

Udskriftsdato: 18. december 2025

AFG nr 10061 af 26/09/2017 (Gældende)

Partnerselskab - fast driftssted - solcelleanlæg

Ministerium: Skatteministeriet

Journalnummer: 17-0790672

Partnerselskab - fast driftssted - solcelleanlæg

Skatterådet bekræftede, at et tysk selskab vil være begrænset skattepligtig til Danmark via selskabets deltagelse i et partnerselskab, der driver et solcelleanlæg i Danmark.

Skatterådsmøde 26. september 2017 - SKM2017. 620. SR

Spørgsmål:

Kan det bekræftes, at Selskab A vil være omfattet af selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra a?

Svar:

Ja.

Beskrivelse af de faktiske forhold

Selskab A er et tysk selskab, der er ejet 100% af Person A. Selskabet er beliggende i Tyskland, hvor det har skattemæssigt hjemsted.

Et tysk GmbH stiftes på baggrund af reglerne i 'Gesetz betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung, GmbHG', som er loven for selskaber med begrænset hæftelse.

Selskabet er omfattet af Handelsgesetzbuch, hvor selskabsformen GmbH '*Gesellschaft mit beschränkter Haftung*' beskrives i dennes § 13. Selskabsformen GmbH svarer til den danske selskabsform Anpartsselskab, hvor der er begrænset hæftelse for selskabsdeltagerne. Enheden anses både som et selvstændigt juridisk enhed og selvstændigt skattesubjekt efter såvel tysk lovgivning og dansk praksis.

Selskab A er stiftet primo 2017. Selskabets aktivitet er deltagelse i andre tyske og udenlandske selskaber, samt drift af solcelleanlæg både indenfor og uden for Tysklands grænser.

Selskab A har intention om at købe et dansk selskab, Selskab B, som er beliggende i Danmark. Dette selskab vil både før og efter købet have hjemsted i Danmark.

Selskab B ejes i dag 100% af Selskab C, der er hjemmehørende i Tyskland.

En del af købesummen vil blive refinansieret ved hjælp af et mezzaninlån.

Selskabet udøver erhvervmæssig aktivitet i form af solceller beliggende på dansk jord. De ledelsesmæssige beslutninger vil blive truffet i Danmark. Selskabet har både juridisk og faktisk rådighed over lokaler i Danmark. Generalforsamlinger og bestyrelsesmøder bliver hovedsageligt blive afholdt i Danmark.

Selskab B ejer en solcellepark. Parken består af X antal individuelle solcellepaneler og X antal invertere med en samlet kostpris på ca. EUR X. Opførslen af parken blev foretaget af Selskab D og Selskab E, der stod for hhv. modulerne og øvrige materialer.

Modulerne har en samlet anskaffelsessum på EUR X., øvrige materialer og opførsel EUR X. og omkostninger til rådgivere og udvikling EUR X.

Solcelleparken står på Sted A, med hvem der er indgået en uopsigelig lejekontrakt frem til 20xx.

Selskabet har indgået aftale med Selskab F omkring salg af den producerede el.

Anlægget er finansieret hos Bank A med i alt EUR X., mens at den resterende del af kostprisen er finansieret hos moderselskabet.

En del af købsprisen vil blive refinansieret af et mezzaninlån. Renterne tilknyttet dette lån, vil i Danmark blive behandlet på samme vis som var renterne oppebåret i Tyskland.

På nuværende tidspunkt har Selskab B selskabsformen Anpartsselskab. Det er planlagt at det omdannes til et Partnerselskab i den nærmeste fremtid. Omdannelse fra en virksomhedsform til en anden kræver, at der er lovhjemmel hertil. Hvis der ikke er en sådan lovhjemmel, vil det ikke være muligt at omdanne selskabet. Der er ikke lovhjemmel i selskabsloven til at omdanne fra et Anpartsselskab til et Partnerselskab, hvorfor omdannelsen skal foretages i to steps. Først omdannes Andelsselskabet til et Aktieselskab, jf. selskabslovens §§ 319-320. Derefter omdannes Aktieselskabet til et Partnerselskab, jf. selskabslovens § 323.

