) ikke beskattes i Danmark, men beskattes med ca. 1,5 % i Schweiz.

#### 4.2.2 Problemstilling 8 - Check-the-box

Et amerikansk moderselskab kan vælge, om et dansk kommanditselskab i forhold til amerikansk skattelovgivning skal anses for at være et selvstændigt selskab eller en transparent enhed.

Det er konstateret, at check-the-box reglerne er anvendt til at undgå/minimere skattebetalingen i et dansk kommanditselskab.

Nedenfor i figur 5 ses samme eksempel som i figur 3, men med anvendelse af check-the-box reglerne:



Under 50 % af ejerne er placeret i USA. Her benyttes check-the-box reglerne med den konsekvens, at man anser kommanditselskabet som et selvstændigt selskab set i forhold til den amerikanske ejerandel.

Såfremt ejerskabet var over 50 %, ville kommanditselskabet blive omfattet af selskabsskattelovens § 2 C, idet mere end 50 pct. af kapitalen eller stemmerettighederne er placeret i en fremmed stat, hvor kommanditselskabet behandles som et selvstændigt skattesubjekt.

Med henblik på at undgå/minimere skattebetalingen er det afgørende, at der ikke statueres fast driftssted i Danmark, og at hovedparten af ejerne i kommanditselskabet er placeret i udlandet, som anser kommanditselskabet for transparent.

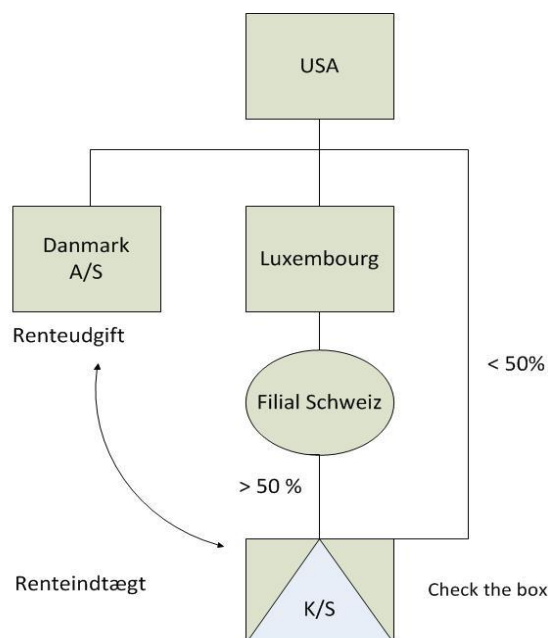
Hvis konstruktionen udnyttes fuldt ud betyder det, at 49,9 % af resultatet i kommanditselskabet beskattes med 0 %.<sup>20</sup>

Under hensyntagen til, at man fra amerikansk side har checket boxen på det danske kommanditselskab, vil udlodninger fra kommanditselskabet op ad i koncernen være at betragte som udbytter, der kommer til beskattning i henhold til modtagende lands skatteregler. Oftest vil der være tale om skattefrit datterselskabsudbytte. Der findes ingen krav til, hvornår og hvor ofte udbytteudlodninger skal deklareres.

#### 4.2.3 Problemstilling 9 - Rentefradrag

I en amerikansk ejet koncern er der mellem et dansk kommanditselskab og et dansk aktieselskab udfærdiget et gældsbev. Långiver er kommanditselskabet, hvis eneste aktivitet er at udlåne penge til aktieselskabet.

Nedenfor i figur 6 ses samme eksempel som i figur 3 og 4, men med et dansk aktieselskab og et koncerninternt lån:



<sup>20</sup> Beskatningen sker ved udbytteudlodninger, som kan udskydes uendeligt.

Det danske aktieselskab har overskudsgivende driftsaktivitet i Danmark og er ikke omfattet af rentebegrænsningsreglerne i selskabsskattelovens §§ 11, 11 B og 11 C. Renteudgiften, som betales til kommanditselskabet, er et tocifret millionbeløb. Renteudgifterne overstiger i et af årene bagatelgrænsen i ovennævnte bestemmelser<sup>21</sup>, idet aktieselskabet udover driftsaktivitet tillige har renteindtægter fra andre kilder. Dette betyder, at konstruktionen tillige anvendes udover bagatelgrænsen.

Hovedparten af ejerne i kommanditselskabet er placeret i lande, der anser kommanditselskabet for transparent, hvor man har lav beskatning. Den resterende del af ejerskabet er placeret i USA, hvor check- the-box reglerne er anvendt.

Konsekvensen af det koncerninterne lån er, at renteindtægterne beskattes med næsten 0 % i kommanditselskabet og ejerne bag, og at renteudgiften i det danske aktieselskab får en høj fradragsværdi på 25 %.

De danske skatteregler anvendes således af udenlandske koncerner til skatteplanlægning, idet rentefradraget formindsker beskatningsgrundlaget i Danmark.

---

<sup>21</sup> I henhold til selskabsskattelovens § 11 er bagatelgrænsen på 10 mio. kr. I henhold til selskabsskattelovens §§ 11 B og 11 C er bagatelgrænsen på 21,3 mio. kr. Rentebegrænsningsreglerne indeholder en begrænsning i selskabets rentefradrag i forhold til egenkapital, aktiver og indkomst.

### 4.3 Problemstillinger – Risikogruppe 2

Der er udtaget 12 sager til belysning af risici i forbindelse med dansk ejerskab i kommanditselskaber.

Nedenfor er de foreløbige problemstillinger i risikogruppe 2:

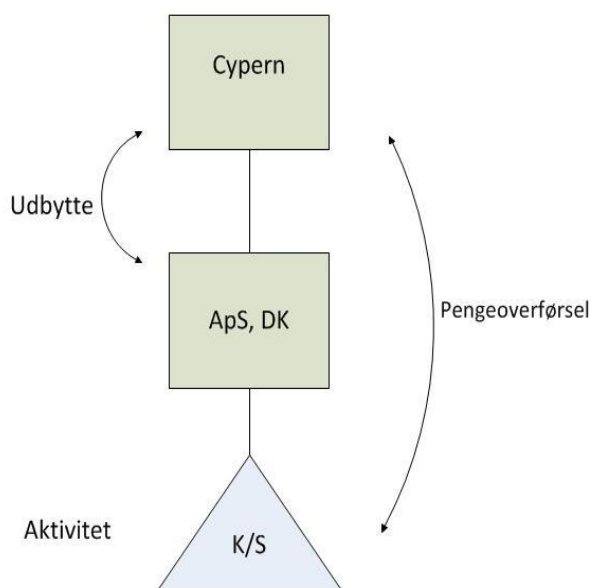
#### 4.3.1 Problemstilling 10 - Udbyttebetaling, Cypern

Problemstillingen her har været at kontrollere Money Transfer-oplysninger og anvende dem i den konkrete kontrol, herunder at følge pengestrømme.

Money Transfer-oplysningerne blev således anvendt som et blandt flere udsøgningsparametre.

Der er foretaget en udbyttebetaling fra et anpartsselskab til et cypriotisk selskab. Anpartsselskabet har en ejerandel i et kommanditselskab og betaling af udbytte sker via kommanditselskabet. Der er tale om en udbetaling af overskudsandelen i kommanditselskabet.

Nedenfor i [figur 7](#), vises et simplificeret eksempel:



Selskabet på Cypern er ejet af en dansker. Personen er blevet fraflytterbeskattet og bor nu i England.

Forholdene på Cypern gør, at det kan være vanskeligt at kontrollere, hvad der efterfølgende sker med pengene.

Sagen er ikke afsluttet.

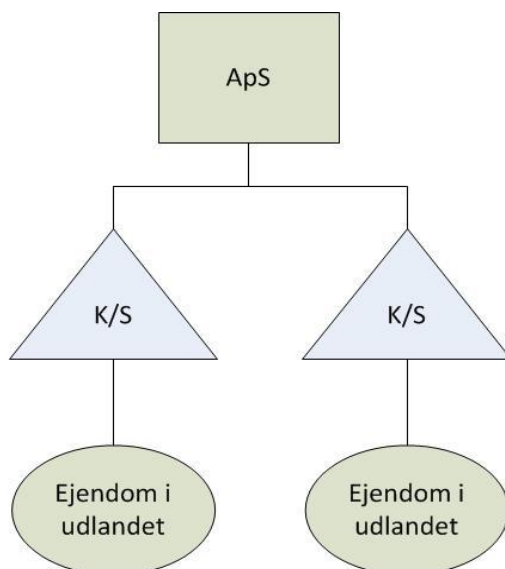


#### 4.3.2 Problemstilling 11 – Ejendomme

Skattelyprojektet er ved at undersøge, om der sker dobbelt ikke-beskatning af et dansk kommanditselskab, der ejer ejendomme i udlandet.

Skattelyprojektet har udtaget en sag til analyse, hvor kommanditselskabet ejer ejendomme i et europæisk land, og hvor ejeren er et dansk anpartsselskab. Anpartsselskabet ejer flere kommanditselskaber med ejendomme i det pågældende land.

Nedenfor i figur 8 ses et sagseksempel, hvor dansk anpartsselskab ejer flere kommanditselskaber, som ejer ejendomme i udlandet:



Udgangspunktet er, at ejerne er hjemmehørende i Danmark, og at resultatet i kommanditselskabet beskattes hos ejerne (transparens).

Såfremt ejerne er et aktie- eller anpartsselskab, foretages beskatningen efter territorialprincippet (ikke valgt international sambeskatning).

Ifølge selskabsskattelovens § 8, stk. 2, skal der ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst ikke medregnes indtægter og udgifter, som vedrører fast driftssted og fast ejendom beliggende i fremmed stat på Færøerne eller Grønland. Bestemmelsen finder ikke anvendelse, hvis kildelandet, hvor det faste driftssted eller den faste ejendom er beliggende, frafalder beskatningsretten til indkomsten i det faste driftssted eller den faste ejendom i henhold til en dobbeltbeskatningsoverenskomst eller anden international aftale med Danmark.

Det følger af dobbeltbeskatningsoverenskomsten med landet, art. 6 og art. 13, at det er kildestaten, der har beskatningsretten til indkomst og avance af fast ejendom.

I en skatterådsafgørelse med en lignende problemstilling (SKM 2014.494), fremgår det, at der ikke skal ske beskatning af en ejendom beliggende i England:

*”Kan Skatterådet bekræfte, at H1 komplementar ApS, efter overdragelsen er gennemført, ikke er skattepligtig til Danmark af kommanditselskabets tab og indtægter, som vedrører udenlandsk beliggende ejendom efter selskabsskattelovens § 8, stk. 2.”*

I den konkrete sag har skatterådet svaret:

*”Når der civilretligt er sket overdragelse af anparterne (den faste ejendom/fast driftssted), jf. svaret på spørgsmål 1, er der tale om et dansk selskab, der ejer en fast ejendom/fast driftssted i England. Indkomsten fra K/S H1 skal derfor ikke medtages ved opgørelsen af den danske indkomst i H1 Komplementar ApS, med mindre der vælges international sambeskatning, jfr. selskabsskattelovens § 8, stk. 2. Spørgsmål 2 bør derfor besvares med, at indkomsten i K/S H1 ikke indgår i den danske skattepligtige indkomst for H1 Komplementar ApS, når der ikke sker international sambeskatning”*

I sagen fandt Skatterådet ikke, at indkomsten i kommanditselskabet var skattepligtigt til Danmark. Spørgeren har lagt til grund, at de engelske skattemyndigheder anser et dansk kommanditselskab for transparent.

