

Endelig Afrapportering:

Skattely Brug og misbrug af kommanditselskaber

Marts 2016



SKAT

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 ved offentlige myndigheder	12
3	Proces.....	14
3.1	Udsøgning af erfaringsager	14
3.2	Fravalg af emner	16
3.2.1	Venturefonde	16
3.2.2	Projekt for ”Indsats overfor mindre anpartsvirksomheder og investorer heri”	16
3.3	Arbejdsprocessen – analyse og kontrol	17
3.3.1	Visitering	17
3.3.2	Materiale- og mødeindkaldelse	17
3.3.3	Indledende møde	17
3.3.4	Revision	18
3.3.5	Revision i udlandet.....	18
3.3.6	Afslutning af sagen.....	18
3.3.7	Vidensdeling i projektet	18
3.4	Udveksling af oplysninger med udlandet	19
3.4.1	Skattelyprojektet har anmodet udlandet om bistand	20
3.4.2	Konkret bistandsanmodning/tilstedeværelsesrevision	20
3.4.3	Anmodning til udlandet	21
3.4.4	Spontane oplysninger	21

4	Risiko	22
4.1	Risikogruppe 1 – Udenlandske ejere: Tema 1: Misbrug af reglerne.....	22
4.1.1	Problemstilling 1 - Danmark bruges som skattely	22
4.1.2	Problemstilling 2 - Manglende fast driftssted.....	24
4.1.3	Problemstilling 3 - Misbrug via højskattelænd	24
4.1.4	Problemstilling 4 - Hvidvaskning og korruption i udlandet	25
4.1.5	Problemstilling 5 - Transfer Pricing.....	25
4.1.6	Problemstilling 6 - Moms	26
4.2	Risikogruppe 1 – Udenlandske ejere: 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	Risikogruppe 2 – Danske ejere.....	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	Rådgivere	37
4.6	Resultater	39
5	Indsatsaktiviteter	41
5.1	Involvering af samarbejdspartnere.....	41
5.2	Presse	42
5.3	Afdækning af hvorvidt der er hul i lovgivningen.....	42
5.4	Generelle udfordringer	43
5.4.1	Sagsbehandlingstid- kontakt med kommanditselskabet / rådgiver	43
5.4.2	Samarbejde med udenlandske skattemyndigheder	43
5.4.3	Registrering af skattepligt	43
5.4.4	Manglende ejerregister	44
6	Leverancer.....	45
6.1.1	Misbrug af K/S'er til international skatteunddragelse	45
6.1.2	Misbrug af K/Sér - moms	46
6.1.3	Udnyttelse af reglerne	46
6.1.4	Rådgivere	46

7	Strukturel respons.....	47
7.1	Forslag nr. 1 / selskabsskattelovens § 2C	47
7.2	Forslag nr. 2 / Fast driftssted	47
7.3	Forslag nr. 3 / Tvangsopløsning – ingen substans i Danmark.....	48
7.4	Forslag nr. 4 / Tvangsopløsning – ej opfyldelse af dokumentationspligt	48
7.5	Forslag nr. 5 / nægtelse af rentefradrag	48
7.6	Forslag nr. 6 / Ejendomme i udlandet	49
7.7	Forslag nr. 7 / Ændringer i processer	49
8	Effekt	51
8.1	Succeskriterium 1 – Fungerer Danmark som skattely	51
8.2	Succeskriterium 2 – Udnyttelse af regler.....	51
8.3	Succeskriterium 3 – Kontroller til læring	52
8.4	Succeskriterium 4 – Rådgivernes rolle	52
8.5	Konklusion.....	53
9	Linksamling og bilag	54
9.1	Bilag 1: Relevante lovbestemmelser	55

1 Projektinformation

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

1.1 Resume

Nærværende rapport er den endelige afrapportering vedrørende brug og misbrug af danske kommanditselskaber. Skattelyprojektets delafrapportering blev afgivet den 4. februar 2015. Efterfølgende undersøgelser har resulteret i:

- Statuering af fuld skattepligt til Danmark samt skatteansættelse er foretaget. Der henvises til afsnit 4.6.
- Tvangsafmeldinger af momsregistreringer er foretaget. Der henvises til afsnit 4.6.
- Mulig revurdering af beskatningsgrundlag i andet EU land, således at dobbelt 'ikke-beskatning' undgås. Der henvises til afsnit 4.6.
- Det er konstateret, at et EU land ikke har overholdt tidsfristen for at afgive svar på bistandsanmodning. Der henvises til afsnit 5.4.2.
- Strukturel respons med tiltag til ny lovgivning og procesændringer er afgivet til Indsatsledelsen. Der henvises til afsnit 7.1-7.7.

Øvrige erfaringer, som skattelyprojektet har fået siden delafrapporteringen, er endvidere indarbejdet i nærværende rapport.

Sammenfatning af skattelyprojektets arbejde

Skattelyprojektet har via stikprøver undersøgt, hvorvidt 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.

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 sker anvendelse af kommanditselskaber til brug for aggressiv skatteplanlægning eller misbrug i udlandet, for den del af kommanditselskaber, der har udenlandske ejere.

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 ikke konstateret, at der er foregået ansvarspådragende skatteunddragelse i Danmark.

Enkelte erfaringsager er endnu ikke afsluttede, idet kommanditselskaber ikke har overholdt tidsfristerne for indsendelse af materiale.

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

Erhvervsstyrelsen har den 22. oktober 2015 sendt udkast til lovforlag i høring, der omhandler registrering af de reelle ejere af kommanditselskaber.

1.2 Skattelyprojektets baggrund

Brug og eventuel misbrug af kommanditselskaber er en ministerbestilling.

Baggrunden for ministerbestillingen er, at 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

Skattelyprojektet har fået til opgave at vurdere nedenstående problemområder i forhold til kommanditselskaber.

1. 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.

2. Udnyttelse af regler

SKAT vil undersøge problemstillinger om kommanditselskaber via skattelyprojektet. 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.

3. 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.

4. Rådgivernes rolle

Der vil blive indsamlet viden om rådgivernes rolle i anvendelsen af kommanditselskaber både internt og eksternt. Søgebotter, 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:

1. Projektinformation
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, pressen samt processuelle udfordringer.
6. Angiver leverancer til andre afdelinger.
7. Strukturel respons
8. 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.