Der vil ved omdannelsen til Partnerselskab hverken flyttes aktiver eller passiver til den udenlandske ejer. Al aktivitet og drift vil forsætte uændret efter omdannelsen. Det er således udelukkende selve selskabsformen der ændres i forbindelse med omdannelsen, hvor aktiver, passiver og drift vil være som det fremgår af vedlagte årsrapport for Selskab B.

Det er endnu ikke besluttet, hvorvidt omdannelsen vil foretages før salget af aktierne til Selskab A eller om omdannelsen først vil påbegyndes efter købet.

Omdannelsen til et Partnerselskab vil udløse likvidationsbeskatning.

Vedlagt til anmodning om bindende svar er seneste årsrapport og skattebilag for Selskab B.

I forbindelse med besvarelsen af vores spørgsmål, skal det bemærkes at Person A og Selskab A er involveret i et partnerskab, hvor Person A har status som 'Atypical Silent Partner'. De har indgået et 'co-entrepreneurship' efter reglerne i den Tyske lov om indkomstskat § 15, stk. 1, 1. sætning nr. 2. Partnerskabet består af en ejer (Selskab A) og en silent partner (Person A).

Yderligere skal det bemærkes, at såfremt omdannelsen gennemføres efter Selskab A køber det danske selskab, så etableres partnerskabet til Person A først efter overdragelsen.

Person A er indtrådt med kapital der svarer til cirka 99% af aktiekapitalen i Selskab A, hvorfor han vil modtage cirka 99% af selskabets resultat. Dette bidrag sker kontant til selskabet. Fra et juridisk perspektiv etablerer bidraget et låneforhold mellem Selskab A og Person A.

Partnerskabet er reguleret i Handelsgesetzbuch §§ 230-237, hvori rettighederne for Silent Partner fremgår. Derudover kan parterne i partnerskabet indgå en intern aftale, hvor Silent Partner kan få yderligere rettigheder.

Parterne har indgået '*Agreement about the formation of an atypical silent partnership*' herefter benævnt som 'Aftalen'. Heri fremgår betingelserne for partnerskabet samt de rettigheder Person A opnår som Atypical Silent Partner. Aftalen er vedlagt anmodningen om bindende svar.

Som *Atypical Silent Partner* modtager Person A svarende til hans tvungne bidrag til kapitalen, det overskud eller tab der generes i Selskab A. Person A tager del af såvel profit som tab, aktiver og passiver, men samtidigt også en del af de skjulte reserver heri goodwill. Derudover har Person A en aktiv part i selskabets beslutningsorgan. Selskabet skal informere Person A, når der skal tages beslutninger af en væsentlig karakter og som anses at overstige sædvanlige driftsmæssig foretagen.

Ifølge Aftalen skal Selskab A som ejer lede partnerskabet mellem Selskab A og Person A, dog har Person A retten til indsigelser mod de ledelsesmæssige beslutninger, jf. den tyske selskabslov § 164. Dertil skal Person A give forhåndsgodkendelse på visse beslutninger, som er oplistet i art. 4, stk. 2 i partnerskabsaftalen;

- Indgå aftaler med løbende forpligtelser – især ansættelse-, leasing -og licensaftaler.
- Kontrakter der resulterer i en økonomisk forpligtelse af mere end XX EUR på vegne af Person A.
- Tildeling til en prokura eller til anden advokat.
- Opkøb, salg eller tilegnelse af byrde i henhold til fast ejendom, rettigheder tilsvarende fast ejendom og rettigheder i fast ejendom.
- Formodning om kaution, garantier eller lignende forpligtelser som er i linje med selskabets kurs for forretning.
- Opkøb, opstart, opløsning eller salg af virksomhed og enheder i virksomhed.
- Ændringer, tilføjelser eller tilbagekaldelse af forretningsaftaler
- Indgåelse af kreditaftaler
- Samtlige usædvanlige transaktioner omfattet af den Tyske Selskabslov (Handelsgesetzbuch) § 116, stk. 2.

Det bidrag Person A betaler til Selskab A behandles ikke som egenkapital, men derimod som fremmedkapital (lån). I forhold til et skattemæssigt perspektiv anses bidraget som egenkapital.

I Tyskland er der ingen bestemmelser der regulerer de eksterne forhold for selve partnerskabet, da dette ikke involverer sig i eksterne forhold. Partnerskabet vedrører kun Selskab A og Person A. For det interne forhold mellem Selskab A og Person A i stilling som *Atypical Silent Partner* er det reguleret af de tyske obligationsretslige regler.