I analysesagen har Skattelyprojektet kontaktet skattemyndighederne i udlandet med henblik på at få belyst, hvordan landet beskatter fast ejendom, beliggende i det pågældende land, når ejendommen er ejet af et dansk K/S, som har hjemsted i Danmark.

Sagen afventer en tilbagemelding fra de udenlandske skattemyndigheder.

#### 4.4 Fordele og ulemper ved at anvende et kommanditselskab

Skattelyprojektet har konstateret følgende fordele og gunstige situationer for både danske og udenlandske ejere ved at anvende et kommanditselskab:

- Er normalt ikke et selvstændigt skattesubjekt
- Ingen specifik lovregulering af kommanditselskaber
- Intet kapitalkrav ved stiftelse
- Aftalefrihed internt i kommanditselskabet
- Skjult ejerskab
- Billig løsning for udenlandske ejere grundet intet kapitalkrav og ingen løbende omkostninger
- I udlandet har Danmark et godt renommé som investeringsland
- Kan anvendes til at sende kapital i skattely
- Kommanditister hæfter begrænset/risikobegrænsning
- Personlig skatteoptimering
- Tiltrækning af investorer
- Ved generationsskifte
- Anpartsprojekter

Skattelyprojektet har konstateret følgende ulemper og ugunstige situationer ved at anvende et kommanditselskab:

- Mindst en deltager (komplementar) hæfter personligt, ubegrænset og solidarisk (det kan dog være et kapitalselskab)
- Beskeden lovgivning om retsstilling kan være en ulempe for selskabsdeltagerne
- Begrænset fradragsret for kommanditisterne
- Ikke tabsfradrag ved tab på koncernudlån, indehavers mellemregningskonto eller kaution for bankgæld, idet Kommanditselskabet ikke kan hæfte selv
- Ingen skattebesparelse ved tab på salg af aktier/anparter i datterselskaber
- Ikke altid den mest attraktive selskabsform investorer
- Uigennemsigthed for skattemyndighederne

En væsentlig grund til at anvende et kommanditselskab som virksomhedsform er, at det som udgangspunkt ikke er et selvstændigt skattesubjekt. Dvs. at overskud eller underskud vil indgå direkte på ejernes selvangivelse. Det kan være en stor fordel med individuel beskatning, hvis kommanditselskabet får et underskud/store afskrivninger, fordi dette så kan fratrækkes i ejernes øvrige indkomst.

Danske kommanditisters adgang til at foretage skattemæssige fradrag og afskrivninger er dog begrænset og styres via fradragskonto for hver kommanditist. Fradragskontoen er en skattemæssig opgørelse, der viser, hvor meget en kommanditist har mulighed for at fratække i den periode, kommanditisten har anparter i selskabet. Fradragskontoen regulerer, at kommanditisten ikke opnår et skattemæssigt fradrag, der overstiger kommanditistens reelle

økonomiske risiko forbundet med investeringen i kommanditselskabet. Dette er især relevant for kommanditister, der indgår i anpartsprojekter.

Yderligere er der mulighed for, at fysiske personer kan anvende virksomhedsskatteordningen i deres personlige indkomstopgørelser vedrørende deres overskudsandele fra et kommanditselskab, herunder beskatningen på kun 24,5 % (for 2014) af opsparet overskud. Derved opnås samme beskatningsfordel som ved aktie- og anpartsselskaber uden samtidig at underlægge sig ulemperne ved disse selskabsformer.

Et kommanditselskab kan også være meget nyttigt, hvis man har et familieejet selskab og ønsker kapital udefra. Dette skyldes, at uanset mængden af kapital, som kommanditister indskyder i selskabet, vil de oftest ikke få afgørende indflydelse. Denne tilfalder altid komplementarerne, der hæfter personligt. Dette kan være en ulempe for investor / køber, såfremt de ønsker at opnå bestemmende indflydelse i forbindelse med deres investering.

Herunder anvendes kommanditselskaber ofte ved generationsskifte af en virksomhed. Et kommanditselskab kan være en god løsning til et generationsskifte, idet ægtefælle/arvinger gøres til medejere af virksomheden som kommanditister. Med en status som kommanditister undgår arvingerne at hæfte personligt for virksomhedens gæld. Til gengæld har de så heller ikke bestemmende indflydelse i kommanditselskabet.

Hvis et udenlandsk ejet kommanditselskab ejer aktier i udlandet, så bliver udbytte fra disse aktier ikke beskattet i Danmark idet kommanditselskabet er skattemæssigt transparent. Hvis kommanditselskabet statueres som skattepligtigt til Danmark, vil beskatning dog ske her.

Kommanditselskaber har for tiden fået et dårligt ry, da de ofte kun dannes med en enkelt komplementar, som er et anpartsselskab med en minimum af kapital. Skattelyprojektet har et eksempel, hvor et dansk kommanditselskab, der driver forretning i Rusland, men som ejes af selskaber hjemmehørende i skattelylande, har fået opsagt deres aftale med en dansk bank.

Banken gav som årsag, at kommanditselskaber har et dårligt ry i Danmark. Dette kan også have en uheldig påvirkning på alle de kommanditselskaber, der drives helt legalt i Danmark. Størstedelen af kommanditselskaber i Danmark drives på helt legal vis uden tilsigtet aggressiv skatteplanlægning.

#### **4.5 Anpartsprojekter**

Årsagen til, at mange, der betaler topskat, indgår i anpartsprojekter, er, at der er mulighed for at skatteoptimere med en investering i et anpartsprojekt.

Investerer man eksempelvis i et solcelle-, vindmølle- eller ejendomsprojekt, opnås der adgang til at foretage afskrivninger på aktivet /opnå personlige skattefradrag med afledte skattebesparelser til følge. Skattebesparelsen kan delvist finansiere et indskud i et solcelle-, vindmølle- eller ejendomsprojekt. At opnå skattebesparelser ved deltagelse i et anpartsprojekt er ikke skatteunddragelse.

K/S projektets formål har ikke været at afdække skattemæssige forhold, som er omfattet af: "Indsats overfor mindre anpartsvirksomheder og investorer heri"<sup>22</sup>.

I dette projekt er det skattereglerne for investorerne, som er undersøgt, herunder om anskaffelsessum/afskrivningsgrundlag er opgjort korrekt, og om fradragkontoen for kommanditister er opgjort for højt eller ikke udarbejdet.

K/S Skattelyprojektet er ikke målrettet disse kommanditselskaber/ejere, da disse problemstillinger allerede afdækkes.

#### **4.6 Rådgivere**

En række skatterådgivere reklamerer på internettet for den fordelagtige brug af danske kommanditselskaber, såfremt man ønsker at skatteoptimere. Også danske rådgivere reklamerer i østlandene og i Rusland for totalløsninger. Disse totalløsninger indeholder et stiftet kommanditselskab, som allerede er registreret og har fået et CVR-nummer.

Kommanditselskabet får typisk kontoradresse hos en rådgiver eller hos en stråmand. Ofte er der mange kommanditselskabet tilmeldt samme kontoradresse. Det danske selskab udstyres også med to såkaldte "nominee directors" – som reelt er stråmænd. Den ene er dansk direktør, den anden er officiel ejer.

Danske kommanditselskaber, der er udenlandsk ejet, har ofte to typer ejere - et synligt og et andet ejerskab, som er sløret. Ejeren er ofte registreret i skattelylande. Disse lande pålægger ikke altid selskaberne pligt til at oplyse ejerkredsen.

Den ultimative ejer er til gengæld skjult og kan være registreret i et hvilket som helst andet skattely. Det kan være meget svært eller helt umuligt at finde frem til de bagvedliggende selskaber og de ultimative ejere, idet sporet kan ende blindt.

Skattelyprojektet vil i de relevante sager i høj grad forsøge at indhente ejeroplysninger og oplysninger om beskatningsforholdene fra skattemyndighederne i de pågældende lande. Dette sker ved at sende en bistandsanmodning eller at anmode om en tilstedeværelsesrevision i landet.

Ved vores udsøgning af kommanditselskaber registreret i Danmark er det konstateret, at der på nogle adresser er registreret mange kommanditselskaber og på andre adresser forholdsvist få kommanditselskaber.

---

<sup>22</sup> Iplannummer: 4012

Se nedenstående diagram 2, som viser koncentrationen af registrerede kommanditselskaber på de 10 hyppigst anvendte adresser.

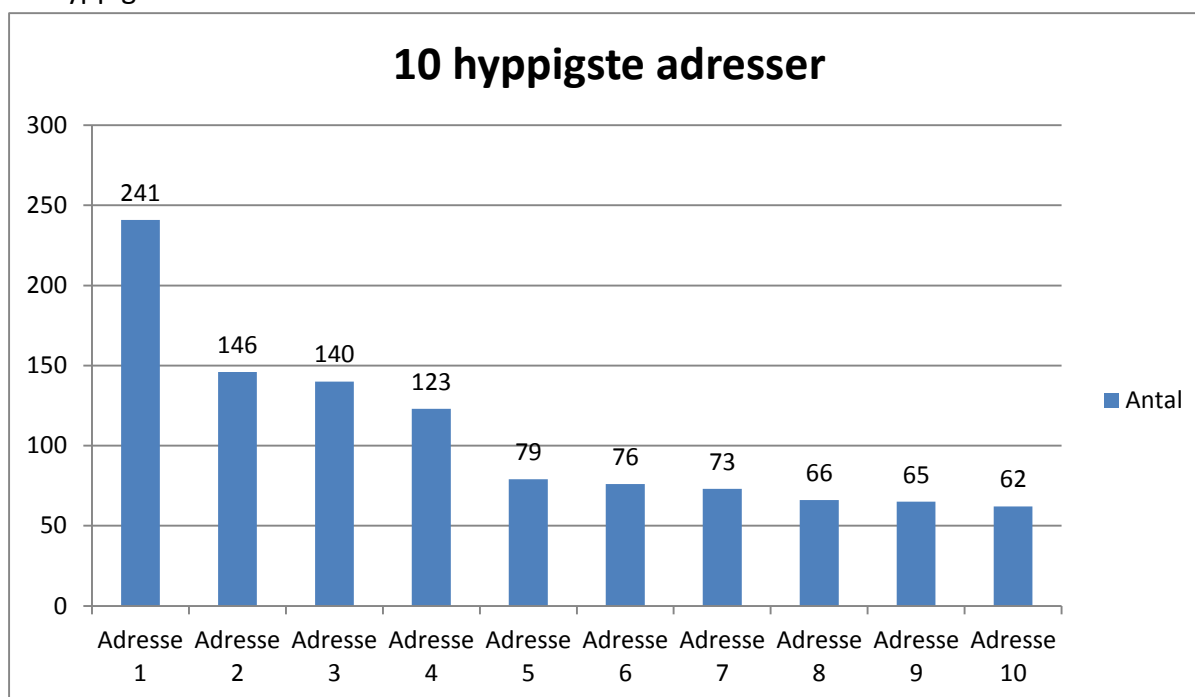


Diagram over koncentration af ejerskabet på de 10 hyppigst anvendte adresser.

Det skal bemærkes, at man hverken ud fra valg af rådgiver eller kommanditselskabets adresse kan udlede noget om, hvorvidt kommanditselskabet anvendes som led i en koncern, der sender kapital i skattely.

Der er dog indikationer på, at der er visse rådgivere, der helt bevist udbyder kommanditselskabs konstruktioner, der umiddelbart resulterer i, at store pengesummer kanaliseres gennem Danmark, uden at der sker beskatning.