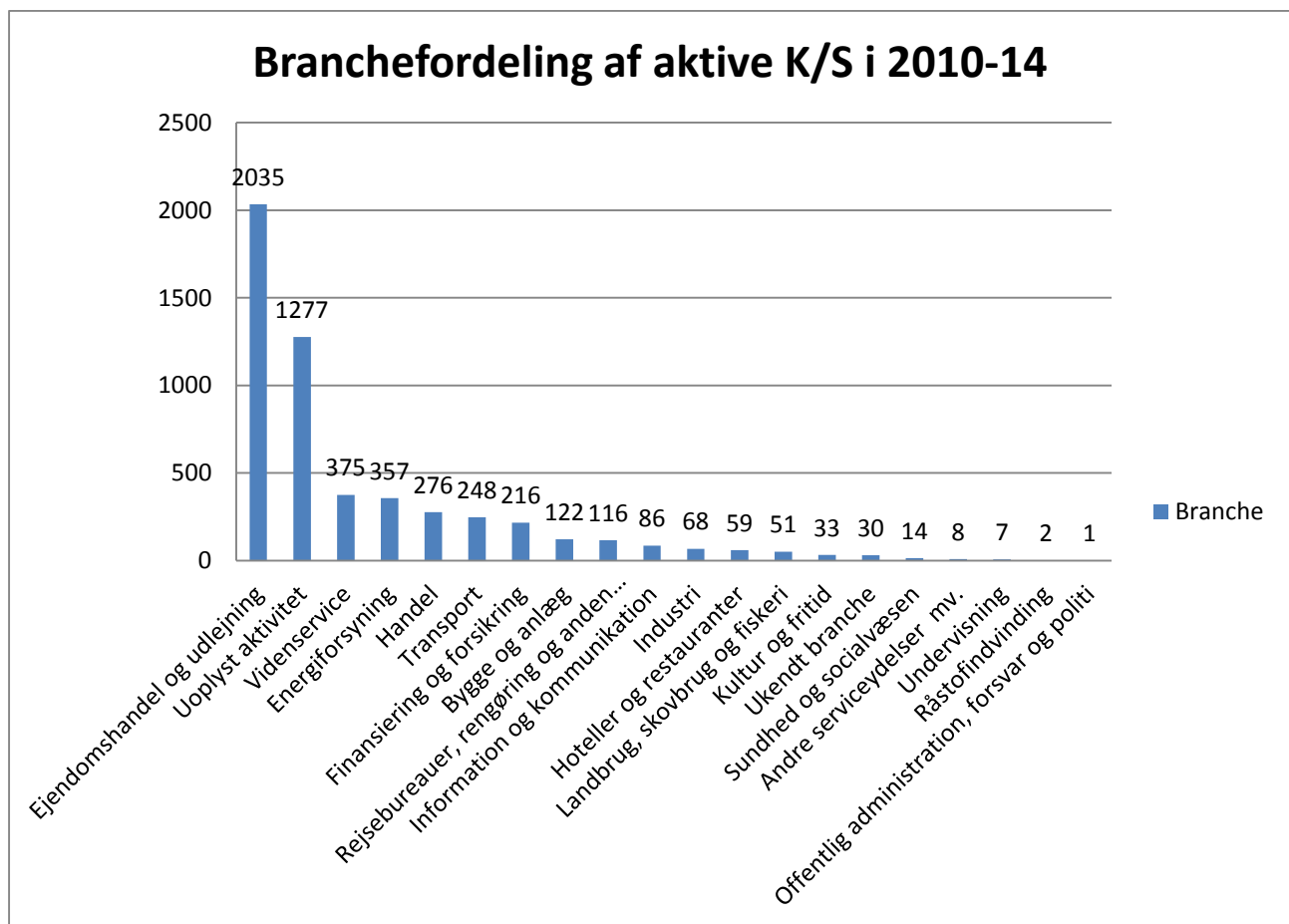


Diagram 1. Branchefordeling af aktive K/S'er. Tallene er baseret på aktive kommanditselskaber i 2010-14, med dataudtræk den 19. juni 2014

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 2010-14.¹

Hovedparten af kommanditselskaberne har danske ejere. Det skønnes, at ca. 384 ud af de 5.381 kommanditselskaber har udenlandske ejere.² Da det foreslåede ejerregister endnu ikke er etableret for kommanditselskaber, 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 mellem selskabsdeltagerne, idet der ikke er formkrav til aftalen, men aftaleret og retsprincipper er gældende.

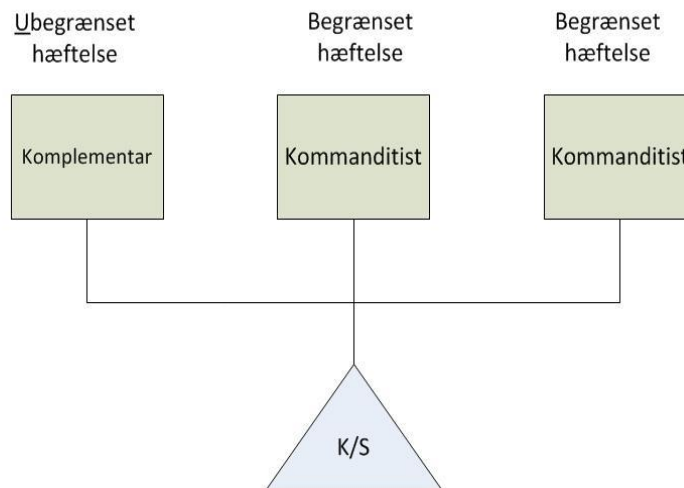
Kommanditselskaber er karakteriseret ved, at mindst en af deltagerne i virksomheden hæfter personligt, ubegrænset og solidarisk. Disse deltagere kaldes komplementarerne, mens andre af deltagerne alene hæfter med deres indskud. Disse deltagere kaldes kommanditisterne.

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:

¹ Dataene er fra Erhvervsstyrelsen udtrukket den 19. juni 2014.

² 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 1996,³ skal komplementaren have forvaltningsmæssige og økonomiske beføjelser. Det kan eksempelvis være deltagelse i den daglige ledelse, tegningsret eller vetoret 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 visse situationer anses 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.

³ 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 2015-2, 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 fastsatte bestemmelser.

Kommanditselskabet kan dog i henhold til årsregnskabslovens § 5 undlade at aflægge årsrapport og indsende en undtagelseserklæring, 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 ved offentlige myndigheder

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

Et kommanditselskab skal ifølge lov om visse erhvervsdrivende virksomheder⁴ registreres af de offentlige myndigheder, 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.

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.

De registrerede oplysninger er offentligt tilgængelige på 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 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.

⁴ 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.

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.⁵

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, bl.a. relevante regnskabstal⁶, ejeroplysninger⁷, Money Transfer-oplysninger⁸ 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.

Datagrundlaget er basis for fordelingen. 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.

Fordelingen i de to grupper er således:

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

⁵ Data fra Erhvervssystemet pr. 19. juni 2014.

⁶ Fra BIQ.dk

⁷ Ejeroplysningerne er baseret på oplysninger i regnskaberne og Erhvervssystemet og omfatter ofte kun komplementaren.

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

Skattelyprojektet har herefter foretaget en prioritering af kontrolemner. 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
- 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.⁹

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 bør dermed selvangive resultatet i selskabet i Danmark via ejernes selvangivelse.

Skattelyprojektet har valgt at bruge Money Transfer-oplysninger som et udsøgningsparameter. 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

⁹ 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.

- 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 Fravalg af emner

Skattelyprojektet har fravalgt nedenstående emner i nærværende rapport:

3.2.1 Venturefonde

Venturefonde behandles ikke selvstændigt i nærværende rapport.

Det skal dog nævnes, at kommanditselskaber også kan anvendes af udenlandske kapitalfondspartnere/venturefonde til mulig skatteundgåelse (dobbel ikke beskatning).

Hvis ledelsen, beslutningskompetencen, og styringen af et kommanditselskab 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 eller forretningslokaler tilhørende kommanditselskabet. Så hvis ventureselskaber/fonde er organiseret som danske kommanditselskaber, kan de således være skattepligtige i Danmark.^{10 11}

Vedrørende venturefonde henvises der til SKM2013.899.SR.

3.2.2 Projekt for "Indsats overfor mindre anpartsvirksomheder og investorer heri"

Projekt "Indsats overfor mindre anpartsvirksomheder og investorer heri"¹² undersøger skattereglerne for investorerne, herunder om anskaffelsessum/afskrivningsgrundlag er opgjort korrekt, og om fradragskontoen for kommanditister er opgjort korrekt eller ikke er udarbejdet.

Skattelyprojektets formål har ikke været at undersøge disse skattemæssige forhold, idet ovennævnte projekt afdækker problemstillingerne.

¹⁰ Der henvises til SKM 2009.72.LSR

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

¹² Projekt id: Iplannummer: 4012

3.3 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:

3.3.1 Visitering

De udsøgte sager er blevet fordelt og visiteret af sagsbehandlere.

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

Alle visiterede kontrolemner er oprettet i SKAT-ligning. Der er anvendt et informations-indsamlingseskema for at sikre, at sagerne er tilstrækkelig belyst.