Ved besvarelse af det stillede spørgsmål kan SKAT ligge til grund, at Selskab A anses for såvel en selvstændig juridisk enhed samt selvstændigt skattesubjekt efter tysk lov. Selskab A vil eje 100 pct. af selskabskapitalen i det danske selskab (fremtidigt partnerselskab) og kontrollere 100 pct. af stemmerettighederne.

SKAT kan lægge til grund, at et dansk partnerselskab også anses for en skattemæssig transparent enhed i Tyskland.

Derudover skal SKAT lægge til grund, at selskabsformen GmbH svarer til det danske aktieselskab, hvorfor selskabsdeltagerne ikke hæfter personligt for selskabets forpligtelse og anses som tilsvarende selskab som dem nævnt i selskabsskattelovens § 1.

Spørgers opfattelse og begrundelse

Vi mener at det stillede spørgsmål skal besvares med ”ja”.

Selskab A ønsker at få bekræftet, at de bliver beskattet efter selskabslovens § 2, stk. 1, litra a, hvilket omhandler begrænset skattepligt til Danmark af de indtægter der deri fremgår af litra a-h. uagtet at selskabet indgår i et partnerskab med en *Atypical Silent Partner*, hvor denne har bidraget med 99% af kapitalen i selskabet.

Det er spørgers opfattelse, at det danske Partnerselskab vil udgøre et fast driftssted i Danmark efter reglerne i selskabsskattelovens § 2, stk. 1, hvorfor det tyske selskab Selskab A skal beskattes efter selskabsskattelovens regler og tilhørende skatteprocent, som på nuværende tidspunkt er 22 pct.

Det pointeres at dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Tyskland indeholder en ikke-diskriminations-klausul, hvorfor et udenlandsk selskabs fast driftssted i Danmark ikke må diskrimineres i

forhold til indenlandske hjemmehørende selskaber, jf. Art. 41. Heraf skal forstås at et dansk fast driftssted af et udenlandsk selskab fra EU skal ligebehandles med et dansk selskab, herunder i henseende til beskatning og skattesats.

Begrænset skattepligt for udenlandske selskaber i Danmark reguleres i selskabsskattelovens § 2, stk. 1. Bestemmelsen omhandler udenlandske selskaber mv. af tilsvarende art, som de selskaber der nævnes i selskabsskattelovens § 1, er skattepligtige til Danmark, når de har indtægter i Danmark af dem nævnt i selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra a-h. Det er en betingelse for skattepligten at selskabet udøver erhverv med fast driftssted i Danmark eller deltager i en erhvervsvirksomhed med fast driftssted i Danmark, jf. selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra a.

Et fast driftssted er etableret, hvor et foretagende har en del af sin erhvervsvirksomhed i et andet land end hvor det er hjemmehørende.

Fortolkningen af fast driftssted i selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra a, skal ske i overensstemmelse med OECD's Modeloverenskomst, jf. eksempelvis den Juridiske Vejledning, afsnit C. D. 1.2.2:

”Begrebet fast driftssted fortolkes som udgangspunkt i overensstemmelse med art. 5 i OECDs modeloverenskomst med tilhørende kommentarer”.

Som udgangspunkt kan Selskab A have fast driftssted i Danmark efter hovedreglen i art. 5, stk. 1, eller efter agentreglen i art. 5, stk. 5 og 6.

Hovedreglen:

Betingelserne i Dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Tyskland er tilsvarende til retningslinjerne i OECDs Modeloverenskomst, hvorfor kommentarerne dertil har samme retsvirkning. I disse specificeres betingelserne for fast driftssted.

I henhold til art. 5 i Dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Tyskland, skal tre kumulative betingelser være opfyldt før der er tale om et fast driftssted:

- Eksistens af et forretningssted
- Dette forretningssted skal være fast, givet herved at det skal være etableret på et givet sted med en vis grad af varighed; og
- Virksomhedsudøvelse for foretaget skal ske helt eller delvist via dette faste forretningssted.

Hovedaktiviteten i Partnerselskabet består i etablering af energianlæg og salg af samme samt elproduktion. Selskabet samt solceller er beliggende i Kalundborg, Danmark. Solcellerne er fastmonteret ved Sted A.