#### 4.7 Årsværk

Skattelyprojektet Skattely, hvori projekt "Brug og misbrug af kommanditselskaber" indgår, har fået tildelt 10 mio. kr., som kan omregnes til 16 årsværk fordelt på IT, analyse og kontrol.

Skattelyprojektet har siden marts måned 2014 arbejdet med ministerbestillingen på kommanditselskaberne.

Der foreligger et antal sager, som ikke er færdigbehandlede, jf. nedenfor, som forventes afsluttet i 2015.

## 4.8 Resultater

Skattelyprojektet er ved at færdiggøre et antal kontroller.

Nedenfor ses kontrolaktivitet i Skattelyprojektet:

Sagstype	Antal udsøgte kontrolsager	Henlagt uden tilskrivning	Henlagt med tilskrivning	Tilskrevet selskabet, Åbne sager	Igangværende sagsbehandling, uden tilskrivning
Kommanditselskab med udenlandske ejere (risikogruppe 1)	15	4	2	9	0
Kommanditselskab med danske ejere (risikogruppe 2)	12	8	0	2	2
I alt	27	12	2	11	2

Tabel 2. Kontrolaktivitet. Antallet er målt på CVR-numre- den 16. december 2014.

Det er ikke muligt at opgøre noget provenu fra kontrollerne, før sagerne er afsluttede. Dette skyldes det komplicerede regelsæt og det faktum, at kontakt til udenlandske skattemyndigheder forlænger sagsbehandlingstiden væsentligt.

## 5 Indsatsaktiviteter

Nedenstående afsnit indeholder en beskrivelse af involvering af samarbejdspartnere og pressens interesse og processuelle udfordringer.

### 5.1 Involvering af samarbejdspartnere

Skattelyprojektet har internt i SKAT haft samarbejde med forskellige afdelinger og projektejere. Dette arbejde har været konstruktivt og tilfredsstillende. Nedenfor gennemgås kort de samarbejdspartnere, Skattelyprojektet har haft kontakt med:

Skattelyprojektet har samarbejdet med Store Selskaber omkring deres erfaringsgrundlag for at lave udsøgninger, herunder også at undersøge om eventuelle udvalgte sager i Skattelyprojektet er på mandtal i Store Selskaber.

IT Støtteenheden har bidraget med informationsindsamling fra det åbne internet til brug for generel baggrundsviden om sagerne og personkredsen omkring disse. Der er anvendt almindelige søge- og dokumentationsmetoder. Oplysningerne er analyseret på stamdataniveau i en relationsanalyse med henblik på fastlæggelse af person- og virksomhedssammenhænge. Resultatet har indgået som baggrundsviden om relevante personer, rådgivere og virksomheder i såvel Danmark som i udlandet.

Kompetent Myndighed har været og er fortsat Skattelyprojektet naturlige samarbejdspartner vedrørende bistandsanmodninger til og fra udlandet. Skattelyprojektet har et tæt samarbejde med Kompetent Myndighed for så vidt angår kontakten til udenlandske skattemyndigheder og for selve udvekslingen af oplysninger landene imellem.

Der har været afholdt et møde med Særlige Kontrol i forbindelse med vurderingen af risikoen, for at danske kommanditselskaber anvendes til at have en negativ indvirkning på skattegabet. De sager, der bliver behandlet i Særlige Kontrol er primært momskarruselsvig og øvrige sager med ansvarspådragende forhold.

Projekt Money Transfer oplysninger indhentet fra bankerne er indgået i Skattelyprojektet, herunder også som et af flere udsøgningsparametre. Oplysningerne er tillige anvendt i den konkrete sagsbehandling.

Oplysningerne har givet et bedre overblik over kommanditselskabet og dets virke. Der er ofte tale om kommanditselskabernes almindelige samhandel til udlandet, udbyttebetalinger eller ind- eller udbetalinger på lån.

SKATs afdeling Jura har været kontaktet, og der har været afholdt møde omkring fortolkningen af selskabsskatteovens § 2 C. Yderligere har en problemstilling vedrørende venturefonde været forelagt. Jura vil fortsat være en sparringspartner fremadrettet i projektet.



Skattelyprojektet har erfaringsudvekslet med Projektejer for "Indsats overfor mindre anpartsvirksomheder og investorer heri". Dette projekt har været igangværende i en længere periode.

I dette projekt er det skattereglerne for investorerne, som er undersøgt, herunder om anskaffelsessum/afskrivningsgrundlag er opgjort korrekt, og om fradragkontoen for kommanditister er opgjort korrekt eller ikke er udarbejdet.

Formålet med Skattelyprojektet er at få anpartsvirksomhedernes administratorer til at udarbejde korrekte skattebilag og få investorerne til at selvangive korrekt. Fejlene skyldes typisk manglende kendskab til reglerne.

## **5.2 Presse**

Anvendelsen af danske kommanditselskaber og den eventuelle direkte negative effekt heraf på det danske skattegab har været eksponeret i den danske presse.

Danmarks Radio har lavet flere dokumentarprogrammer for tv, der belyser problemstillingerne om danske selskaber, der sender kapital i skattely eller har selskabskonstruktioner, der bidrager hertil. Brugen af kommanditselskaber indgår ofte i disse konstruktioner, hvilket også fremhæves i to radiodokumentarprogrammer lavet af Danmarks Radio, sendt på P1.

Interessen er stor for, om Danmark anvendes som skattelyland eller bidrager hertil, og derfor følger den skrivende presse stadig problemstillingen tæt. Børsen havde f.eks. en længere artikelrække i november 2014 om kommanditselskaber, skattelykonstruktioner og brug af stråmænd.

Kommanditselskabernes karakteristika, der kan være gunstige for uhensigtsmæssig brug af lovgivningen på området, er endvidere genstand for diskussion og medieopmærksomhed.

## **5.3 Afdækning af hvorvidt der er hul i lovgivningen**

Formålet med selskabsskattelovens § 2 C er at skabe symmetri mellem selskabskvalifikationen i Danmark og i ejerens hjemland.

Baggrunden for bestemmelsens tilblivelse er primært, at der i USA findes et regelsæt (de såkaldte check-the-box regler), der medfører, at et amerikansk moderselskab kan vælge, om et dansk kommanditselskab i forhold til den amerikanske skattelovgivning skal anses for at være et selvstændigt selskab eller en transparent enhed.

Selskabsskattelovens § 2 C kan dog også finde anvendelse i forhold til ejere i andre lande, hvis disse lande anser danske kommanditselskaber for at være selvstændige skattesubjekter.

I Skattelyprojektets analysearbejde er det vurderet, hvorvidt der er et 'hul' i lovgivningen i situationer, hvor der i den bagvedliggende ejerkreds i udlandet er indskudt et mellemselskab i et tredje land.

*”Eksempel: Et moderselskab hjemmehørende i USA ejer hovedparten af et engelsk kommanditselskab, som igen ejer hovedparten af et dansk kommanditselskab. Der er ikke valgt international sambeskatning. Det engelske kommanditselskab betragtes efter engelske regler for at være en transparent enhed. Det amerikanske moderselskab har valgt, at såvel det engelske som det danske kommanditselskab skal anses for at være selvstændige skattesubjekter efter amerikanske regler. I dette tilfælde anses det amerikanske moderselskab for at være den direkte ejer af hovedparten af det danske kommanditselskab. Den foreslåede § 2 C finder anvendelse, og det danske kommanditselskab skal anses for at være et selvstændigt skattesubjekt.”<sup>23</sup>*

Skattelyprojektet har ikke fundet indikationer på, at der skulle være tale om et hul i lovgivningen i den ovennævnte situation. Det fremgår af lovbemærkningernes bilag 5 til selskabsskattelovens § 2 C, at der er taget højde for problemstillingen.<sup>24</sup>

#### **5.4 Generelle udfordringer**

Skattelyprojektets sagsbehandlingstid er meget afhængig af modpartenes villighed til at samarbejde. Der tænkes her på udlevering af materiale og nødvendige oplysninger, der kan danne grundlag for en afgørelse af sagen.

Skattelyprojektet er umiddelbart blevet mødt med en stor villighed til at udlevere materiale og oplysninger.

Det kan dog konstateres, at der ikke altid modtages fyldestgørende dokumentation, at kvaliteten af oplysningerne ikke altid er tilstrækkelig, og at der ofte sker overskridelse af tidsfrister.

Efterfølgende er det en tidskrævende proces at samarbejde med udenlandske skattemyndigheder.

Alle disse faktorer kan forhale sagsbehandlingstiden væsentligt.

---

<sup>23</sup> Uddrag af L 181, bilag 5 er vedlagt i bilag 1. Link til bilaget fremgår af linksamlingen

<sup>24</sup> Uddrag af L 181, bilag 5 er vedlagt i bilag 1. Link til bilaget fremgår af linksamlingen

## 6 Leverancer og fingeraftryk

Nedestående afsnit angiver leverancer til andre afdelinger og opsummering af problemstillinger i forbindelse med brug og misbrug af kommanditselskaber.

I rapportens afsnit 4 påpeges risici, som er konstateret i relation til brug og misbrug af kommanditselskaber. På den baggrund er følgende risiko-emner udvalgt, hvortil der er knyttede leverancer til afdelinger i SKAT:

1. Misbrug af K/S'er til international aggressiv skatteplanlægning
2. Misbrug af K/S'er - momskarrusel
3. Udnyttelse af reglerne
4. Rådgivere

### 6.1.1 Misbrug af K/S'er til international aggressiv skatteplanlægning

Skattelyprojektet har konstateret, at der sker international aggressiv skatteplanlægning i enkelte kommanditselskaber.

Indkomst fra et fast driftssted uden for Danmark, er positivt fritaget for beskatning i Danmark, uanset om kommanditselskabet kan gøres til et skattesubjekt jf. selskabsskattelovens § 2 C.

Via Skattelyprojektets erfaringsager er det konstateret, at ejerne af kommanditselskaber kan være placeret i et land, som anser kommanditselskabet for skattemæssigt transparent. Resultatet i kommanditselskaberne bliver enten ikke selvangivet hos ejerne i udlandet eller der sker en meget lav beskatning.

Skattelyprojektet oplever, at det kan være svært og til tider umuligt at afdække, hvem de bagvedliggende ejere af et kommanditselskab er, og således kan anvendelsen af kommanditselskaber tiltrække udenlandske ejere, der ikke ønsker at identificere sig. Dette medfører en mulighed for brug af kommanditselskaber til hvidvaskning af penge og til at sende kapital i skattely.

Det er endvidere konstateret, at beskatningen i udlandet kan reduceres ved at foretage en anden fordeling af overskuddet mellem komplementarer og kommanditister end den indgåede aftale om overskudsfordeling. Dette sker ved, at man placerer for store overskudsandele i skattelylande, der har lav eller ingen beskatning af indkomsten.

Nogle danske kommanditselskaber undgår dansk beskatning via indtægtsgivende aktivitet i udlandet. Det sker fra ikke beskattede/ikke registrerede repræsentationskontorer. Der findes ingen ansatte i Danmark, og det danske kommanditselskab er en tom skal. I nogle tilfælde ses dog en direktør fysisk placeret i Danmark uden beslutningskompetencer, en såkaldt stråmandsdirektør.

Der er tit tale om set-ups, hvor der ikke er pengetransaktioner via Danmark. Det er derfor ikke muligt at afdække et concernset-up ved at følge pengesporet, idet transaktionerne ikke nødvendigvis sker via danske pengeinstitutter.