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

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

Erfaringseskemaerne vil løbende blive indlagt i SKAT Ligning i takt med, at sagerne bliver afsluttet.

3.3.2 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 er indkaldt yderligere materiale, og der er afholdt møder med virksomheder og dennes rådgivere.

3.3.3 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.

3.3.4 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.

3.3.5 Revision i udlandet

Skattelyprojektet har gjort tiltag til at benytte revision i udlandet.

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

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.

3.3.6 Afslutning af sagen

I forlængelse af kontrollen afholdes ofte et afsluttende møde. På dette møde orienterer SKAT virksomheden om konklusionen om der er konstateret skattepligt til Danmark og om eventuelle påtænkte ændringer af indkomstopgørelsen.

Virksomheden har hermed mulighed for at fremkomme med sine kommentarer forud for sagens afgørelse. Dette er i overensstemmelse med helt almindelig procesbehandling i SKAT jf. bestemmelserne i skatteforvaltningsloven.

Der findes en skabelon til brug henlæggelse af en sag i SKAT Ligning.

3.3.7 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 kontrollsagerne.

Skattelyprojektet har udarbejdet et skema til erfaringsudveksling, som hver sagsbehandler har udfyldt i forbindelse med kontrollsagerne. 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.

3.4 Udveksling af oplysninger med udlandet

For at kunne afdække, hvorvidt danske kommanditselskaber bliver anvendt som led i skatteunddragelse¹³, 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

Alle oplysninger skal udveksles via SKATs Kompetente Myndighed. De Europæiske lande anvender et fælles mailsystem (CCN) for udveksling af oplysninger. Kontakt med lande uden for Europa foregår med almindelig post.

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.

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

¹³ Definition på skatteunddragelse = maksimal udnyttelse af mulighederne til minimering af skattebetalingen, men stadig inden for skattelovgivningens grænser.

stammer fra kriminalitet/korruption. Der anvendes ofte en sindrig koncernstruktur med selskaber i mange led, hvor ejernes identitet ikke umiddelbart er identificerbar.

Skattelyprojektet har løbende indhentet 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, der skal foreligge inden der kan foretages en vurdering af sagen.

3.4.1 Skattelyprojektet har anmodet udlandet om bistand

Skattelyprojektet har anmodet skattemyndighederne i et 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.

Efter næsten 1 år har SKAT fået et delvist svar, hvilket gør Skattelyprojektet i stand til at afgøre sagen. Der er ikke modtaget svar på anmodningen om en passiv tilstedeværelsesrevision.

3.4.2 Konkret bistandsanmodning/tilstedeværelsesrevision

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

Tilstedeværelsesrevisionen blev gennemført over 2 dage hos SKAT. Der er afholdt et opfølgende møde i sagen i udlandet.

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.

3.4.3 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.

Der er modtaget tilbagemelding fra de udenlandske skattemyndigheder.

3.4.4 Spontane oplysninger

Skattelyprojektet har fremsendt 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 væsentligt, at SKATs medarbejdere er opmærksomme på oplysninger, som kan være af interesse for udlandet.

Der er kun udvalgt 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 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 fået tilknyttet Money Transfer oplysninger, hvilket betyder, at de indeholder et grænseoverskridende element.

Det skal dog understreges, at problemstillingerne nedenfor er afdækket via en stikprøvekontrol.

4.1 Risikogruppe 1 – Udenlandske ejere: Tema 1: Misbrug af reglerne

Der er udtaget 15 sager til belysning af risici i forbindelse med udenlandsk ejerskab i kommanditselskaber. Gruppen med udenlandske ejere er opdelt i 2 temaer:

Tema 1: Misbrug af reglerne / se afsnit 4.1.1 til og med afsnit 4.1.6.¹⁴

Tema 2: Udnyttelse af skattereglerne / se afsnit 4.2.1 til og med afsnit 4.2.3¹⁵

Nedenfor er problemstillinger i risikogruppe 1 beskrevet.

4.1.1 Problemstilling 1 - Danmark bruges som skattely

Der er konstateret eksempel på, at kommanditselskaber bruges til international skatteunddragelse.

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.

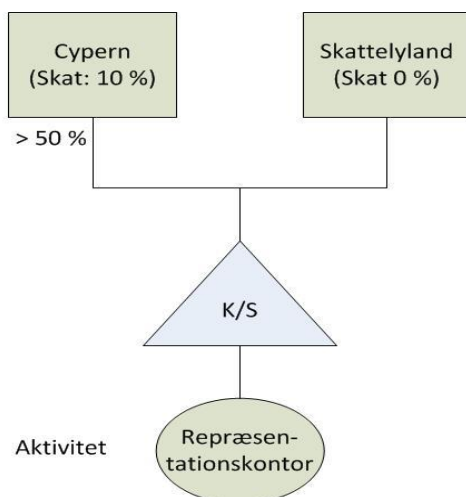
Der er ingen selskabsskat på hverken Gibraltar eller Seychellerne.

¹⁴ Der kan være ændret i eksemplerne for at sikre anonymitet.

¹⁵ Der kan være ændret i eksemplerne for at sikre anonymitet.

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. Cypern har en beskatning på kun 10 %¹⁶ og anser det danske kommanditselskab for transparent.

I figur 2 nedenfor vises et simplificeret eksempel for indkomståret 2012, 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.

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 skatteunddragelse.

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 visse 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. Der er ingen dokumentation for, at blanketterne rent faktisk er indsendt eller der faktisk er betalt skat til udlandet.¹⁷

¹⁶ Selskabsskat på Cypern var 10% til og med 2012, herefter er beskatningsprocenten 12,5%.

¹⁷ Det er ikke et krav efter selskabsskattelovens § 2 C, at der skal være indsendt selvangivelse og betalt skat i udlandet.

Skattelyprojektet har derfor sendt en bistandsanmodning til udlandet. I den konkrete sag er ejernes skattemæssige forhold klarlagt. Det er konstateret, at ikke al indkomst er blevet beskattet i udlandet.

Ved denne konstruktion kan man nedbringe skatteprocenten fra 25% i Danmark¹⁸ til godt 5 % af det samlede overskud.¹⁹

Omfanget af konstruktionen er usikkert, men der vil formentlig maksimalt være tale om 384 sager.²⁰

Se nærmere afsnit 6. Leverancer.

4.1.2 Problemstilling 2 - Manglende fast driftssted

I sager med udenlandsk ejerskab har Skattelyprojektet undersøgt, om man kan statuere fast driftssted til Danmark.²¹

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

Tendensen er, at flere kommanditselskaber med udenlandske ejer ikke anser sig for at have et fast driftssted og som følge heraf ikke bliver beskattet i noget land.

Skattelyprojektet har ikke kunne statuere fast driftssted her i landet. Derimod er der fundet stærke indikationer på, at driftsaktiviteten finder sted i udlandet.

Skattelyprojektet har fremsendt spontane oplysninger til udlandet således, at de udenlandske skattemyndigheder er blevet gjort opmærksom på forholdene.

4.1.3 Problemstilling 3 - Misbrug via højskatteland

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).

¹⁸ Selskabsskatten er 24,5 % i 2014 i Danmark.

¹⁹ 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). Fra 2013 er skatteprocenten 12,5% på Cypern.

²⁰ Der skal i den forbindelse henvises til afsnit 3.1 udsøgning af erfaringsager

²¹ Problemstillingen er omtalt i juridisk vejledning 2014-2, afsnit C.D.1.2.2.

Transaktionerne sker fra et skattely land, via kommanditselskabet og videre til andre højskattelände.

Skattelyprojektet og de udenlandske myndigheder har undersøgt sagen via en tilstedeværelsesrevision i Danmark og et opfølgende møde i udlandet. Sagen er kun delvist afsluttet, idet det overvejes at udvide kontrollen til flere lande.