Partnerselskabet er tidligere blevet omdannet fra et ApS til et Partnerselskab. Ved omdannelsen er der hverken sket ændringer til aktiver eller passiver, samt der ikke er ændret på aktiviteten i selskabet.

Ud fra ovenstående betragtninger er det vores opfattelse, at der foreligger fast driftssted i Danmark efter hovedreglen i art. 5.

Dermed er begge betingelser for at være omfattet af selskabsskattelovens § 2, stk. 1 opfyldt.

Det er spørgers opfattelse at Partnerselskabet er transparent efter danske regler.

I dansk skatteret anses partnerselskaber som hovedregel ikke som selvstændige skattesubjekter, jf. eksempelvis Ligningsrådets bindende forhåndsbesked offentliggjort som TfS 1992.234, hvor det blev bekræftet,

at et dansk partnerselskab anses for at være en skattemæssig transparent enhed. Tilsvarende fremgår blot eksempelvis af afsnit C. C. 3.3.3 i Den Juridiske Vejledning 2017-1.

Ifølge selskabsskattelovens § 2 C ”Registreringspligtige filialer af udenlandske virksomheder og skattemæssige 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 en 50 pct. af kapitalen eller med besiddelse af mere en 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”

Dermed omkvalificeres et dansk Partnerselskab til et ikke-transparent selskab (selvstændigt skattesubjekt), såfremt ovenstående betingelser er opfyldt.

I denne konkrete sag lægges det til grund at et dansk partnerselskab anses for transparent efter tyske regler. Selskab A vil til enhver tid eje mere end 10 pct. af selskabskapitalen i P/S’et og kontrollere mere end 50 pct. af stemmerne. Desuden har Danmark og Tyskland indgået en dobbeltbeskatningsoverenskomst.

Ved besvarelse af det stillede spørgsmål kan SKAT ligge til grund, at det indgået partnerskab hverken civilretligt eller skatteretligt påvirker ejerforholdet mellem det danske selskab og Selskab A. Dette bekræftes ved ovenstående fremførsel af de retlige forhold der vedrører involverede selskaber og selskabsstrukturen.

Efter vores overbevisning må Partnerselskabet opfattes som en transparent skattesubjekt efter de danske regler.

Spørgsmålet må på baggrund af ovenstående besvares bekræftende.

SKATs indstilling og begrundelse

Spørgsmål 1

Det ønskes bekræftet, at Selskab A vil være omfattet af selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra a.

Begrundelse

Et partnerselskab er i selskabslovens § 5, nr. 23 defineret som et kommanditselskab, jf. § 2, stk. 2 i lov om erhvervsdrivende virksomheder, hvor kommanditisterne har indskudt en bestemt kapital, som er fordelt på aktier.

Et partnerselskabs forhold er reguleret efter de selskabsretlige regler, og med få undtagelser gælder de samme selskabsretlige regler som for et aktieselskab. Et partnerselskab skal således have en ledelse med bestyrelse samt en direktion.

Et partnerselskab betragtes, som udgangspunkt, ikke som et selvstændigt skattesubjekt, og er dermed ikke omfattet af selskabsskatteloven. Selvstændig skattesubjektivitet efter selskabsskatteloven forudsætter nemlig, at ingen hæfter personligt for selskabets forpligtelser. I et partnerselskab er der mindst en selskabsdeltager, komplementaren, der hæfter personligt.

Da et partnerselskab således anses som en skattemæssig transparent enhed er skattepligten hos den enkelte selskabsdeltager.

Se nærmere i Den juridiske vejledning 2017-1, afsnit C. C. 3.3.3. Se også SKM2014. 207. SR, hvor et polsk eget partnerselskab blev anset for transparent i skattemæssig henseende.

Efter selskabsskattelovens § 2 C kan en registreringspligtig transparent enhed, der har vedtægtsmæssigt hjemsted eller har ledelsens sæde her i landet dog, under visse betingelser, omkvalificeres til et selvstændigt skattesubjekt.

Efter selskabsskattelovens § 2 C bliver registreringspligtige filialer og transparente enheder omkvalificeret til selvstændige skattesubjekter, hvis direkte ejere af mere end 50 % af kapitalen eller stemmerettighederne ikke er hjemmehørende i Danmark,

- hvor filialen henholdsvis den transparente enhed behandles som et selvstændigt skattesubjekt i skattemæssig henseende, eller
- som ikke har en dobbeltbeskatningsoverenskomst med Danmark, hvorefter kildeskatter på udbytter til selskaber skal frafaldes eller nedsættes, og som ikke er medlem af EU.