Kontrolarbejdet har vist, at i sager med internationale strukturer er det vanskeligt at få indhentet det nødvendige materiale/oplysninger. Skattelyprojektet har i flere sager konstateret, at der tages regnskabsmæssige forbehold fra revisor flere år i træk.

I Skattelyprojektet har det ikke været muligt at udføre præcise sags-udsøgninger, grundet de manglende ejer oplysninger, hvilket betyder, at Skattelyprojektet kan have overset skattepligtsager eller anden misbrug af kommanditselskaber.

Der bør fremadrettet være fokus på områder, hvor der sker udnyttelse af de danske regler, og hvor skatteunddragelsen sker i udlandet.

Omfanget er anslået på baggrund af de udtagne problemstillinger i afsnit 4.1:

Risikogruppe	Antal K/S'er	Antal udtagne Problemstillinger	Risiko for misbrug i sager	Risiko i procent	Anslåede risikosager i alt
1. K/S'er med udenlandske ejere	384	15	8	53 %	205

Tabel 3. Data er baseret på et ufuldstændigt datagrundlag, med manuelle vurderinger, grundet et manglende ejerregister

Omfanget er usikkert, men Skattelyprojektet vurderer, at der ud af 5.381 kommanditselskaber maksimalt vil være tale om 384 kommanditselskaber, hvoraf ca. 205 kan have en forøget risiko.

Den foreløbige vurdering er, at en udsøgning og kontrol af risikosager vil have en begrænset effekt på skattegabet i Danmark, idet der i hovedparten af sagerne formentlig vil være tale om aggressiv skatteplanlægning i udlandet.<sup>25</sup>

Det vurderes, at der skal anvendes 25 årsværk<sup>26</sup> til denne opgave.

Derudover vil Skattelyprojektet fremadrettet sikre, at der foretages en måling på ændringer i kommanditselskabers adfærd efter, at der eventuelt er kommet ny lovgivning på området.

### 6.1.2 Misbrug af K/Sér - momskarrusel

Det er konstateret, at enkelte kommanditselskaber bruges til momskarruselsvig i udlandet (afsnit 4.2.6).

Skattelyprojektet har foretaget en udsøgning af kommanditselskaber, hvor det skønnes, at der er en forøget risiko for, at der sker momskarrusel-svindler, via de danske kommanditselskaber.

<sup>25</sup> Erfaringssagerne er igangværende, hvorfor Skattelyprojektet ikke kan foretage en endelig konklusion.

<sup>26</sup> Det er anslået, at en sag i gennemsnit har et tidsforbrug på 5 uger, dvs. hvor der er mistanke om skatteunddragelse, mens øvrige sager har et tidsforbrug på 1 uge.  $(205 \times 5) + (384 - 205) \times 1 = 1.204$  uger  $\times 37$  timer = 44.548/1.924 Timer, dvs. 23 årsværk samt 2 årsværk til koordinering/supervision osv.

Der vil maksimalt være tale om 102 sager, som er en del af de 205 risikosager, som er omtalt ovenfor under 6.1.1.

Skattelyprojektet overdrager udsøgningen til SKATs afdeling Særlige Kontrol, som herefter vurderer, om der skal foretages yderligere initiativer på momsområdet.

Risikosagerne vil have en begrænset effekt på skattegabet i Danmark, idet der formentlig vil være tale om momsunddragelse i udlandet.

### **6.1.3 Udnyttelse af reglerne**

Skattelyprojektet har konstateret, at der sker udnyttelse af de danske regler til skatteoptimering.

I en erfarings sag er det konstateret, at der er oprettet et gælds brev mellem to danske enheder, hvilket betyder, at koncerninterne renteudgifter reducerer beskatningsgrundlaget i Danmark betydeligt.

Lånet mellem et dansk aktieselskab og et dansk kommanditselskab betyder, at renteudgiften i det danske aktieselskab får en høj fradrag sværdi på 25 %, mens den modsvarende indtægt i kommanditselskabet beskattes i udlandet med en skatteprocent tæt på 0.

Effekten er stort set, at der ingen beskatning sker idet overskuddet i A/S'et, der er fuldt skattepligtigt til Danmark, bliver mindre grundet rentefradraget, men at kommanditselskabet, der ikke er et selvstændigt skattesubjekt i Danmark, kun bliver beskattet af renteindtægterne til en meget lav beskatning i udlandet.

Der skal henvises til problemstilling 7-9 for en nærmere belysning heraf.

Skattelyprojektet er ved at undersøge, om der kan ske dobbelt ikke-beskatning af et dansk kommanditselskab, der ejer ejendomme i udlandet. Den problematik, der undersøges, er et setup, hvor en ejendom beliggende i udlandet, der indirekte er ejet af et dansk aktie- eller anpartsselskab via et kommanditselskab, anvendes til at opnå fuldstændig undgåelse af beskatning.

Problemstillingen er ikke uvæsentlig, idet kommanditselskabsformens er meget anvendt indenfor ejendomshandel og udlejning (Se afsnit 2.1) Lovgivningen omkring beskatning af fast ejendom i udlandet (selskabsskattelovens § 8, stk. 2) skal undersøges.

Der er fuld opmærksomhed på denne eventuelle problemstilling, og der vil blive givet endelig konklusion herpå i den afsluttende afrapportering.

Der skal henvises til problemstilling 11 afsnit 4.3.2 for en nærmere beskrivelse.

#### **6.1.4 Rådgivere**

Skattelyprojektet har indsamlet en mængde informationer om danske såvel som udenlandske rådgivere. Det er konstateret, at visse rådgivere reklamerer direkte for K/S- pakker såvel i Danmark som i udlandet.

Undersøgelserne af rådgivere vil fremadrettet indgå i Projekt Skattely som et selvstændigt analyseemne.

## 7 Effekt

Nedenstående afsnit opsummerer opnåelsen af projektets succeskriterier.

### 7.1 Succeskriterium 1 – Fungerer Danmark som skattely

Det skal konkret afdækkes, om danske regler anvendes som skattely overfor andre lande.

Det ønskes be- eller afkræftet, om danske kommanditselskaberne anvendes som skattelyselskaber i forhold til undgåelse af enten udenlandsk eller dansk skat.

Undersøgelsen skal afdække brugen af ulovlige skattely.

#### Resultat:

Skattelyprojektet er kommet til den konklusion, at danske kommanditselskaber anvendes som skattely over for udlandet.

Målingen er baseret på en stikprøvekontrol. Der er udtaget 27 kommanditselskaber, hvoraf der i maksimalt 8 sager er indikationer på aggressiv skatteplanlægning, hvidvaskning eller momskarruselsvig m.v. i udlandet.

Skattelyprojektet har pt. sendt en bistandsanmodning til udlandet og vil ligeledes sende spontane oplysninger.

### 7.2 Succeskriterium 2 – Udnyttelse af regler

Skattelyprojektets mål er at undersøge problemstillingen om kommanditselskaber, herunder også de forhold, som ikke udgør lovovertrædelser, men mere har karakter af udnyttelse af de foreliggende skatteregler. Skattelyprojektets kontroller har endvidere fokus på manglende danske skatteindtægter.

#### Resultat:

Skattelyprojektet har konstateret, at de danske skatteregler udnyttes i forbindelse med skatteplanlægning af udenlandske koncerner.

Dette sker via de danske rentefradragsregler.

Skattelyprojektet er samtidig ved at afdække, om der kan ske udnyttelse af de danske skatteregler via ejendomme placeret i udlandet.

Målingen er baseret på en stikprøvekontrol, idet der i alt er udtaget 27 kommanditselskaber. I to tilfælde er der indikationer på, at man udnytter de danske skatteregler.

Skattelyprojektet har kontaktet en udenlandsk skattemyndighed om beskatning af ejendomme i kommanditselskaber.

### **7.3 Succeskriterium 3 – Kontroller til læring**

Skattelyprojektets mål er at gennemføre et passende antal kontroller, som vil afdække omfanget af eventuelle problemer og samtidig oplagre eventuel læring til brug for fremtidige kontroller.

Målet er at udarbejde en samlet afrapportering omkring kommanditselskaber og eventuelle skattely problemstillinger ultimo 2014, hvor der tages forbehold for udenlandske myndigheders sagsbehandlingstid.

#### Resultat:

Succeskriterium 3 er stadig igangværende, idet Skattelyprojektet stadig har sager under behandling. Skattelyprojektet har afdækket problemstillinger og dets omfang, hvor det er muligt.

### **7.4 Succeskriterium 4 – Rådgivernes rolle**

Der bliver indsamlet viden både internt og eksternt. Eksternt kan Skattelyprojektet via internettet afdække udenlandske forhold, herunder hvilke konstruktioner, der udbydes, og i hvilke sammenhænge de anvendes. Via søgerobotter, internetanalyser og samkøring af oplysninger, vil der kunne dannes et overblik og et mønster i forhold til anvendelse og udbredelse. Overblikket bruges også til indsigt i den rådgivning der sælges, og dermed en mulighed for, at undersøge lødigheden i rådgivernes forretningsmetoder.

Efter vidensindsamling udtages en passende mængde sager til revisionsmæssige gennemgang. Revisionen kan både omfatte danske og udenlandske selskaber, ligesom rådgivere også vil blive revideret.

#### Resultat:

Skattelyprojektet har blandt andet ved brug af IT-kompetencer indsamlet en mængde informationer om danske såvel som udenlandske rådgivere. Det er konstateret, at visse rådgivere reklamerer direkte for K/S-pakker såvel i Danmark som i udlandet.

Der er i Skattelyprojektet et analyseemne "Rådgivere". Der vil blive foretaget kontroller af udvalgte rådgivere og den dertil kommende sagsportefølje. Den endelige risikovurdering og udvælgelse af kontrolegnede sager er endnu ikke foretaget, idet der stadig foretages informationsindsamling.



## 7.5 Konklusion

Det er konstateret, at danske kommanditselskaber kan anvendes som skattely eller medvirker hertil. Der er tale om bevidst skatteoptimering og derved en udnyttelse af regelsættet, der påvirker det danske skattegab.

Det er muligt at sende penge i skattely, uden der er tale om strafbar skatteunddragelse, idet der kan være tale om lovlige skatteoptimering. En sådan erfaring er nyttig i forhold til fremtidige overvejelser om ændringer af lovgivningen.

Hovedparten af de danske kommanditselskaber anvendes lovligt i Danmark. Det vurderes, at ca. 7 %<sup>27</sup> af kommanditselskaberne har en forøget risiko for at være anvendt til brug for aggressiv skatteplanlægning eller anden misbrug i udlandet. Der er typisk tale om situationer med kommanditselskaber, der har udenlandske komplementarer i form af selskaber, der har hjemsted i skattelylande.

Hvorvidt spørgsmålet om kommanditselskaber foretager ansvarspådragende skatteunddragelse, der falder inden for straffelovgivning, er det for tidligt for Skattelyprojektet at konkludere.

Der er flere sager, der er under sagsbehandling for at konstatere, om kommanditselskabet eller de bagvedliggende ejere er skattepligtige til Danmark, eller om opgørelsen af den skattepligtige indkomst er opgjort korrekt.

Der er afdækket skattemæssige u hensigtsmæssigheder, der ikke kan korrigeres efter dansk ret.

Der vil blive fremsendt spontane oplysninger til udlandet i det omfang det er relevant for udenlandske myndigheder. Muligheden for at foretage en revision i udlandet er også til stede og bør anvendes i højere grad.

Spontane kontroloplysninger, der sendes til udlandet, kan få vidtgående konsekvenser for den berørte skatteyder. Det er derfor vigtigt, at de bygger på eksakte oplysninger.