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 ejer kredsen. Samtidig er der ikke dokumentation for, at varen/ydelsen er leveret.

Typisk er det selskaber, der er registreret i et land, der ofte bruges til skattekonstruktioner og i flere tilfælde kun med postkasseadresser/co-adresser. Komplementaren er ofte et kapitalselskab, der er registreret i et lavskattelände.

Handlen foregår med lande, hvor der er meget korruption og kriminalitet.²²

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 har sendt spontane oplysninger i konkrete sager.

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 ikke er ansatte i kommanditselskaberne. Via prisfastsættelsen kan der skabes høje fradrag i udlandet, mens der ikke sker tilsvarende beskatning af overskuddet i Danmark.

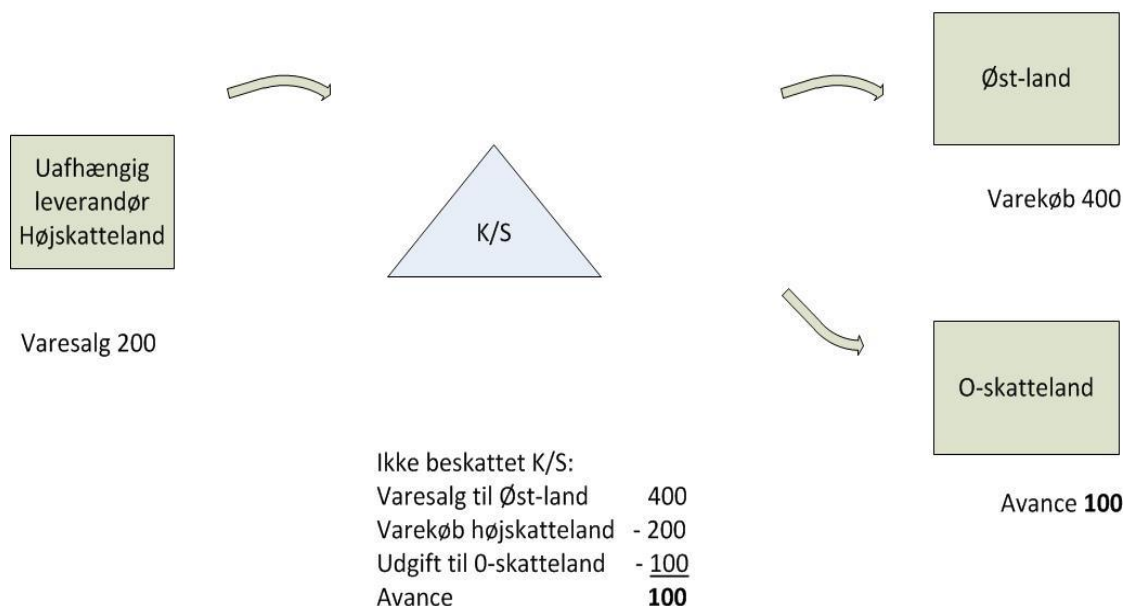
Ejerstrukturen, der er anvendt, er omtalt under problemstilling 1.

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

²² Der henvises til den globale organisation til bekæmpelse mod korruption "Transparency International". Se linksamling sidst i rapporten.

Da der ofte er tale om selskaber, der ikke er skattepligtige til Danmark, har SKAT ikke adgang til at indkalde transfer pricing-dokumentationen.

Problemstillingen kan simplificeres således i figur 3:



Det er konstateret, at der aflejres for store overskud i Danmark, hvor det er udenlandske selskaber/enheder, der er målet for misbruget.

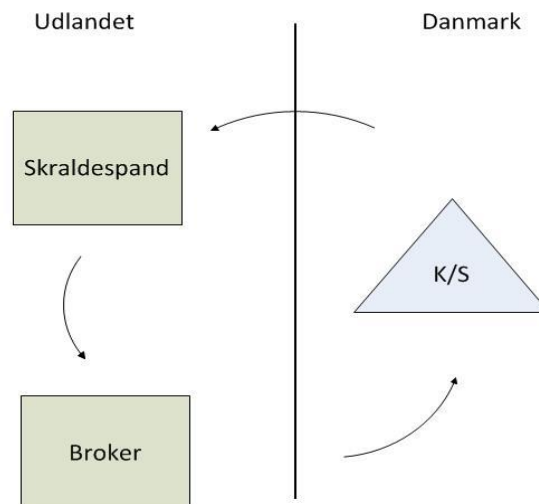
SKAT har sendt spontane oplysninger til udlandet vedrørende mistanke om fejlagtige afregningspriser.

4.1.6 Problemstilling 6 - Moms

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

Generelt 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 4 nedenfor vises et simplificeret eksempel:



Skraldespandsselskaberne oparbejder typisk en momsgæld 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 de seneste to år har fokus været på videresalg af mobiltelefoner, tablets, metalskrot samt el og gas. Momsloven er blevet ændret, så momsen på flere af disse områder skal afregnes af køberen i stedet for sælgeren (omvendt betalingspligt). På den måde undgås det, at salgsmomsen skal betales af skraldespandsselskaber i det sælgende led.

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

Skattelyprojektets erfaringsager har vist, at et kommanditselskab kan opnå momsregistrering til trods for, at der ikke udøves erhvervsmæssig virksomhed her i landet. Registrering i henhold til momsloven fordrer, at der er leverancer til og fra Danmark herunder og / eller egentlig etablering i Danmark, således at der udføres økonomisk virksomhed her i landet.

Der er foretaget nyt lovinitiativ på området, der har resulteret i ændringer af momslovens § 49, stk. 1, 2 og 3. pkt. 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. Bestemmelserne har virkning fra 1. januar 2015.

Skattelyprojektet har foretaget et antal tvangsafmeldinger af registreringsforhold i henhold til momsloven.

Særlig Kontrol har endvidere behandlet en udsøgning som skattelyprojektet har udarbejdet. Dette har resulteret i, at Særlige Kontrollen tillige har foretaget tvangsafmeldinger.

Se nærmere afsnit 6. Leverancer.

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.

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.

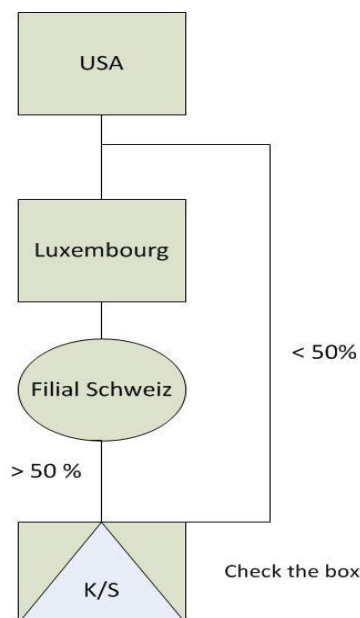
Den schweiziske kvalifikation af filialen som finansiel filial med dertilhørende brug af 'notional interest' regime er en begunstigende skatteordning, som i den konkrete sag betyder, at overskuddet (renteindtægter) ikke beskattes i Danmark, men beskattes med ca. 1,5 % i Schweiz.

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 6 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.

