

Udskriftsdato: 20. december 2025

AFG nr 10007 af 28/08/2018 (Gældende)

Ligningslovens § 4 - deltagelse i skattemæssigt transparent selskab - lønmodtager - partnerselskab

Ministerium: Skatteministeriet

Journalnummer: 18-0791073

Ligningslovens § 4 - deltagelse i skattemæssigt transparent selskab - lønmodtager - partnerselskab

Skatterådet fandt, at spørger som deltager i G1 P/S måtte anses for lønmodtager efter ligningslovens § 4. Efter en samlet vurdering af sagens faktiske forhold sammenholdt med kriterierne anført i de særlige bemærkninger til ligningslovens § 4, var det Skatterådets opfattelse, at spørger mest nærliggende måtte anses for lønmodtager, fordi der var en række forhold, der mest tungtvejende talte for dette resultat. Der blev ved vurderingen lagt vægt på, at spørger måtte anses for kun at have en vis indflydelse i G1 P/S, men at dette kriterium ikke i sig selv var diskvalificerende for, at spørger kunne anses for selvstændigt erhvervsdrivende, såfremt andre kriterier mere klart talte for dette resultat. Det var Skatterådets opfattelse, at der på daværende tidspunkt ikke var forhold, der mere klart talte for, at spørger kunne anses for selvstændigt erhvervsdrivende, når der særligt henses til, at spørger på daværende tidspunkt ikke opfyldte de samme økonomiske kapitalkrav, som de eksisterende kapitalejere, og at spørger havde en aktuel økonomisk risiko, der var mindre end den økonomiske risiko (hæftelse), som deltagerne i SKM2015. 729. SR ville påtage sig. Det var dog oplyst, at spørger forventedes senest 3 år efter sin indtræden som kapitalejer at opfylde de samme kapitalkrav som de eksisterende partnere i G1 P/S, hvorfor det var Skatterådets opfattelse, at spørger må anses for selvstændig erhvervsdrivende fra det tidspunkt, spørger opfylder de samme kapitalkrav som de eksisterende kapitalejere.

Skatterådsmøde 28. august 2018 - SKM2018. 579. SR

Spørgsmål

1. Kan Skatterådet bekræfte, at det selskab (H1), som spørger forventes at stifte i forbindelse med sin forventede indtræden som kapitalejer i G1 P/S, fra og med den x-måned 20XX er den rette indkomstmotager af det samlede vederlag, som selskabet modtager fra G1 P/S, uanset om dette vederlag benævnes udbytte, rente eller konsulentassistance, og uanset om posterne klassificeres som en lønomkostning, rente eller udbytte i G1 P/S' årsregnskabet, og uanset hvor stor en løn partneren hæver i sit eget holdingselskab?

Svar

1. Nej, se dog indstilling og begrundelse

Beskrivelse af de faktiske forhold

1.1 Ejerstrukturen for G1 P/S

Spørger forventes pr. x-måned 20XX at indtræde som kapitalejer og dermed blive en af de ultimative kapitalejere i G1 P/S, der er en rådgivningsvirksomhed.

G1 P/S ejes pt. ultimativt af 60-90 kapitalejere. "Kapitalejer" svarer til internationale terminologi af "Equity Partner". Kapitalejerne i G1 P/S har alle en lige stor ejerandel og stemmeret.

Kapitalejerne benytter i forhold til omverdenen til daglig titlen "partner".

Et antal medarbejdere (ca. 50-200 i alt) hos G1 P/S benytter også titlen "partner", idet de pågældende er ansat som Associated Partner m.v. Disse medarbejdere er uden ejerandel i G1 P/S, og anses både i arbejdsretlig og skatteretlig henseende som lønmodtagere.

Anmodningen om bindende svar vedrører alene spørger, der som nævnt forventes at indtræde som ”kapitalejer”.

Den nuværende struktur kan beskrives således:

- Hver kapitalejer ejer (direkte eller indirekte) 100 % sit eget anpartsselskab, der har en ejerandel i G1 P/S. Disse anpartsselskaber benævnes kapitalejernes ”Holdingselskaber”.
- Hver kapitalejers Holdingselskab ejer en A-kommanditaktie på nominelt 250.000 – 350.000 kr. i G1 P/S. Endvidere har hver kapitalejers Holdingselskab eller kapitalejeren personligt en forpligtelse til at yde et ansvarligt lån til G1 P/S.
- Hver kapitalejer ejer personligt en C-kommanditaktie på nominelt 1.000 – 5.000 kr. i G1 P/S, 1 anpart på nominelt 10.000-20.000 kr. i komplementarselskabet, G2 ApS, der er komplementarselskab i G1 P/S, og 1 anpart på nominelt 5.000-10.000 kr. i G3 ApS.
- G3 ApS ejer de resterende A-kommanditaktier, alle B-kommanditaktier og C-kommanditaktier i G1 P/S.
- Enkelte kapitalejeres Holdingselskaber er ejet af et 100 % ejet Holding-Holdingselskab, som er 100 % ejet af den enkelte kapitalejer.
- Spørger forventes at eje 100% af anparterne i H1 ApS