Umiddelbart vil afsendelse af spontane oplysninger fremme skattesamarbejdet i EU og vil eventuelt kunne være med til at finjustere de udvekslingsaftaler, Danmark har med mange andre lande, herunder TIEA aftalerne.

---

<sup>27</sup>  $384 * 100 / 5.381 = 7,1$  %. Selskaber med udenlandske ejere  $* 100 /$  aktive kommanditselskaber i perioden 2010-2014. Data er baseret på et ufuldstændigt datamateriale grundet manglede ejerregister

## 8 Linksamling og bilag

Transparency International:

<http://www.transparency.org/>

Juridisk vejledning, afsnit C.C.3.3. Kommanditister:

<http://www.skat.dk/SKAT.aspx?old=1920860&chk=209795>

Juridisk vejledning, afsnit C.D.1.2.2. Erhvervsvirksomhed med fast driftssted her i landet:

<http://www.skat.dk/SKAT.aspx?old=1899847&chk=209795>

Juridisk vejledning, afsnit C.D.1.2.7. Skattemæssig selskabskvalifikation:

<http://www.skat.dk/SKAT.aspx?old=1899852&chk=209795>

Selskabsskatteloven:

<https://www.retsinformation.dk/Forms/R0710.aspx?id=143677>

Kildeskatteloven:

<https://www.retsinformation.dk/Forms/R0710.aspx?id=134306>

L 42: (Ændring af momsloven:

<http://www.ft.dk/samling/20141/lovforslag/L42/index.htm>

Regnskabsoplysninger mv :

[www.BIQ.dk](http://www.BIQ.dk)

L 181 Bilag 5 (2007-08):

<http://www.ft.dk/samling/20072/lovforslag/l181/bilag/5/563767.pdf>

## 8.1 Bilag 1: Relevante lovbestemmelser

### LBK nr. 1082 af 14/11/2012. Selskabsskattelovens 2

§ 2. Skattepligt i henhold til denne lov påhviler endvidere selskaber og foreninger m.v. som nævnt i § 1, stk. 1, der har hjemsted i udlandet, for så vidt de

a) udøver et erhverv med fast driftssted her i landet, jf. dog stk. 6. Udøvelse af erhverv om bord på et skib med hjemsted her i landet anses for udøvelse af erhverv med fast driftssted her i landet, såfremt udøvelse af det pågældende erhverv, hvis det var udført i land, ville blive anset for udøvelse af erhverv med fast driftssted her i landet. Skattepligten omfatter udøvelse af erhverv med fast driftssted her i landet eller deltagelse i en erhvervsvirksomhed med fast driftssted her. Skattepligten omfatter endvidere indkomst i form af løbende ydelser hidrørende fra en sådan virksomhed eller fra afståelsen af en sådan virksomhed, når ydelserne ikke er udbytte, afdrag på et tilgodehavende, renter eller royalties. Skattepligten omfatter desuden bortforpagtning af en sådan virksomhed. Bygge-, anlægs- eller monteringsarbejde anses for at udgøre et fast driftssted fra første dag. Skattepligten omfatter endvidere fortjeneste eller tab ved afhændelse, afståelse eller opgivelse af formuegoder, der er knyttet til en sådan virksomhed. For så vidt angår aktier, omfatter skattepligten for faste driftssteder med undtagelse af selskaber omfattet af § 2 A, stk. 1, gevinst, tab og udbytte på selskabets aktier, når afkastet vedrører det faste driftssted, herunder gevinst, tab og udbytte af aktier, der indgår i det faste driftsstedes anlægskapital, samt genbeskatningssaldo efter § 31 A.

b) i egenskab af ejer, medejer, brugs- eller indtægtsnyder oppebærer indtægt af en her i landet beliggende fast ejendom. Skattepligten omfatter endvidere fortjeneste ved afståelse af fast ejendom omfattet af ejendomsavancebeskatningsloven eller afskrivningslovens § 21,

c) oppebærer udbytte omfattet af ligningslovens § 16 A, stk. 1 og 2, bortset fra udlodninger fra udloddende investeringsforeninger, jf. ligningslovens § 16 C, stk. 1, der udelukkende investerer i fordringer omfattet af kursgevinstloven, aktier i det administrationselskab, der forestår investeringsforeningens administration og afledte finansielle instrumenter efter Finanstilsynets regler herom, eller oppebærer afståelsessummer omfattet af ligningslovens § 16 B, stk. 1. Som udbytte behandles tillige tilskud til koncernforbundne selskaber, jf. § 31 D, hvis tilskudsmodtageren, såfremt denne var moderselskab til tilskudsyderen, ville være skattepligtig af udbytte efter denne bestemmelse. Skattepligten omfatter ikke udbytte af datterselskabsaktier, jf. aktieavancebeskatningslovens § 4 A, når beskatningen af udbytter fra datterselskabet skal frafalde eller nedsættes efter bestemmelserne i direktiv 2011/96/EU om en fælles beskatningsordning for moder- og datterselskaber fra forskellige medlemsstater eller efter en dobbeltbeskatningsoverenskomst med Færøerne, Grønland eller den stat, hvor moderselskabet er hjemmehørende. Skattepligten omfatter endvidere ikke udbytte af koncernselskabsaktier, jf. aktieavancebeskatningslovens § 4 B, der ikke er datterselskabsaktier, når det udbyttmodtagende koncernselskab er hjemmehørende i en stat, der er medlem af EU/EØS, og udbyttebeskatningen skulle være frafaldet eller nedsat efter bestemmelserne i direktiv 2011/96/EU eller dobbeltbeskatningsoverenskomsten med den pågældende stat, hvis der havde været tale om datterselskabsaktier. Skattepligten omfatter endvidere ikke udbytte, som oppebæres af deltagere i moderselskaber, der er optaget på listen over de selskaber, der er omhandlet i artikel 2, litra a, nr. i, i direktiv 2011/96/EU om en fælles beskatningsordning for moder- og datterselskaber fra forskellige

medlemsstater, men som ved beskatningen her i landet anses for at være transparente enheder. Det er en betingelse, at selskabsdeltageren ikke er hjemmehørende her i landet,

d) oppebærer renter fra kilder her i landet vedrørende gæld, som et selskab eller en forening m.v. omfattet af § 1 eller litra a har til juridiske personer som nævnt i skattekontrollovens § 3 B (kontrolleret gæld). Dette gælder dog ikke for renter af fordringer, som er knyttet til et fast driftssted omfattet af litra a. Skattepligten omfatter ikke renter, hvis beskatningen af renterne skal frafaldes eller nedsættes efter direktiv 2003/49/EF om en fælles ordning for beskatning af renter og royalties, der betales mellem associerede selskaber i forskellige medlemsstater, eller efter en dobbeltbeskatningsoverenskomst med Færøerne, Grønland eller den stat, hvor det modtagende selskab m.v. er hjemmehørende. Dette gælder dog kun, hvis det betalende selskab og det modtagende selskab er associeret som nævnt i dette direktiv i en sammenhængende periode på mindst 1 år, inden for hvilken betalingstidspunktet skal ligge. Skattepligten bortfalder, hvis et dansk moderselskab m.v. selv direkte eller indirekte har bestemmende indflydelse i det modtagende selskab m.v., jf. § 31 C, i en sammenhængende periode på mindst 1 år, inden for hvilken betalingstidspunktet skal ligge. Skattepligten bortfalder desuden, hvis det modtagende selskab m.v. er under bestemmende indflydelse af et moderselskab m.v., der er hjemmehørende på Færøerne, i Grønland eller en stat, som har en dobbeltbeskatningsoverenskomst med Danmark, hvis dette selskab m.v. efter reglerne på Færøerne, i Grønland eller denne stat kan undergives CFC-beskatning af renterne, hvis betingelserne herfor efter disse regler er opfyldt. Skattepligten bortfalder endvidere, hvis det modtagende selskab m.v. godtgør, at den udenlandske selskabsbeskatning af renterne udgør mindst  $\frac{3}{4}$  af den danske selskabsbeskatning, samt at det ikke betaler renterne videre til et andet udenlandsk selskab m.v., som er undergivet en selskabsbeskatning af renterne, der er mindre end  $\frac{3}{4}$  af den danske selskabsbeskatning,

e) oppebærer indkomst her fra landet, der i medfør af kildeskattelovens § 43, stk. 2, litra h), skulle henregnes til A-indkomst, hvis den udbetaltes til en person,

f) oppebærer indkomst som rådgiver, konsulent eller anden lignende medhjælp for en virksomhed her i landet. Det er dog en betingelse, at en person, der er eller har været skattepligtig efter kildeskattelovens § 1, nr. 1, har direkte eller indirekte del i ledelsen af, kontrollen med eller kapitalen i det udenlandske selskab eller den udenlandske forening m.v. og har eller på noget tidspunkt inden for de seneste 5 år forud for ophøret af den fulde skattepligt har haft direkte eller indirekte del i ledelsen af, kontrollen med eller kapitalen i den virksomhed her i landet, der udreder vederlaget. Ved afgørelsen heraf henses, når der er tale om et selskab m.v., til, om personen ejer eller har ejet 25 pct. eller mere af aktiekapitalen eller råder eller har rådet over mere end 50 pct. af stemmевærdien i selskabet. Bestemmelserne i aktieavancebeskatningslovens § 4, stk. 2, finder tilsvarende anvendelse. Er den udbetalende virksomhed personligt ejet, henses til, om den pågældende person ejer eller har ejet 25 pct. eller mere af egenkapitalen eller har eller har haft afgørende indflydelse i virksomheden. De for aktionærer gældende kriterier finder tilsvarende anvendelse,

g) oppebærer royalty hidrørende fra kilder her i landet, jf. kildeskattelovens § 65 C, stk. 4. Dette gælder dog ikke for royalty af en eneret, som er knyttet til et fast driftssted omfattet af litra a. Skattepligten omfatter ikke royalty, som er omfattet af direktiv 2003/49/EF om en fælles ordning for beskatning af renter og royalties, der betales mellem associerede selskaber i forskellige medlemsstater. Dette gælder dog kun, hvis det betalende selskab og det

modtagende selskab er associeret som nævnt i dette direktiv i en sammenhængende periode på mindst 1 år, inden for hvilken betalingstidspunktet skal ligge,

h) oppebærer kursgevinster fra kilder her i landet på fordringer, der er stiftet på sådanne vilkår, at gælden skal indfries til en forud fastsat overkurs i forhold til værdien på stiftelsestidspunktet, såfremt debitor er et selskab eller en forening m.v. omfattet af § 1 eller litra a og kreditor er koncernforbundet med debitor som nævnt i skattekontrollovens § 3 B (kontrolleret gæld). Den skattepligtige kursgevinst opgøres som forskellen mellem fordringens værdi på stiftelsestidspunktet og den aftalte indfrielsessum. Sker indfrielsen gennem afdrag, medregnes en så stor del, som svarer til forholdet mellem på den ene side indfrielsessummen med fradrag af anskaffelsessummen og på den anden side indfrielsessummen. Bestemmelserne i litra d finder tilsvarende anvendelse på kursgevinsterne.