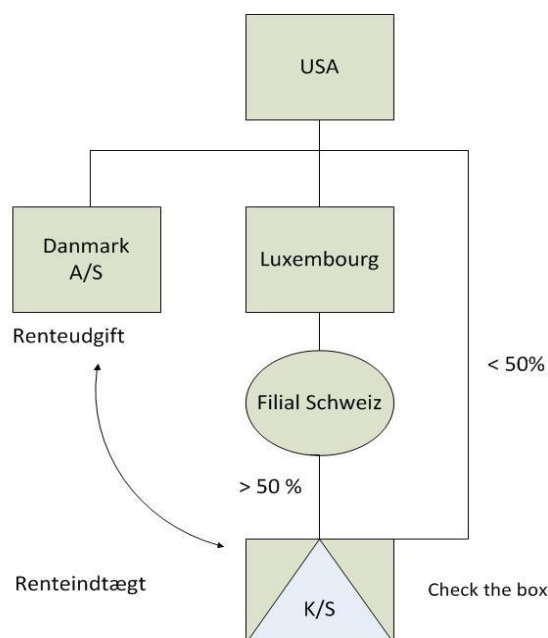
Hvis konstruktionen udnyttes fuldt ud betyder det, at 49,9 % af resultatet i kommanditselskabet beskattes med 0 %.²³

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 beskatning 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 deklarerer.

4.2.3 Problemstilling 9 - Rentefradrag

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

Nedenfor i figur 7 ses samme eksempel som i figur 3 og 4, men med et dansk aktieselskab og et koncerninternt lån:



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

²³ Beskatningen sker ved udbytteudlodninger, som kan udskydes uendeligt.

til kommanditselskabet, er et tocifret millionbeløb. Renteudgifterne overstiger i et af årene bagatelgrænsen i ovennævnte bestemmelser²⁴, 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.

²⁴ I henhold til selskabsskattelovens § 11 B er bagatelgrænsen på 10 mio. kr. I henhold til selskabsskattelovens § 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 Risikogruppe 2 – Danske ejere

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

Nedenfor er problemstillingerne i risikogruppe 2:

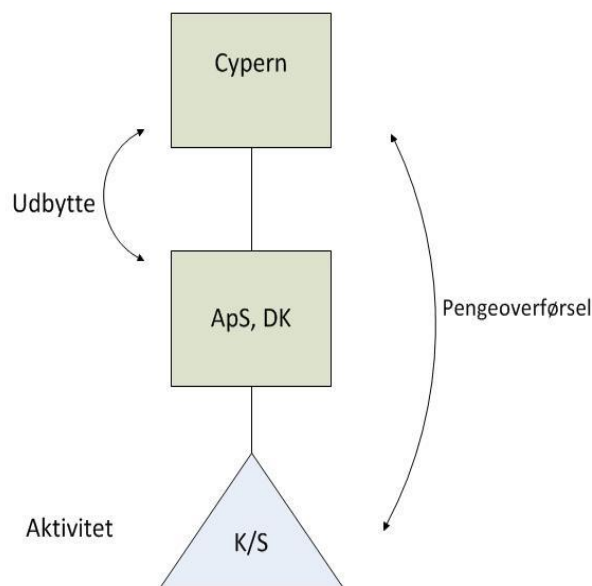
4.3.1 Problemstilling 10 - Udbyttebetaling, Cypern

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 8](#), vises et simplificeret eksempel:



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

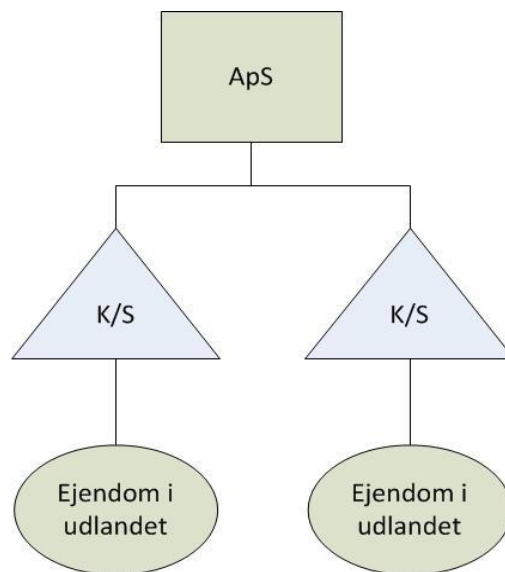
Forholdene kan gøre, at det kan være vanskeligt at kontrollere, hvad der efterfølgende sker med pengene.

4.3.2 Problemstilling 11 – Ejendomme

Skattelyprojektet har undersøgt, 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 9 ses 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.

Skattelyprojektet har kontaktet skattemyndighederne i et europæisk land 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.

Der er modtaget tilbagemelding om, at der ikke sker beskatning i det pågældende land. Det europæiske land overvejer at ændre deres interne beskatningsregler for området.

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 for investorer
- Uigennemsigthed for skattemyndighederne

En væsentlig grund til at anvende kommanditselskab som virksomhedsform er, at det som udgangspunkt ikke er et selvstændigt skattesubjekt. Dvs. at overskud eller underskud skal 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 en 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 med en beskatning 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 komplementarene, 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 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.

Hvis et udenlandsk ejet kommanditselskab ejer aktier i udlandet, så bliver udbytte fra disse aktier ikke beskattet i Danmark, idet kommanditselskabet er skattemæssigt transparent.

Anpartsprojekter anvender kommanditselskabsformen. 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.

Kommanditselskaber har for tiden fået et dårligt ry, da komplementaren ofte 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 skatteunddragelse.

4.5 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 kommanditselskaber 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 har i de relevante sager forsøgt at indhente ejeroplysninger og oplysninger om beskatningsforholdene fra skattemyndighederne i de pågældende lande.

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

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

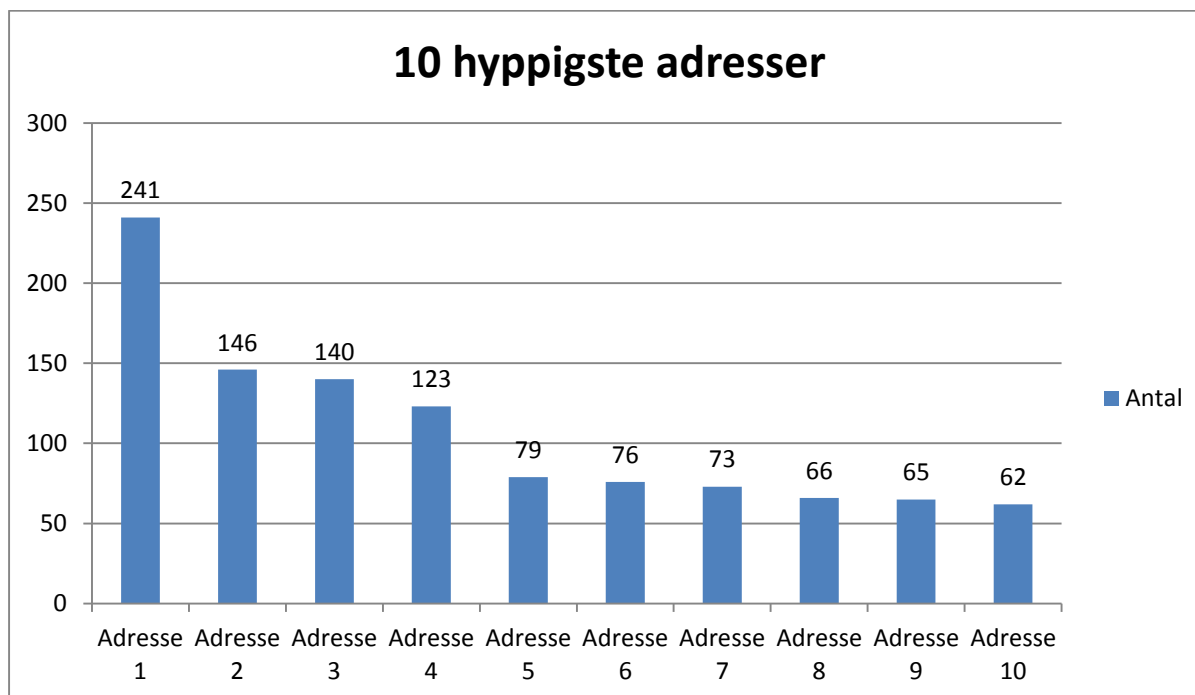


Diagram over koncentration af ejerskabet på de 10 hyppigst anvendte adresser.