Hver kapitalejers Holdingselskab har indgået en konsulentaftale med G1 P/S. Konsulentassistenten udføres af kapitalejeren personligt på vegne af Holdingselskabet, og det er derfor kapitalejerens Holdingselskab, der leverer ydelserne og er berettiget til vederlaget. Der udstedes månedlige fakturaer med moms fra Holdingselskabet til G1 P/S. Der vil endvidere være en slutfregning for regnskabsåret på baggrund af det endelige årsregnskab.

Endvidere er hvert Holdingselskab berettiget til at modtage dets andel af eventuelt udloddet udbytte fra G1 P/S. Skattemæssigt anses udbytte for en del af fordelingen af overskuddet fra G1 P/S og beskattes i overensstemmelse hermed.

Overskudsfordelingen består således af vederlag (løbende a conto betalinger og slutfregning) til kapitalejerens Holdingselskab og udbytte til kapitalejerens Holdingselskab.

Endvidere modtager kapitalejerens Holdingselskab renter fra selskabets ansvarlige lån til G1 P/S. Disse renter medtages ved opgørelsen af Holdingselskabets skattepligtige indkomst på samme måde som de øvrige indtægter fra G1 P/S.

Det løbende overskud i G1 P/S bliver i overensstemmelse med principperne for beskatning af erhvervsindkomst fra skattemæssigt transparente selskaber beskattet løbende hos selskabsdeltagerne, også selv om overskuddet forbliver hos G1 P/S, fx som en opsparing i partnerselskabet.

Spørger forventes ansat af sit Holdingselskab, H1 ApS, og modtager for sin arbejdsindsats løn m.v. fra Holdingselskabet.

1.2 Ledelsen af G1 P/S

G1 P/S er en rådgivningsvirksomhed drevet i et partnerselskab, der som en uafhængig selvstændig juridisk enhed er medlem af et internationalt netværk. G1 P/S ejes, ledes og drives af de danske kapitalejere. Det internationale netværk har ingen instruktionsbeføjelse over G1 P/S, ligesom der ikke er overskudsdeling med andre landes medlemsfirmaer. G1 P/S skal overholde de standarder for rådgivningsvirksomhed, der er vedtaget mellem medlemsfirmaerne.

G1 P/S er i overensstemmelse med selskabsloven formelt organiseret med en bestyrelse og en direktion, men den daglige operationelle ledelse udøves af alle kapitalejere.

Alle kapitalejere har samme ejerandel i G1 P/S og samme stemmeret.

Alle kapitalejere har instruktionsbeføjelser over medarbejdere, og hver kapitalejer har et betydeligt ansvar for at drive sin og fællesskabets forretning. Alle kapitalejere har tiltrådt en ejeraftale, hvor kapitalejerne forpligter sig over for hinanden og selskabet.

På kapitalejermøder træffes bl.a. beslutning om eventuelle ændringer af internationale aftaler vedrørende netværket, ind- og udtræden af kapitalejere, godkendelse af fordeling af partnerselskabets økonomiske resultat mellem partnerselskabets Holdingselskaber, væsentlige investeringer og andre overordnede forhold. Det er kun kapitalejere i G1 P/S, der kan vælges til de forskellige formelle ledelsesposter (bestyrelse (eksklusiv medarbejderrepræsentanter) og direktion), og der sker løbende udskiftning af hvilke partnere, der har de forskellige overordnede ledelsesroller.

Bestyrelsen fører overordnet tilsyn med direktionen, og udøver således den overordnede ledelse af selskabet. Det er bl.a. bestyrelsens opgave efter oplæg fra direktionen at fastlægge G1 P/S overordnede målsætninger, strategier, budgetter mv. Bestyrelsen påser endvidere, at direktionen etablerer effektive risikostyringssystemer og -planer, og bestyrelsen skal tillige tage stilling til, om selskabets kapitalberedskab til enhver tid er forsvarligt i forhold til selskabets drift. Det påhviler bestyrelsen at føre tilsyn med, at G1 P/S driver virksomhed i overensstemmelse med lovgivningen og de forpligtelser, som følger af G1 P/S internationale aftaler.

I G1 P/S er en løbende aktiv og åben dialog mellem partnerselskabets kapitalejere om G1 P/S målsætning, udvikling og forventninger til fremtiden.