Stk. 2. Indkomst i et fast driftssted her i landet opgøres som den indkomst, som driftsstedet kunne have opnået, herunder ved dets interne transaktioner med andre dele af det foretagende, som driftsstedet er en del af, hvis det havde været et særskilt og uafhængigt foretagende, der var beskæftiget med samme eller lignende virksomhed under samme eller lignende vilkår, under hensyn til de funktioner, der udføres, de aktiver, der anvendes, og de risici, der påtages af det pågældende foretagende gennem driftsstedet. Hvis der er indgået en dobbeltbeskatningsoverenskomst med den fremmede stat, Færøerne eller Grønland, hvor det pågældende foretagende er hjemmehørende, og denne overenskomsts artikel om fortjeneste ved erhvervsvirksomhed ikke er formuleret i overensstemmelse med 1. pkt., opgøres indkomsten i driftsstedet dog i overensstemmelse med den pågældende artikel.

Stk. 3. Skattepligten i medfør af stk. 1, litra b og f, omfatter alene indtægter fra de dér nævnte indkomstkilder. Indkomstkatten i medfør af stk. 1, litra c, udgør 27 pct. af de samlede udbytter eller afståelsessummer. Indkomstkatten udgør dog 15 pct. af udbytter eller afståelsessummer, hvis den kompetente myndighed i den stat, i Grønland eller på Færøerne, hvor selskabet m.v. er hjemmehørende, skal udveksle oplysninger med de danske myndigheder efter en dobbeltbeskatningsoverenskomst, en anden international overenskomst eller konvention eller en administrativt indgået aftale om bistand i skattesager. Skattepligten er endeligt opfyldt ved den i henhold til kildeskattelovens § 65 foretagne indeholdelse af udbytteskat eller den skat, der skal betales i henhold til kildeskattelovens § 65 A, stk. 1. Det er en betingelse for anvendelsen af 3. pkt., at selskabet m.v. ejer mindre end 10 pct. af aktiekapitalen i det udbyttegivende selskab. Hvis selskabet m.v. er hjemmehørende i et land uden for EU, er det endvidere en betingelse, at det sammen med koncernforbundne parter, jf. ligningslovens § 2, ejer mindre end 10 pct. af aktiekapitalen i det udbyttegivende selskab. 2.-6. pkt. omfatter også selskaber, der er hjemmehørende i en fremmed stat, i Grønland eller på Færøerne efter en dobbeltbeskatningsoverenskomst. Indkomstkatten i medfør af stk. 1, litra d og h, udgør 25 pct. af renterne og afståelsessummerne. Skattepligten er endeligt opfyldt ved den i henhold til kildeskattelovens § 65 D foretagne indeholdelse af renteskat. Skattepligten i medfør af stk. 1, litra e, er endeligt opfyldt ved den skat, der er betalt i henhold til kildeskattelovens § 65 B. Indkomstkatten i henhold til stk. 1, litra g, udgør 25 pct. af royaltybeløbet. Skattepligten er endeligt opfyldt ved den i henhold til kildeskattelovens § 65 C foretagne indeholdelse af royaltyskat.

Stk. 4. De herværende befuldmægtigede for de i stk. 1 nævnte begrænset skattepligtige selskaber og foreninger m.v. er medansvarlige for skattens erlæggelse.

Stk. 5. Bestemmelserne i stk. 1-4 finder tilsvarende anvendelse på selskaber og foreninger m.v., der har hjemsted i Grønland eller på Færøerne.

Stk. 6. Salgsvirksomhed udelukkende i form af fjernsalg gennem en repræsentant med fuldmagt til at binde fuldmagtsgiveren, men som ikke er ansat som lønmodtager af denne, medfører ikke fast driftssted for fuldmagtsgiveren. Ved fjernsalg forstås repræsentantens ordremodtagelse fra danske eller udenlandske kunder via telefon, telex, telefax, post, EDI (Electronic Data Interchange) el. lign. Det er en betingelse, at hverken fuldmagtsgiveren eller et hermed koncernforbundet selskab m.v., jf. kursgevinstlovens § 4, stk. 2, eller en person eller en hermed nærtstående, der kontrollerer fuldmagtsgiveren eller et koncernforbundet selskab, jf. ligningslovens § 16 H, stk. 6, 3.-5. pkt., eller en fond eller trust stiftet af et af disse selskaber, personer eller nærtstående i Danmark udøver erhvervsvirksomhed, der står i forbindelse med repræsentantens salg.

Stk. 7. Stk. 1-4 finder ikke anvendelse på selskaber som nævnt i § 2 C, der har hjemsted i udlandet, i Grønland eller på Færøerne.

#### **LBK nr. 1082 af 14/11/2012. Selskabsskattelovens § 2 C**

§ 2 C. Registreringspligtige filialer af udenlandske virksomheder og skattemæssigt transparente enheder, der er registreringspligtige, har vedtægtsmæssigt hjemsted eller har ledelsens sæde her i landet, beskattes efter reglerne for selskaber omfattet af § 1, stk. 1, nr. 2, hvis direkte ejere med mere end 50 pct. af kapitalen eller med besiddelse af mere end 50 pct. af stemmerettighederne er hjemmehørende i en eller flere fremmede stater, på Færøerne eller i Grønland,

1) hvor enheden henholdsvis filialen skattemæssigt behandles som et selvstændigt skattesubjekt, eller

2) som ikke har en dobbeltbeskatningsoverenskomst med Danmark, hvorefter kildeskatter på udbytter til selskaber skal frafaldes eller nedsættes, og som ikke er medlem af EU.

Stk. 2. Rente- og royaltybetalinger til ejere anses for at være interne betalinger, der ikke kan fradrages, hvis betalingen efter reglerne i ejerens hjemland anses for at være en intern betaling. 1. pkt. finder tilsvarende anvendelse på kursgevinster på fordringer, der er stiftet på sådanne vilkår, at gælden skal indfries til en forud fastsat overkurs i forhold til værdien på stiftelsestidspunktet. Kildebeskatningen efter § 2, stk. 1, litra d, g og h, frafaldes, hvis der ikke er fradrag efter 1. eller 2. pkt.

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

Stk. 4. Deltagerne anses ikke for at have afstået aktiverne og passiverne i den transparente enhed eller filialen på tidspunktet for kvalificeringen efter stk. 1. Aktiver og passiver, der ikke længere er omfattet af dansk beskatning, anses for afstået af deltagerne til handelsværdien på tidspunktet for kvalificeringen efter stk. 1.

Stk. 5. 5) Aktiver og passiver behandles ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst for selskabet, som om de var anskaffet på de tidspunkter, hvor de er erhvervet af deltagerne, og for de anskaffelsessummer, hvortil de er erhvervet af deltagerne. Der fastsættes ingen anskaffelsessum på goodwill eller andre immaterielle rettigheder som nævnt i afskrivningslovens § 40, i det omfang de er oparbejdet af en eller flere deltagere. Fortjeneste i forhold til anskaffelsessummen kan højst medregnes med et beløb svarende til forskellen mellem salgssummen og handelsværdien på tidspunktet for inddragelse under dansk beskatning. Eventuelle skattemæssige afskrivninger og nedskrivninger, som deltagerne har foretaget, anses for foretaget af selskabet. § 4 A, stk. 2 og 3, finder tilsvarende anvendelse på afskrivningsberettigede aktiver, i det omfang de ikke i forvejen er omfattet af dansk beskatning, idet de ved denne anvendelse anses for anskaffet på det tidspunkt, hvor de enkelte deltagere anskaffede aktivet. Selskabet anses uanset 1. pkt. for at have erhvervet fordringer henholdsvis påtaget gæld til kursværdien på tidspunktet for kvalificeringen efter stk. 1, i det omfang deltagerne er fysiske personer, der ikke ville være blevet beskattet henholdsvis have haft fradrag ved afhændelse eller indfrielse på dette tidspunkt. Aktiver, der for en eller flere af deltagerne er erhvervet som led i næring, behandles ved opgørelsen af selskabets indkomst, som om de var erhvervet af dette selskab som led i næring. Selskabet anses dog for at have erhvervet disse næringsaktiver til handelsværdien på tidspunktet for kvalificeringen efter stk. 1, i det omfang deltagerne ikke ville være blevet beskattet henholdsvis have haft fradrag ved afståelse af aktiverne på dette tidspunkt. Har en eller flere af deltagerne medregnet urealiseret fortjeneste og tab på værdipapirer, behandles værdipapirerne ved opgørelsen af selskabets skattepligtige indkomst, som om disse fortjenester og tab var medregnet hos selskabet. Ved opgørelsen af tab som omhandlet i aktieavancebeskatningslovens § 5 A, skal udbytte m.v., der er modtaget af deltagerne, anses for modtaget af selskabet. Selskabet succederer i deltagernes fremførselsberettigede underskud, jf. § 12, og uudnyttede fradragsberettigede tab fra tidligere indkomstår, jf. aktieavancebeskatningslovens § 9, stk. 4, og § 43, stk. 3, kursgevinstlovens § 31, stk. 3, og § 31 A, stk. 3, og ejendomsavancebeskatningslovens § 6, stk. 3, når underskuddene og tabene er lidt som led i den transparente enheds eller filialens virksomhed.

Stk. 6. Afståelse af ejerandele i selskabet omfattes af aktieavancebeskatningsloven. Ejerandelene anses for erhvervet for et beløb, der svarer til den skattemæssige værdi af deltagerens andel af aktiverne og pasiverne på tidspunktet for kvalificeringen efter stk. 1.

Stk. 7. Udlodninger til ejerne fra selskaber omfattet af stk. 1 anses for at være udbytteudlodninger.

Stk. 8. Ophører selskabet med at være omfattet af stk. 1, anses selskabet for at være ophørt, og aktiver og passiver, der er i behold på tidspunktet for overgangen, anses for solgt til handelsværdien på dette tidspunkt. Ligningslovens § 16 A, stk. 3, nr. 1, finder tilsvarende anvendelse.

Stk. 9. Ved bedømmelsen af transparente enheders og filialers direkte ejere anses udenlandske transparente enheder og filialer ikke for at være selvstændige skattesubjekter, selv om de opfylder betingelserne i stk. 1, hvis de ikke anses for selvstændige skattesubjekter i deres hjemland.

Stk. 10. Stk. 1-9 finder ikke anvendelse på kollektive investeringsenheder (venturefonde), der alene investerer i aktier m.v. omfattet af aktieavancebeskatningsloven med henblik på helt

eller delvis at erhverve aktieselskaber og anpartsselskaber med henblik på at deltage i ledelsen og driften af disse. Det er en forudsætning, at følgende betingelser er opfyldt:

1) Venturefonden må ud over investeringstilsagn og ubehæftede kontant indestående i pengeinstitutter samt fordringer på løbende ydelser, jf. ligningslovens § 12 B, modtaget som vederlag ved salg af selskaber alene besidde aktier m.v. omfattet af aktieavancebeskatningsloven. Indeståender i et pengeinstitut kan være placeret på en spærret konto som sikkerhed mod købers eventuelle garantikrav i forbindelse med venturefondens salg af selskaber.

2) Der må alene direkte eller indirekte investeres i selskaber, der alene eller sammen med eventuelle koncernforbundne selskaber, jf. skattekontrollovens § 3 B, har under 250 beskæftigede og enten har en årlig samlet balance på under 125 mio. kr. eller en årlig omsætning på under 250 mio. kr.

3) Ingen af deltagerne må eje mere end 50 pct. af kapitalen eller besidde mere end 50 pct. af stemmerne i venturefonden. Koncernforbundne og nærstående deltagere, jf. kursgevinstlovens § 4, stk. 2, og aktieavancebeskatningslovens § 4, stk. 2, regnes i denne sammenhæng for én deltager.