Efter de foreliggende oplysninger, hvor det lægges til grund, at Partnerselskabet anses for transparent efter tyske regler, vil selskabsskattelovens § 2 C ikke finde anvendelse.

Ud fra de foreliggende oplysninger er SKAT således enig med spørger i, at Partnerselskabet vil være en skattemæssig transparent enhed, hvor skattepligten er hos den enkelte selskabsdeltager.

Hvis der er udenlandske deltagere/investorer i et dansk partnerselskab kan disse udenlandske deltagere blive begrænset skattepligtige til Danmark, hvis deltagerne anses at have fast driftssted i Danmark, jf. selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra a (selskaber) og kildeskattelovens § 2, stk. 1, nr. 4 (personer).

Også passive deltagere/investorer kan blive begrænset skattepligtige på grund af reglerne om fast driftssted. Se bl.a. SKM2013. 899. SR, hvor Skatterådet fandt, at udenlandske kommanditister i et dansk K/S havde fast driftssted i Danmark, og der derfor var begrænset skattepligtigt til Danmark. Der henvises i øvrigt til Den juridiske vejledning 2017-1, afsnit C. D. 1.2.2.

Spørger ønsker at få bekræftet, at det tyske selskab Selskab A vil være begrænset skattepligtigt til Danmark, jf. selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra a, via det tyske selskabs deltagelse i Partnerselskabet.

I henhold til selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra a påhviler der skattepligt for selskaber, der har hjemsted i udlandet, hvis de udøver et erhverv med fast driftssted i Danmark. Begrebet fast driftssted fortolkes, som udgangspunkt, i overensstemmelse med artikel 5 i OECD's modeloverenskomst.

Modeloverenskomstens udgangspunkt er, at et fast driftssted er et fast forretningssted, hvor et foretagendes erhvervsvirksomhed helt eller delvis udøves fra. Se modeloverenskomstens artikel 5, stk. 1.

Definitionen indeholder følgende betingelser:

- eksistensen af et forretningssted
- at dette forretningssted skal være fast
- virksomhedsudøvelse for foretagendet, skal ske gennem dette faste forretningssted.

Et foretagende skal opfylde alle tre betingelser for at udgøre et fast driftssted efter modeloverenskomstens artikel 5, stk. 1.

I OECDs modeloverenskomst art. 5, stk. 2, er givet følgende eksempler på, hvornår et fast driftssted antages at foreligge:

Dette er tilfældet, når virksomheden udøves gennem

- en filial

- et kontor
- en fabrik
- et værksted
- en grube
- en gas- eller olie kilde
- et stenbrud
- eller et andet sted, hvor naturforekomster udvindes.

Opregningen er ikke udtømmende. Udtrykket "forretningssted" dækker over alle lokaler, indretninger eller installationer, der benyttes til at udøve aktiviteten.

Det er ligegyldigt, om foretagendet

- ejer
- lejer
- låner
- eller på anden måde har rådighed over de lokaler, som det faste forretningssted benytter.

Det er ikke et krav, at der i det hele taget skal være et lokale eller en anden synlig indretning.

Forretningsstedet skal være fast. Heri ligger to betingelser, der begge skal være opfyldt for, at et forretningssted kan være fast:

- virksomheden skal have en kommerciel og geografisk sammenhæng
- virksomheden skal være af en vis varighed.

Et kontor eller en adresse er ikke i sig selv nok til at udgøre et forretningssted. Det kræves også, at der aktivt foregår en eller anden form for virksomhed fra stedet.

Se beskrivelse af reglerne i Den juridiske vejledning 2017-1, afsnit C. D. 1.2.2 og afsnit C. F. 8.2.2.5.2.1.

Det bemærkes, at artikel 5 i den dansk-tyske dobbeltbeskatningsoverenskomst omkring fast driftssted svarer til artikel 5 i OECD's modeloverenskomst.

Det fremgår, at Partnerselskabet vil udøve erhvervsmæssig aktivitet i Danmark i form af drift af solcelleanlæg og deraf produktion og salg af el. Partnerselskabet vil have en lejekontrakt vedrørende grunden i Danmark, hvorpå solcelleparken er opført. Lejekontrakten er uopsigelig frem til 20xx.