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 konstruktion, der sender kapital i skattely.

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

4.6 Resultater

Nedenfor ses kontrolaktiviteten i Skattelyprojektet:

Sagstype	Antal udsøgte kontrolsager	Henlagt uden tilskrivning	Henlagt / ændring med tilskrivning	Tilskrevet Åbne sager	Igangværende uden tilskrivning
Kommanditselskab med udenlandske ejere (risikogruppe 1)	15	4	5	6	0
Kommanditselskab med danske ejere (risikogruppe 2)	12	8	2	1	1
I alt	27	12	7	7	1

Tabel 2. Kontrolaktivitet. Antallet er målt på CVR-numre- den 19. november 2015.

Skattepligt / provenu

Skattelyprojektet har som de første omkvalificeret et kommanditselskab, hvorefter beskatning skal ske som et kapitalselskab.

Projektet har anset et kommanditselskab for omfattet af den fulde skattepligt i henhold til selskabsskattelovens § 2 C. Der er fremsendt afgørelse med en ændring på ca. 11,7 mio. kr. for 3 indkomstår:

År	Ændring	Skatteprocent	Renter*	Provenu	Provenu inkl. renter
2012	9.176.955	25 %	0,7/ 0,8 i 24 md. , 19 pct.	2.294.238	2.730.143
2013	1.173.868	25 %	0,8*12= 9,6	293.467	318.118
2014	1.395.835	24,5 %	0,8*0=0	341.979	341.979
I alt	11.746.658			2.929.684	3.390.240

* Der tages forbehold for renteberegningen

Tvangsafmelding for registreringsforhold

Skattelyprojektet har fremsendt "afgørelse" til 4 kommanditselskaber om, at kommanditselskabets momsregistrering skal tvangsafmeldes jf. momslovens § 47, stk. 1, jf. § 49, stk. 1, 2. og 3. pkt.

Konsekvensen er, at virksomheden ikke må fortsætte driften, når registreringen er endeligt inddraget (opkrævningslovens § 11, stk. 11). Overtrædelse af dette vil være en stafbar handling jf. opkrævningslovens § 17, stk. 3.

Afdelingen Særlig Kontrol har tillige fortaget 9 tvangsafmeldelser, hvor der er taget udgangspunkt i den udsøgning, skattelyprojektet har oversendt. Der er endvidere foretaget en forhøjelse af momstilsvaret på ca. 11 mio. kr. i en af sagerne.

Kontakt til udenlandsk skattemyndighed

Der har været kontakt med udenlandske skattemyndigheder i flere sager for at få oplysninger om gældende skattelovgivning i de respektive lande. I en sag har henvendelsen medført, at den pågældende udenlandske skattemyndighed overvejer at revidere lovgrundlaget, således at dobbelt ikke-beskatning undgås.

Der er sendt bistandsanmodninger til følgende lande:

Bistandsanmodninger til udlandet	Antal
Cypern	3
Seychellerne	1
Tyskland	1
Sverige	1
Schweiz	1
Finland	1
I alt	8

Spontane oplysninger

Skattelyprojektet har sendt spontane oplysninger til flere lande for at gøre opmærksom på de skattemæssige problemstillinger i udlandet.

Projektet har sendt spontane oplysninger til følgende lande:

Spontane oplysninger til udlandet	Antal
Rusland	6
Rumænien	1
England	1
Finland	1
I alt	9

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

Strukturel respons

Skattelyprojektet har konstateret en række uhensigtsmæssigheder i den danske lovgivning og administrative processer.

Projektet har derfor sendt strukturel respons til Indsatsledelsen i Borger.

Det er SKATs afdeling Jura, der vurderer forslag til lovændringer og forestår en eventuel viderebearbejdning.

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 møder med afdelingen for Særlig Kontrol i forbindelse med vurderingen af risikoen, for at danske kommanditselskaber anvendes til momssvig.

De sager, der normalt bliver behandlet i Særlige Kontrol er 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. Transaktionerne er ofte almindelig samhandel med udlandet, udbyttebetalinger eller ind- eller udbetalinger på lån.

SKATs afdeling Jura har været kontaktet, og der har været afholdt møde omkring fortolkningen af selskabsskattelovens § 2 C. Yderligere har en problemstilling vedrørende venturefonde været forelagt.

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

5.2 Presse

Anvendelsen af danske kommanditselskaber 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 problemstillingen tæt. Børsen havde f.eks. en længere artikelrække 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.”²⁵

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. ²⁶

5.4 Generelle udfordringer

Nedenfor er de største udfordringer ved analyse- og kontrolarbejdet oplistet.

5.4.1 Sagsbehandlingstid- kontakt med kommanditselskabet / rådgiver

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 har i første omgang modtaget respons fra alle kommanditselskaber, som har modtaget en materialeindkaldelse.

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

Endelig kan det nævnes, at skattelyprojektets henvendelser i visse sager, bliver ignoreret efter den indledende kontakt.

5.4.2 Samarbejde med udenlandske skattemyndigheder

Det er en tidskrævende proces at indsamle oplysninger fra udenlandske skattemyndigheder.

Skattelyprojektet har oplevet, at en udenlandsk skattemyndighed ikke fuldt lever op til de aftaler, der er indgået med henblik på det internationale samarbejde. Konkret er der tale om, at skattelyprojektet har ventet i næsten 1 år på svar fra et europæisk land på en bistandsanmodning. Yderligere har landet ikke i første omgang reageret på fremsendte rykkerskrivelser ligesom, der ikke er givet svar på vores anmodning om en tilstedeværelsesrevision.

Disse faktorer forhøjer sagsbehandlingstiden væsentligt.

5.4.3. Registrering af skattepligt

Det er konstateret, at det rent systemmæssigt, er en udfordring at få registreret et kommanditselskab som fuld skattepligtigt. Problemet er at få dannet en årsopgørelse, herunder opgørelse af et skattekrav.

²⁵ Uddrag af L 181, bilag 5 er vedlagt i bilag 1. Link til bilaget fremgår af linksamlingen

²⁶ Uddrag af L 181, bilag 5 er vedlagt i bilag 1. Link til bilaget fremgår af linksamlingen

5.4.4. Manglende ejerregister

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 en udfordring, at der ikke findes noget ejerregister for kommanditselskaber, særligt når SKAT skal udsøge sager til analyse og kontrolmæssig vurdering. Det kan yderligere være vanskeligt og i visse tilfælde ikke muligt, at kontrollere at udenlandske ejere medregner deres respektive overskudsandele. Således er det ikke altid muligt at sikre, at der sker korrekt beskatning af overskud i et kommanditselskab.

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

Erhvervsstyrelsen har den 22. oktober 2015 sendt udkast til lovforslag om registrering af reelle ejere i høring. Forslaget medfører, at der fremover skal foretages registrering af reelle ejere i selskaber og andre tilsvarende juridiske personer, hvilket skal medvirke til øget gennemsigtighed og gøre det sværere at gemme sig bag forskellige selskabskonstruktioner.

6 Leverancer

Nedestående afsnit angiver leverancer til andre afdelinger/ projekter.

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

1. Misbrug af K/S'er til international skatteunddragelse
2. Misbrug af K/S'er - moms
3. Udnyttelse af reglerne
4. Rådgivere

6.1.1 Misbrug af K/S'er til international skatteunddragelse

Skattelyprojektet kan konkludere, at der er en vis risiko for, at kommanditselskaber med udenlandske ejere anvendes til brug for aggressiv skatteplanlægning. Omfanget er usikkert, men Skattelyprojektet vurderer, at 205 kommanditselskaber ud af 384 kommanditselskaber, kan indeholde en forøget risiko.