4) Venturefonden skal have mindst 8 deltagere. Koncernforbundne og nærstående deltagere, jf. kursgevinstlovens § 4, stk. 2, og aktieavancebeskatningslovens § 4, stk. 2, regnes i denne sammenhæng for én deltager.

#### **LBK nr. 1082 af 14/11/2012. Selskabsskattelovens § 8**

§ 8. Den skattepligtige indkomst opgøres efter skattelovgivningens almindelige regler, for så vidt de efter deres indhold er anvendelige på de i denne lov omhandlede selskaber og foreninger m.v., jf. dog § 8 A, stk. 2.

Stk. 2. Til den skattepligtige indkomst medregnes ikke indtægter og udgifter, som vedrører et fast driftssted eller en fast ejendom beliggende i en fremmed stat, på Færøerne eller i Grønland, jf. dog § 31 A. Som indkomst fra fast driftssted og fast ejendom anses indkomst som nævnt i § 2, stk. 1, litra a og b. 1. pkt. omfatter ikke indkomst ved international skibs- og luftfartsvirksomhed eller tilfælde, hvor kildelandet frafalder beskatningsretten i henhold til en dobbeltbeskatningsoverenskomst eller anden international aftale med Danmark. Uanset 1. pkt. beskattes et selskab af positiv indkomst, der ville være omfattet af CFC-beskatningen i § 32, hvis det faste driftssted havde været et datterselskab. Såvel ved bedømmelsen af, om der skal medregnes CFC-indkomst, som ved opgørelsen af CFC-indkomsten anvendes indkomstopgørelsesprincipperne for faste driftssteder. § 32 finder tilsvarende anvendelse, bortset fra stk. 7, 1. pkt., og stk. 10. Ved afståelse af fast ejendom i fremmed stat, på Færøerne eller i Grønland, hvor anskaffelsessummen er nedsat efter ejendomsavancebeskatningslovens §§ 6 A og 6 C, skal den del af fortjenesten, der vedrører fast ejendom beliggende i Danmark, medregnes ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst.

Stk. 3. Et selskab kan uanset stk. 2 hvert år vælge at medregne indkomst fra alle faste driftssteder i fremmede stater, Færøerne eller Grønland, hvortil der er knyttet mobile borerigge. Negativ indkomst efter 1. pkt. kan kun modregnes i tilsvarende positiv indkomst



for de følgende år. Ved tilvalg og fravalg efter 1. pkt. finder stk. 4 henholdsvis stk. 5 tilsvarende anvendelse.

Stk. 4. Overførsel af aktiver og passiver, som ikke i forvejen er omfattet af dansk beskatning, internt i selskabet til et fast driftssted eller hovedkontor i Danmark sidestilles med erhvervelse fra koncernforbundet selskab. § 8 B finder tilsvarende anvendelse. Overførsel af aktiver og passiver, som efter overførslen ikke længere er omfattet af dansk beskatning, internt i selskabet til et fast driftssted eller et hovedkontor i en fremmed stat, på Færøerne eller i Grønland sidestilles med salg til koncernforbundet selskab til handelsværdien på overførelstidspunktet.

Stk. 5. Overføres aktiver og passiver internt i selskabet til et fast driftssted eller et hovedkontor i en fremmed stat, på Færøerne eller i Grønland omfattet af international sambeskatning, jf. § 31 A, og ophører den internationale sambeskatning på et senere tidspunkt, hvor aktiverne og passiverne er i behold hos selskabet, men uden for Danmark, anses aktiverne og passiverne for solgt til handelsværdien på tidspunktet for ophøret af den frivillige sambeskatning. Den danske skat nedsættes efter reglerne i ligningslovens § 33, stk. 1 og 2, eller efter reglerne i dobbeltbeskatningsoverenskomsten med den skat, som den pågældende stat, Færøerne eller Grønland kunne have pålignet kapitalvinding, såfremt aktivet eller passivet var afstået på dette tidspunkt.

Stk. 6. 3) Indkomst i et fast driftssted i en fremmed stat, på Færøerne eller i Grønland opgøres som den fortjeneste, som driftsstedet kunne have opnået, herunder ved dets interne transaktioner med andre dele af det foretagende, som driftsstedet er en del af, hvis det havde været et særskilt og uafhængigt foretagende, der var beskæftiget med samme eller lignende virksomhed under samme eller lignende vilkår, under hensyn til de funktioner, der udføres, de aktiver, der anvendes, og de risici, der påtages af det pågældende foretagende gennem driftsstedet. Hvis der er indgået en dobbeltbeskatningsoverenskomst med den fremmede stat, Færøerne eller Grønland, hvor det faste driftssted er beliggende, og denne overenskomsts artikel om fortjeneste ved erhvervsvirksomhed ikke er formuleret i overensstemmelse med 1. pkt., opgøres indkomsten i driftsstedet dog i overensstemmelse med den pågældende artikel.

Stk. 7. For den i § 1, stk. 1, nr. 2 g, nævnte virksomhed Energinet.dk gælder yderligere reglerne i §§ 13 D og 13 E.

Stk. 8. For de i § 1, stk. 1, nr. 3, nævnte andelsforeninger gælder reglerne i §§ 14-16 A.

## **LBK nr 1403 af 07/12/2010. Kildeskattelovens § 2**

§ 2. Pligt til at svare indkomstskat til staten påhviler endvidere personer, der ikke er omfattet af § 1, og dødsboer, der behandles i udlandet, jf. dødsboskattelovens § 1, stk. 3, for så vidt de pågældende personer eller dødsboer:

1) Erhverver indkomst i form af vederlag for personligt arbejde i tjenesteforhold udført her i landet. Skattepligten omfatter endvidere vederlag for påtagelse af indskrænkninger i adgangen til fri erhvervsudøvelse (konkurrenceklausuler), når det modtagne vederlag har sammenhæng med et nuværende eller tidligere tjenesteforhold her i landet. Det er uden betydning for skattepligten, hvilken form vederlaget udbetales i, samt om retten til indkomsten eller vederlaget er erhvervet efter ophør af arbejdet her i landet. Skattepligten

omfatter endvidere fratrædelsesgodtgørelser, løn i en opsigelsesperiode og lignende ydelser, når sådan indkomst erhverves i forbindelse med ophør af et ansættelsesforhold, der har omfattet arbejde udført her i landet, og lønindkomsten har været undergivet dansk beskatning. Vedrører en indkomst som nævnt i 4. pkt. arbejde udført såvel i som uden for Danmark, omfatter skattepligten kun den del, der forholdsmæssigt kan henføres til arbejde udført i Danmark.

2) Erhverver indkomst i form af vederlag for medlemskab af eller som medhjælp for bestyrelser, udvalg, kommissioner, råd og lign. Det er uden betydning for skattepligten, hvilken form vederlaget udbetales i.

3) Erhverver indkomst i form af vederlag for personligt arbejde i forbindelse med at være stillet til rådighed for at udføre arbejde her i landet. Det er uden betydning for skattepligten, hvilken form vederlaget udbetales i.

4) Udøver et erhverv med fast driftssted her i landet, jf. dog stk. 9. Udøvelse af erhverv om bord på et skib med hjemsted her i landet anses for udøvelse af erhverv med fast driftssted her i landet, såfremt udøvelse af det pågældende erhverv, hvis det var udført i land, ville blive anset for udøvelse af erhverv med fast driftssted her i landet. Skattepligten omfatter udøvelse af erhverv med fast driftssted her i landet eller deltagelse i en erhvervsvirksomhed med fast driftssted her. Skattepligten omfatter endvidere indkomst i form af løbende ydelser hidrørende fra en sådan virksomhed eller fra afståelsen af en sådan virksomhed, når ydelserne ikke er udbytte, afdrag på et tilgodehavende, renter eller royalties. Skattepligten omfatter desuden bortforpagtning af en sådan virksomhed. Skattepligten omfatter endvidere fortjeneste eller tab ved afhændelse, afståelse eller opgivelse af formuegoder, der er knyttet til en sådan virksomhed. For så vidt angår aktier, omfatter skattepligten kun fortjeneste, tab og udbytte på aktier omfattet af aktieavancebeskatningslovens § 17 opgjort efter reglerne for skattepligtige omfattet af § 1. Såfremt den skattepligtige bliver skattepligtig efter denne bestemmelse i forbindelse med ophør af skattepligt efter § 1 eller efter bestemmelserne i en dobbeltbeskatningsoverenskomst bliver hjemmehørende i udlandet, i Grønland eller på Færøerne, kan den skattepligtige vælge fortsat at være skattepligtig af fortjeneste, tab og udbytte opgjort efter reglerne for skattepligtige omfattet af § 1 af aktier i selskaber m.v., hvis formål er at fremme aktionærernes fælles erhvervsmæssige interesser gennem deres deltagelse som aftagere, leverandører eller på anden, lignende måde som led i den skattepligtiges erhvervsmæssige virksomhed her i landet. Tilsvarende gælder, hvis den skattepligtige modtager sådanne aktier efter aktieavancebeskatningslovens §§ 34, 35 og 35 A samt dødsboskatteovens §§ 36-38. Bygge-, anlægs- eller monteringsarbejde anses for at udgøre et fast driftssted fra første dag.

5) Ejer fast ejendom her i landet eller har indtægter af samme eller af her i landet oprettet familiefideikommis, jf. lov nr. 139 af 1. maj 1954 § 2, stk. 1, herunder kapital båndlagt i overensstemmelse med reglerne i § 4 i lov nr. 563 af 4. oktober 1919 eller i § 6 i lov nr. 139 af 1. maj 1954. Skattepligten omfatter endvidere fortjeneste ved afståelse af fast ejendom omfattet af ejendomsavancebeskatningsloven eller afskrivningslovens § 21.

6) Erhverver udbytter omfattet af ligningslovens § 16 A, stk. 1 og 2, eller erhverver afståelsessummer omfattet af ligningslovens § 16 B, idet selskabsskatteovens § 2, stk. 1, litra c, 5. og 6. pkt., dog finder tilsvarende anvendelse. 1. pkt. omfatter ikke udlodninger fra udloddende investeringsforeninger, jf. ligningslovens § 16 C, stk. 1, der udelukkende

investerer i fordringer omfattet af kursgevinstloven, aktier i det administrationsselskab, der forestår investeringsforeningens administration, og afledte finansielle instrumenter efter Finanstilsynets regler herom.

7) Erhverver indkomst i form af vederlag, der ikke er omfattet af nr. 2, fra en virksomhed som rådgiver, konsulent eller anden lignende medhjælp for virksomheden, jf. dog stk. 7. Det er uden betydning for skattepligten, hvilken form vederlaget udbetales i.

8) Erhverver royalty hidrørende fra kilder her i landet, jf. § 65 C, stk. 4.

9) Erhverver indkomst i form af udbetalinger som nævnt i pensionsbeskatningslovens § 20, stk. 1 og 2, indkomstskattepligtige udbetalinger omfattet af pensionsbeskatningslovens § 46, stk. 1, indkomst i form af kontante udbetalinger af efterlønsbidrag som nævnt i pensionsbeskatningslovens § 49 A, stk. 3 og 5, samt indkomst i form af kontante tilbagebetalinger af fleksydelsesbidrag som nævnt i pensionsbeskatningslovens § 49 B, stk. 3 og 5.

10) Erhverver indkomst her fra landet i form af pensioner i henhold til uafdækkede pensionstilsagn, der ikke omfattes af pensionsbeskatningsloven, eller sum til afløsning af dette pensionstilsagn samt pensioner, rådighedsløn og lignende ydelser, når disse har sammenhæng med et tidligere tjenesteforhold eller med et tidligere medlemskab af eller ydes til en tidligere medhjælp for bestyrelser, herunder kommunale bestyrelser m.v., regionsråd, Folketing, udvalg, kommissioner, råd og lign.