Det fremgår videre af de foreliggende oplysninger, at solcelleanlægget anses for at være et produktionsanlæg og ikke fast ejendom eller en bygningsbestanddel.

På baggrund heraf er SKAT enig med Spørger i, at solcelleparken vil udgøre et fast driftssted efter selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra a.

Selskab A vil som deltager i Partnerselskabet således have fast driftssted i Danmark, jf. selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra a.

Det bemærkes, at SKAT herved ikke har taget stilling til om Person A tillige vil være begrænset skattepligtig til Danmark på baggrund af hans status som 'Atypical Silent Partner' og den indgåede 'co-entreprenuership' aftale med Selskab A.

Indstilling

SKAT indstiller, at spørgsmål 1 besvares med "Ja".

Skatterådets afgørelse og begrundelse

Skatterådet tiltræder SKATs indstilling og begrundelse.

Lovgrundlag, forarbejder og praksis

Lovgrundlag

Selskabsskattelovens § 2

Stk. 1. 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.

(...)

Selskabsskattelovens § 2 C

Stk. 1. 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.

(...)

Selskabslovens § 5

Stk. 1. I denne lov forstås ved:

(...)

23) Partnerselskab:

Et kommanditselskab, jf. § 2, stk. 2, i lov om visse erhvervsdrivende virksomheder, hvor kommanditisterne i selskabet har indskudt en bestemt kapital, som er fordelt på aktier, jf. kapitel 21.

(...)

Lov om visse erhvervsdrivende virksomheder § 2

(...)

Stk. 2. Ved et kommanditselskab forstås en virksomhed, hvor en eller flere deltagere, komplementarerne, hæfter personligt, uden begrænsning, og hvis der er flere, solidarisk for virksomhedens forpligtelser, mens en eller flere deltagere, kommanditisterne, hæfter begrænset for virksomhedens forpligtelser. For kommanditselskaber, der er stiftet efter den 1. juni 1996, skal de fuldt ansvarlige deltagere have forvaltningsmæssige og økonomiske beføjelser.

(...)

Praksis

SKM2014. 207. SR[−]

Skatterådet bekræftede, at et polsk ejet partnerselskab skal anses for transparent i skattemæssig henseende, og ikke skal omkvalificeres til et selvstændigt skattesubjekt efter reglerne i selskabsskattelovens § 2 C. Skatterådet bekræftede endvidere, at den polske ejer af partnerselskabet ikke havde fast driftssted i Danmark.

SKM2013. 899. SR[−]

Skatterådet kunne ikke bekræfte, at udenlandske kommanditister i A K/S ikke vil have fast driftssted i Danmark efter selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra a, fortolket i overensstemmelse med OECD's modeloverenskomst artikel 5.

Det var Skatterådets opfattelse, at ud fra det oplyste om A K/S, at dette havde fast forretningssted i det i Danmark beliggende managementselskabets lokaler. Det var desuden Skatterådets opfattelse, at der drives erhvervsmæssig virksomhed gennem disse lokaler. Dette betød, at de udenlandske kommanditister ved deltagelse i A K/S fik fast driftssted i Danmark efter artikel 5, stk. 1.

Den juridiske vejledning 2017-1, afsnit C. C. 3.3.3 Partnerselskaber (P/S)

Indhold

Dette afsnit beskriver partnerselskaber generelt.

(...)

Selskabsform

Partnerselskabet, P/S, er en videreførelse af en selskabsform, der har eksisteret i mange år, hvor et sådant selskab blev kaldt et kommanditaktieselskab. Betegnelsen partnerselskab er indført i 1996. Se om partnerselskaber i SKM2011. 155. SR.

Partnerselskaber er ifølge lov om aktie- og anpartsselskaber (Selskabsloven) et kommanditselskab, jf. § 2, stk. 2, i lov om visse erhvervsdrivende virksomheder, hvor kommanditisterne i selskabet har indskudt en bestemt kapital, der er fordelt på aktier, jf. kapitel 21.

Kommanditisterne, der kan være en eller flere, hæfter begrænset for virksomhedens forpligtelser, mens komplementaren, der kan også være en eller flere, hæfter ubegrænset.