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. Se afsnit 3.1.

Vurderingen er, at en udsøgning og kontrol af risikosager kan have effekt på skattegabet i Danmark, hertil kommer at der formentlig også kan være tale om skatteunddragelse i udlandet.

Skattelyprojektet vurderer, at hvis der ønskes en fuld kortlægning af risici for misbrug af kommanditselskaber til brug for aggressiv skatteplanlægning, skønnes det, at der skal anvendes 25 årsværk²⁷ til opgaven.

Skattelyprojektet vil i efteråret 2017 sikre, at der foretages en måling på ændringer i kommanditselskabers adfærd. Dette skal ske efter, at det nye ejerregister er blevet implementeret.

²⁷ 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.

6.1.2 Misbrug af K/Sér - moms

Det er konstateret, at kommanditselskaber bruges til momssvig i udlandet (afsnit 4.1.6).

Skattelyprojektet har foretaget en udsøgning af kommanditselskaber, hvor det skønnes, at der er en forøget risiko for, at der sker momssvig, via de danske kommanditselskaber. Der er 102 kommanditselskaber med udenlandske ejere, der er registreret for en pligt, herunder momspligt / import / eksport.

Skattelyprojektet har overdraget udsøgningen på 102 risikosager til SKATs afdeling Særlig Kontrol, som herefter har vurderet, i hvilket omfang kontrolmæssig gennemgang er påkrævet.

Risikosagerne kan have effekt på skattegabet i Danmark, men momsunddragelsen sker oftest i udlandet.

Skattelyprojektet og Særlig Kontrol har foretaget tvangsafmeldning af momsregistreringer som følge af de udførte kontroller.

6.1.3 Udnyttelse af reglerne

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

Skattelyprojektet har blandt andet undersøgt, om der kan ske dobbelt ikke-beskatning af et dansk kommanditselskab, der ejer ejendomme i udlandet.

Skattelyprojektet har henvendt sig til en udenlandsk skattemyndighed for afklaring af beskatningen i det pågældende land. Konsekvensen er, at landet overvejer at revurdere deres lovgivning på området.

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 Strukturel respons

Skattelyprojektet har konstateret en række uhensigtsmæssigheder i den danske lovgivning, hvilket betyder, at de danske kommanditselskaber og andre personselskaber kan bruges til skatteunddragelse i udlandet eller til skatteoptimering.

På baggrund af problemstillinger nævnt i afsnit 4 foreslår Skattelyprojektet nedenstående tiltag i forhold til ny lovgivning og ændringer til processer.

7.1 Forslag nr. 1 / selskabsskattelovens § 2C

Det er konstateret, at ejerne af kommanditselskaber kan være placeret i et land, som anser kommanditselskabet for skattemæssigt transparent for derved at undgå at blive omfattet af den fulde skattepligt efter selskabsskattelovens § 2 C. Resultatet i kommanditselskaberne bliver enten ikke selvangivet hos ejerne i udlandet eller det sker til en meget lav beskatning.

Det er endvidere konstateret, at beskatningen i udlandet kan reduceres ved at foretage en anden fordeling af overskuddet mellem komplementarer og kommanditister via en indgået aftale om overskudsfordelingen. Dette sker ved, at man placerer for store overskudsandele i lande, der har lav eller ingen beskatning af indkomsten. Der henvises til afsnit 4.1.1, 4.1.3 og 4.1.5.

For at undgå den nuværende retstilstand foreslås en ændret og opdateret lovgivning, således:

1. at der er beskatningsadgang i Danmark, når et kommanditselskabet er transparent i udlandet, og det er konstateret, at der faktisk ikke er betalt skat i udlandet hos de udenlandske ejere, altså en udvidelse af anvendelsesområdet for selskabsskattelovens § 2C.

7.2 Forslag nr. 2 / Fast driftssted

Nogle danske kommanditselskaber undgår dansk og udenlandsk beskatning via indtægtsgivende aktivitet i udlandet. Dette sker fra ikke beskattede/ikke registrerede repræsentationskontorer i udlandet. Virksomhedens aktiviteter foregår bl.a. i lande, hvor der er meget korrupsion og kriminalitet.

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. Der henvises til afsnit 4.1.2.

For at undgå den nuværende retstilstand foreslås en ændret og opdateret lovgivning, således:

2. at der sker en præcisering, vedrørende betingelse for dansk skattefrihed ved fast driftssted og fast ejendom i udlandet, jf. selskabsskattelovens § 8, stk. 2.
at skattefriheden skal være betinget af, at der er registeret et fast driftssted med dokumenterbar forretningsmæssig substans i udlandet.

at skattefriheden skal være betinget af, at der er betalt skat i udlandet, af den indkomst, der relaterer sig til det faste driftssted.

7.3 Forslag nr. 3 / Tvangsopløsning – ingen substans i Danmark

Ejerne af kommanditselskaberne er bl.a. kapitalselskaber med udenlandske postkasseadresser/ co-adresser. Der findes typisk ingen ansatte i Danmark, og det danske kommanditselskab er reelt 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 koncernset-up ved at følge pengesporet, idet transaktionerne ikke nødvendigvis sker via danske pengeinstitutter.

3. at det ikke skal være muligt at opretholde et kommanditselskab uden egentlig erhvervsmæssig substans i Danmark, herunder at det gøres muligt for SKAT at kunne tvangsopløse kommanditselskaber i sådanne situationer.

7.4 Forslag nr. 4 / Tvangsopløsning – ej opfyldelse af dokumentationspligt

I dag er det kun Erhvervsstyrelsen, der har mulighed for at tvangsopløse et kommanditselskab. SKAT kan tvangsafmelde for diverse pligter som moms, A-skat mv., men en egentlig lukning af selve CVR nummeret, kan kun ske hos Erhvervsstyrelsen.

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

Kontrolarbejdet i projektet har vist, at vi ofte ikke modtager fyldestgørende dokumentation og at der ofte sker store overskridelser af tidsfrister. Der henvises til afsnit 5.4.

For at undgå den nuværende retstilstand foreslås en ændret og opdateret lovgivning, således:

4. at mangel på indsendelse af relevante og nødvendige oplysninger til belysning af kommanditselskabets skattepligt mv. medfører, at SKAT får mulighed for at kunne tvangsopløse kommanditselskabet.

7.5 Forslag nr. 5 / nægtelse af rentefradrag

Skattelyprojektet har konstateret, at der oprettes gældsbreve mellem to danske enheder.

Konsekvensen er, at lån mellem et dansk aktieselskab og et dansk kommanditselskab med udenlandsk ejerskab kan betyde, at renteudgiften i det danske aktieselskab får en høj fradragsværdi på 25 %, mens den modsvarende indtægt i det danske kommanditselskab beskattes i udlandet med en skatteprocent tæt på 0.

Der henvises til afsnit 4.2.3.

For at undgå den nuværende retstilstand foreslås en ændret og opdateret lovgivning, således:

5. at der ikke indrømmes rentefradrag i Danmark på gæld til kommanditselskaber, hvor der ikke sker en beskatning af den modsvarende renteindtægt med en vis minimumsbeskatning.

7.6 Forslag nr. 6 / Ejendomme i udlandet

Vedrørende kommanditselskaber, som ejer ejendomme i udlandet, er det konstateret, at der kan ske dobbelt ikke-beskatning af indkomsten i kommanditselskaber. Ejendomme, der indirekte er ejet af et dansk aktie- eller anpartsselskab, via et kommanditselskab, kan i visse tilfælde undgå dansk og udenlandsk beskatning.