11) Erhverver indkomst her fra landet i form af udbetaling af pensionsopsparring eller pension og andre sociale ydelser udbetalt i henhold til lovgivningen, som ville være skattepligtig for en person omfattet af § 1.

12) Erhverver indkomst her fra landet i form af arbejdsløshedsdagpenge, sygedagpenge, barseldagpenge og andre ydelser, som træder i stedet for lønindkomst eller indkomst efter nr. 4, og som ville være skattepligtig for en person omfattet af § 1.

13) Erhverver indkomst her fra landet i form af stipendier, der udbetales i henhold til lov om statens uddannelsesstøtte.

14) Erhverver indkomst her fra landet i form af skattepligtig voksenuddannelsesstøtte (SVU), der udbetales til uddannelsessøgende i henhold til lov om statens voksenuddannelsesstøtte.

15) Erhverver indkomst her fra landet i form af skattepligtig elevstøtte m.m. i henhold til lov om arbejdsmarkedsuddannelser.

16) Erhverver indkomst her fra landet i form af skoleydelse, der udbetales af produktionsskoler i henhold til § 17 i lov om produktionsskoler.

17) Erhverver indkomst her fra landet i form af skolepraktikydelse, der ydes til elever efter § 66 k, stk. 1, i lov om erhvervsuddannelser.

18) Erhverver indkomst her fra landet i form af godtgørelse, der ydes efter § 11, stk. 1 og 2, i lov om Arbejdsgivernes Elevrefusion.

19) Erhverver indkomst her fra landet i form af skattepligtig voksenuddannelsesstøtte (VUS), der udbetales til uddannelsessøgende i henhold til lov om støtte til voksenuddannelse, jf. § 23, stk. 2, i lov nr. 490 af 31. maj 2000 om statens voksenuddannelsesstøtte.

20) Erhverver indkomst her fra landet i form af elevstøtte, der ydes i henhold til lov om brobygningsforløb til ungdomsuddannelse.

21) Erhverver indkomst her fra landet i form af skoleydelse i henhold til § 3, stk. 3, og § 5, stk. 3 og 4, i lov om erhvervsgrunduddannelse m.v.

22) Erhverver indkomst her fra landet i form af tilskud, som ph.d.-studerende modtager fra stipendiegiver til afholdelse af rejseudgifter til studierejser i Danmark og i udlandet, herunder den godskrevne værdi af billetter og lign., når ydelsen berettiger den ph.d.-studerende til supplerende ph.d.-stipendium efter § 52 i lov om statens uddannelsesstøtte, jf. lovbekendtgørelse nr. 789 af 11. september 2003.

23) Erhverver indkomst her fra landet i form af godtgørelse i henhold til lov om godtgørelse ved deltagelse i erhvervsrettet voksen- og efteruddannelse.

24) Erhverver indkomst her fra landet i form af støtte til beskæftigede, der deltager i uddannelse som led i jobrotationsordninger i henhold til § 20, stk. 4, i lov om en aktiv arbejdsmarkedspolitik, jf. § 134 i lov nr. 419 af 10. juni 2003 om en aktiv beskæftigelsesindsats.

25) Erhverver indkomst her fra landet i form af uddannelsesgodtgørelse m.v., jobrotationsydelse og aktiveringsydelse m.v., der udbetales til ledige i henhold til § 40 og § 41 i lov om en aktiv arbejdsmarkedspolitik, jf. § 17, § 20, stk. 4, og § 21 i lov om en aktiv arbejdsmarkedspolitik, jf. § 134 i lov nr. 419 af 10. juni 2003 om en aktiv beskæftigelsesindsats.

26) Erhverver indkomst her fra landet i form af skattepligtig del af tilskudsbevillinger til forskning, der administreres af Forskningsstyrelsen, for så vidt disse ikke er omfattet af nr. 1.

27) Erhverver stipendium til dækning af leveomkostninger efter lov om universiteter (universitetsloven).

28) Erhverver stipendium til dækning af leveomkostninger efter lov om stipendier til visse udenlandske studerende ved korte og mellemlange videregående uddannelser.

29) Erhverver indkomst her fra landet i form af vederlag til domsmænd og nævninge ved domstolene.

Stk. 2. Stk. 1, nr. 1, finder tilsvarende anvendelse for personer og dødsboer, som erhverver indkomst i form af vederlag for personligt arbejde i tjenesteforhold udført om bord på skib eller fly med hjemsted her i landet eller for arbejde udført i tilknytning hertil. Med skib eller fly med hjemsted her i landet sidestilles skib eller fly, der har hjemsted på Færøerne, i Grønland eller i udlandet, såfremt det uden besætning overtages til befragtning af dansk rederi eller luftfartsselskab. Skib eller fly med hjemsted her i landet, som uden besætning

overtages til befragtning af udenlandsk rederi eller luftfartsselskab, anses ikke for skib eller fly med hjemsted her i landet. Foretages der indeholdelse af skat efter § 9, stk. 1, i lov om beskatning af søfolk, indrømmes der ikke fradrag for udgifter ved indkomstopgørelsen. Indkomstskattepligten i medfør af dette stykke anses for endeligt opfyldt ved indeholdelse af skat i henhold til § 9, stk. 1, i lov om beskatning af søfolk og erlæggelse af arbejdsmarkedsbidrag.

Stk. 3. Skattepligten i medfør af stk. 1, nr. 1, 2, 4, 5, 7 og 9-29, og stk. 2 omfatter alene de dér nævnte indtægter. Udgifter kan kun fratrækkes, i det omfang de vedrører disse indtægter, jf. dog stk. 2, 4. og 5. pkt., afsnit I A og pensionsbeskatningslovens § 49.

Stk. 4. Skattepligten i medfør af stk. 1, nr. 3, er endeligt opfyldt ved indeholdelse af skat efter § 48 B og erlæggelse af arbejdsmarkedsbidrag. Den skattepligtige kan dog vælge at blive beskattet, som om den pågældende var omfattet af stk. 1, nr. 1. Valget skal træffes senest den 1. maj i året efter det pågældende indkomstår. Valget kan omgøres til og med den 30. juni i det andet kalenderår efter indkomstårets udløb.

Stk. 5. Indkomstskatten i medfør af stk. 1, nr. 6, udgør 28 pct. af de samlede udbytter eller afståelsessummer. Indkomstskatten udgør dog 15 pct. af udbytte eller afståelsessummer, hvis den kompetente myndighed i den stat, i Grønland eller på Færøerne, hvor personen er hjemmehørende, skal udveksle oplysninger med de danske myndigheder efter en dobbeltbeskatningsoverenskomst, en anden international overenskomst eller konvention eller en administrativt indgået aftale om bistand i skattesager. Det er en betingelse for anvendelsen af 2. pkt., at personen ejer mindre end 10 pct. af aktiekapitalen i det udbyttegivende selskab. Hvis personen er hjemmehørende i et land uden for EU, er det endvidere en betingelse, at den pågældende sammen med koncernforbundne parter, jf. ligningslovens § 2, ejer mindre end 10 pct. af aktiekapitalen i det udbyttegivende selskab. 2-4. pkt. omfatter også personer, der efter en dobbeltbeskatningsoverenskomst er hjemmehørende i en fremmed stat, i Grønland eller på Færøerne.

Stk. 6. Indkomstskatten i medfør af stk. 1, nr. 8, udgør 25 pct. af royaltybeløbet.

Stk. 7. Skattepligten i medfør af stk. 1, nr. 7, omfatter kun personer, der har været skattepligtige efter § 1, stk. 1, nr. 1. Det er en betingelse, at personen har eller på noget tidspunkt inden for de seneste 5 år forud for ophøret af den fulde skattepligt har haft direkte eller indirekte del i ledelsen af, kontrollen med eller kapitalen i den virksomhed, der udreder vederlaget. Ved afgørelsen heraf henses, når den udbetalende virksomhed er et selskab m.v., til, om personen ejer eller har ejet 25 pct. eller mere af aktiekapitalen eller råder eller har rådet over mere end 50 pct. af stemmевærdien i selskabet. Bestemmelserne i aktieavancebeskatningslovens § 4, stk. 2, finder tilsvarende anvendelse. Er den udbetalende virksomhed personligt ejet, henses til, om den pågældende person ejer eller har ejet 25 pct. eller mere af egenkapitalen eller har eller har haft afgørende indflydelse i virksomheden. De kriterier, der gælder for aktionærer, finder tilsvarende anvendelse.

Stk. 8. En indkomst omfattes ikke af stk. 1, nr. 1, 2, 7 og 10-29, når den udbetales af:

1) Fremmede magters herværende diplomatiske repræsentationer og medlemmer af sådanne samt fremmede magters herværende udsendte konsuler.

2) En fysisk eller juridisk person, der ikke har hjemting her i landet. Hvis den, for hvis regning udbetalingen foretages ikke har hjemting her i landet, men udbetalingen foretages af en fysisk eller juridisk person, som er skattepligtig efter stk. 1, nr. 4, eller selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra a, omfattes indkomsten dog af stk. 1, nr. 1, 2, 7 og 10-29.

Stk. 9. Salgsvirksomhed udelukkende i form af fjernsalg gennem en repræsentant med fuldmagt til at binde fuldmagtsgiveren, men som ikke er ansat som lønmodtager af denne, medfører ikke fast driftssted for fuldmagtsgiveren. Ved fjernsalg forstås repræsentantens ordremodtagelse fra danske eller udenlandske kunder via telefon, telex, telefax, post, EDI (Electronic Data Interchange), internettet el.lign. Det er en betingelse, at hverken fuldmagtsgiveren eller en hermed nærtstående person, jf. ligningslovens § 16 H, stk. 6, 3. og 4. pkt., eller en fond eller trust stiftet af fuldmagtsgiveren eller dennes nærtstående eller et selskab, som i fællesskab kontrolleres, jf. ligningslovens § 16 H, stk. 6, 2. pkt., af denne kreds af personer, nærtstående, fonde og trustere eller en fond eller trust stiftet af et kontrolleret selskab i Danmark, udøver erhvervsvirksomhed, der står i forbindelse med repræsentantens salg.

#### **Uddrag af L 181 Bilag 5 (selskabsskatteloven § 2 C):**

Til nr. 5

Til stk. 8

Det foreslås, at det slås fast, at ved bedømmelsen af, hvem der er danske filialers og transparente enheders direkte ejere i § 2 C, stk. 1, skal udenlandske kommanditselskaber m.v. ikke anses for at være selskaber, hvis disse i deres hjemland anses for at være transparente enheder, selvom de udenlandske kommanditselskaber m.v. opfylder betingelserne i § 2 C.

Eksempel: Et moderselskab hjemmehørende i USA ejer hovedparten af et engelsk kommanditselskab, som igen ejer hovedparten af et dansk kommanditselskab. Der er ikke valgt international sambeskatning. Det engelske kommanditselskab betragtes efter engelske regler for at være en transparent enhed. Det amerikanske moderselskab har valgt, at såvel det engelske som det danske kommanditselskab skal anses for at være selvstændige skattesubjekter efter amerikanske regler. I dette tilfælde anses det amerikanske moderselskab for at være den direkte ejer af hovedparten af det danske kommanditselskab. Den foreslåede § 2 C finder anvendelse, og det danske kommanditselskab skal anses for at være et selvstændigt skattesubjekt.