Selskabsretligt er partnerselskaber, modsat kommanditselskaber, som nævnt ovenfor, omfattet af lov om aktie- og anpartsselskaber (selskabsloven), kapitel 21.

Skatteretligt er partnerselskabet ikke et selvstændigt skattesubjekt. Skattepligten er hos den enkelte selskabsdeltager som i et kommanditselskab.

(...)

Den juridiske vejledning 2017-1, afsnit C. D. 1.2.2 Erhvervsvirksomhed med fast driftssted her i landet

Indhold

Afsnittet beskriver, i hvilket omfang udenlandske virksomheder, der udøver aktivitet i Danmark gennem et fast driftssted, er skattepligtige til Danmark af indtægt fra sådan virksomhed.

(...)

Hvilke selskaber mv. er omfattet af skattepligten

Selskaber, foreninger mv. som nævnt i SEL § 1, stk. 1, der har hjemsted i udlandet, kan være begrænset skattepligtige her til landet. Se SEL § 2, stk. 1, litra a.

Skattepligten omfatter:

- Udøvelse af erhverv med fast driftssted her i landet eller
- Deltagelse i en erhvervsvirksomhed med fast driftssted her i landet.

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 ville blive anset for udøvelse af erhverv med fast driftssted her i landet, hvis det var udført på land.

Hvad er "fast driftssted"

Begrebet fast driftssted fortolkes som udgangspunkt i overensstemmelse med art. 5 i OECDs modeloverenskomst med tilhørende kommentarer.

Definition

Hovedlinierne i art. 5 i OECD modeloverenskomsten er følgende:

Et fast driftssted er i stk. 1 defineret som et fast forretningssted, gennem hvilket et foretagendes virksomhed helt eller delvist udøves. Se SKM2008. 844. SR og TfS 1996.619 LSR.

Om begrebet "fast driftssted" se også afsnit C. F. 8.2.2.5–

Eksempler: Fast driftssted

I OECDs modeloverenskomst art. 5, stk. 2, er givet følgende eksempler på, hvornår et fast driftssted antages at foreligge:

Dette er tilfældet, når virksomheden udøves gennem

- en filial
- et kontor
- en fabrik
- et værksted
- en grube

- en gas- eller olie kilde
- et stenbrud
- eller et andet sted, hvor naturforekomster udvindes.

(...)

Den juridiske vejledning 2017-1, afsnit C. F. 8.2.2.5.2.1 Hovedregel om fast forretningssted

Indhold

Dette afsnit handler om, hvordan fast driftssted kan statueres efter reglerne om fast forretningssted (1. kriterium for fast driftssted).

(...)

Hovedregel

Modeloverenskomstens udgangspunkt er, at et fast driftssted er et fast forretningssted, hvor et foretagendes erhvervsvirksomhed helt eller delvis udøves fra. Se modeloverenskomstens artikel 5, stk. 1.

Definitionen indeholder følgende betingelser:

- eksistensen af et forretningssted
- at dette forretningssted skal være fast
- virksomhedsudøvelse for foretagendet, skal ske gennem dette faste forretningssted.

Et foretagende skal opfylde alle tre betingelser for at udgøre et fast driftssted efter modeloverenskomstens artikel 5, stk. 1. Se punkt 2 i kommentaren til modeloverenskomstens artikel 5.

Forretningssted

Et fast forretningssted er fx

- et sted, hvorfra et foretagende ledes
- en filial
- et kontor
- en fabrik
- et værksted
- en mine, en olie- eller gaskilde, et stenbrud eller ethvert andet sted, hvor naturforekomster udvindes.

Opregningen er ikke udtømmende. Udtrykket "forretningssted" dækker over alle lokaler, indretninger eller installationer, der benyttes til at udøve aktiviteten. Se modeloverenskomstens artikel 5, stk. 2, og punkt 4 i kommentaren til artikel 5.

Det er ligegyldigt, om foretagendet

- ejer
- lejer
- låner
- eller på anden måde har rådighed over de lokaler, som det faste forretningssted benytter. Se punkt 4.2. i kommentaren til modeloverenskomstens artikel 5.

Det er ikke et krav, at der i det hele taget skal være et lokale eller en anden synlig indretning. Se punkt 4 i kommentaren til modeloverenskomstens artikel 5.

(...)