Problemstillingen er ikke uvæsentlig, idet kommanditselskabsformens er meget anvendt inden for ejendomshandel og udlejning. Der henvises til afsnit 4.3.2 for en nærmere beskrivelse.

For at undgå den nuværende retstilstand foreslås en ændret og opdateret lovgivning, således:

6. at der indføres en subsidiær beskatningsret, vedrørende kommanditselskaber, der ejer fast ejendom i udlandet (selskabsskattelovens § 8, stk. 2).

7.7 Forslag nr. 7 / Ændringer i processer

Skattelyprojektet har konstateret følgende processuelle problemstillinger:

Registrering for selskabsskat

Skattelyprojektet er blevet opmærksom på, at det kan være et praktisk problem, hvis transparente enheder eller filialer vil lade sig registrere for pligt for selskabsskat (selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 2, jf. § 2 C eller § 2, stk. 1, litra a.).

SKAT har modtaget en henvendelse fra et kommanditselskab, der har haft problemer med at blive registreret for selskabsskat. Dette til trods for henvendelser til både Erhvervsstyrelsen og SKAT.

Det er pt. uklart, hvordan en hidtil transparent enhed eller en filial af en udenlandsk virksomhed, i praksis skal lade sig registrere for selskabsskattepligt i Danmark, for at kunne komme til at betale skat.

Hjemstederklæring

SKAT bør sikre, at en registrering for selskabsskat ikke opnås på et fejlagtigt grundlag. Der bør ske en realitetsbehandling af skattepligtsanmodninger. I en konkret henvendelse har et kommanditselskab en omsætning og resultat på 0 kr., adresse på et kontorhotel og en udenlandsk direktør. Et sådant virksomhedsgrundlag fordrer ikke umiddelbart behov for registrering for selskabsskat.

Konsekvensen af fejlagtig registrering kan være, at der kan udstedes en "hjemstederklæring". Denne kan anvendes til uhensigtsmæssige formål, herunder eventuel fritagelse for beskatning i udlandet.

Der findes 2 elektroniske blanketter for registreringsforhold hos Erhvervsstyrelsen på www.virk.dk. Der er ingen rubrik på skemaerne, hvor et kommanditselskab kan tilkendegive et ønske om at blive registreret for pligt til at betale selskabsskat.

Den ene blanket "Anmeldelse til Erhvervsstyrelsen" anvendes til registrering af en ny virksomhed / et nyt selskab. Den anden blanket "Ændringsblanketten" anvendes såfremt virksomheden / selskabet skal registreres for følgende pligter: Moms herunder import / eksport, Lønsumsafgift, A-skat / ATP mfl.

For at undgå den nuværende tilstand foreslås en ændret og opdateret praksis, således:

7. at der tilføjes et punkt på de eksisterende skemaer på virk.dk

at der udarbejdes en vejledning til placering på både SKATs og Erhvervsstyrelsens hjemmesider.

at SKAT / Erhvervsregistreringen og Erhvervsstyrelsen i fællesskab finder en forretningsgang for registrering af selskabsskat.

8 Effekt

Nedenstående afsnit opsummerer om projektet har opnået succeskriterierne.

8.1 Succeskriterium 1 – Fungerer Danmark som skattely

Det skal konkret afdækkes, om danske regler anvendes som skattely over for 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 kan 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 momssvig m.v. i udlandet.

- I en af de 8 sager har skattelyprojektet anset kommanditselskabet for fuldt skattepligtigt til Danmark, hvor konsekvensen er, at der er foretaget beskatning af kommanditselskabets overskud.
- Der er foretaget / planlagte tvangsafmeldinger for momsregistrering. Konsekvensen for kommanditselskaberne er, at det vil være strafbart at fortsætte virksomheden i Danmark.
- Der er foretaget en regulering af momstilsvaret for et kommanditselskab.
- Skattelyprojektet har sendt bistandsanmodninger til udlandet.
- Skattelyprojektet har i samarbejde med et skandinavisk land gennemført en tilstedeværelsesrevision her i landet. Revisionen er fulgt op med møder i udlandet.
- Skattelyprojektet kan konstatere, at en udenlandsk skattemyndighed ikke overholder fristerne i udvekslingsaftalen. Der er tale om et land, der ofte anvendes i skattelykonstruktioner.
- Der er sendt spontane oplysninger i de sager, hvor der har været mistanke om, at der sker unddragelse eller lignende i udlandet.
- Skattelyprojektet har givet strukturel respons på området til Indsatsledelsen.

8.2 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 er kommet til den konklusion, at danske kommanditselskaber anvendes som led i grænseoverskridende regeludnyttelse.

- Skattelyprojektet har konstateret, at de danske skatteregler udnyttes i forbindelse med skatteplanlægning af udenlandske koncerner. Dette sker via de danske rentefradragsregler.
- Skattelyprojektet har afdækket at der i et konkret EU land, kan ske udnyttelse af de danske skatteregler via ejendomme placeret i udlandet.
- Skattelyprojektets henvendelse til en udenlandsk skattemyndighed har betydet, at landet overvejer at revurdere deres lovgivning på området.
- Skattelyprojektet har givet strukturel respons på området til Indsatsledelsen.

Konklusionerne er baseret på en stikprøvekontrol, idet der i alt er udtaget 27 kommanditselskaber.

8.3 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:

Skattelyprojektets finder, at projektets mål er indfriet.

- Skattelyprojektet afleverede ultimo 2014 en delafrapportering.
- Skattelyprojektet har gennemført et passende antal kontroller.
- Skattelyprojektet har afdækket problemstillingerne i nærværende afrapportering, herunder afgivelse af strukturel respons.

Konklusionerne af skattelyprojektets arbejde kan anvendes i det fremtidige kontrolarbejde med kommanditselskaber.

8.4 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.

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.

Skattelyprojektets emne "brug og misbrug af kommanditselskaber" har overdraget de indsamlede oplysninger til et selvstændigt analyseemne "Rådgivere".

8.5 Konklusion

Det er konstateret, at danske kommanditselskaber kan anvendes som skattely eller medvirker hertil.

Ydermere kan kommanditselskaber anvendes til bevidst skatteoptimering og derved en udnyttelse af regelsættet, der påvirker det danske skattegab.

Der er afdækket skattemæssige uhensigtsmæssigheder, der ikke kan korrigeres efter gældende dansk ret. Det er muligt at sende penge i skattely, uden at der er tale om strafbar skatteunddragelse, idet der kan være tale om lovlig skatteoptimering. En sådan erfaring er nyttig, idet der kan gøres tiltag for at lukke huller i lovgivningen.

Hovedparten af de danske kommanditselskaber anvendes lovligt i Danmark.

Det vurderes, at ca. 7 %²⁸ af kommanditselskaberne har en forøget risiko for at være anvendt til brug for aggressiv skatteplanlægning eller misbrug.

Der er typisk tale om situationer med kommanditselskaber, der har udenlandske ejere i form af selskaber, der har hjemsted i lavskattelande.

²⁸ $384 * 100 / 5.381 = 7,1$ %. Selskaber med udenlandske ejere *100/aktive kommanditselskaber i perioden 2010-2014. Data er baseret på et ufuldstændigt datamateriale grundet manglede ejerregister

9 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

L 181 Bilag 5 (2007-08):

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

Erhvervsstyrelsen har sendt udkast til lovforslag, som vedrører registrering af reelle ejere, i høring den 22. oktober 2015:

<https://erhvervsstyrelsen.dk/lovforslag-om-reelle-ejere-i-hoering>

9.1 Bilag 1: Relevante lovbestemmelser

LBK nr. 1082 af 14/11/2012. Selskabsskatteovens 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 driftssteds 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 afståelsessumme 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 frafaldes 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 udbyttemodtagende 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 frafalde 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 overførselstidspunktet.

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.