Som beskrevet ovenfor, har G1 P/S Danmark en overordnet og formel ledelse, der sikrer, at G1 P/S Danmark overholder de retningslinjer, som det internationale netværk har defineret i relation til f. eks. kvalitet, branding, organisering, rapportering m.m., og som opfylder selskabslovens krav til organisering og ledelse.

Herudover har en række kapitalejere ansvar for ledelse af forretningsenheder i G1 P/S Danmark. Hver af forretningsområderne er så yderligere opdelt i en række underafdelinger, hvor kundeopgaver og medarbejdere er forankret. Herudover har en del kapitalejere nogle tværgående ansvarsområder, som f. eks. skal sikre, at firmaet har fokus på relevante markedssegmenter. Der er således tale om en udpræget matrixorganisation.

Inden for disse rammer udøves den daglige ledelse af kapitalejerne, gennem den enkelte kapitalejers ansvar for betjening af kunder og ledelse af medarbejdere. Kapitalejerne udøver således i den daglige ledelse i relation til de kunder og opgaver, den enkelte kapitalejer har i sin egen portefølje. Alle kapitalejere har instruktionsbeføjelse over medarbejdere i selskabet.

G1 P/S har en betydelig omsætning, og med 60-90 kapitalejere har hver kapitalejer således gennemsnitligt ansvar for en årlig omsætning på knap XX mio.kr. Den konkrete størrelse af kunde- og opgaveporteføljen svinger naturligvis fra kapitalejer til kapitalejer, men alle kapitalejere har både en betydelig portefølje af kunder/opgaver, og mange har derudover helt konkrete ledelsesopgaver i relation til afdelingsledelse, ledelse af medarbejdere, kvalitetssikring – og risikostyring, markedsvendte aktiviteter m.m.

Det skal i den forbindelse tilføjes, at kapitalejeren i det hele taget kan tegne G1 P/S over for kunden i forhold til levering af G1 P/S ydelser. Det betyder at den enkelte kapitalejer har retten til at afgive tilbud på opgaver, planlægge og bemande opgavens udførelse, ansvaret for leverancen, bindende og forpligtende underskrift på notater, redegørelser, påtegninger, erklæringer m.m., beslutning om fakturering, herunder

beslutning om udstedelse af kredit notaer osv. Visse tilbud og erklæringer m.m. afgives af flere kapitalejere i fællesskab.

Kapitalejeren tilrettelægger derfor selvstændigt sit arbejde over for kunden, naturligvis i respekt af de gældende standarder og firmanormer og de øvrige kapitalejeres arbejde, og med respekt for den koordinerende planlægning, der sikrer, at der ikke er flere kapitalejere, der afgiver bud på samme opgave, eller sikres, at der ikke afgives tilbud m.m.

Den enkelte kapitalejer driver derfor i al væsentlighed sin egen forretning i forhold til G1 P/S kunder og over for de medarbejdere, der er knyttet til opgaven.

I sagens natur skal den enkelte kapitalejer udføre sit arbejde, og sikre at medarbejderne udfører deres arbejde i overensstemmelse med relevante kvalitetsnormer, relevante standarder, relevant lovgivning og firma standarder. Det er den enkelte kapitalejers ansvar at sikre, at dette sker.

Derfor findes der i G1 P/S en række forskellige tilsynsorganer, herunder intern kvalitetskontrol, der fører tilsyn med om de enkelte partnere overholder de kvalitetsstandarder og procedurer, der dels er opstillet af G1 P/S og dels følger af lovgivningen. G1 P/S har desuden en intern revision, der fører tilsyn med at den enkelte kapitalejer overholder en række af de procedurer, der er gældende i G1 P/S (såsom for eksempel rettidig timeregistrering, kapitalejerens opgørelse af igangværende arbejder og debitorer ved årsafslutning, omfang af afholdelse af repræsentationsomkostninger mv.). Der er sådanne forskellige tilsynsroller internt i G1 P/S, der typisk varetages af kapitalejere. Disse kapitalejere har dog kun en tilsynsrolle og har som sådan ikke nogen instruktionsbeføjelse over for kapitalejeren.

Spørger har været ansat hos G1 P/S siden 20XX og er indstillet som kapitalejer pr. x-måned 20XX.

Spørger vil efter optagelse som kapitalejer være ansvarlig for:

- Udarbejdelse af egen forretningsplan for året med fokus på kunde- og forretningsudvikling, udvikling af medarbejdere og organisation, økonomi og sikring af kvalitet.
- Selvstændig tilrettelæggelse af det daglige arbejde, og herunder tidsmæssig indsats
- Betjening af egen kundeportefølje, og herunder selvstændig tilrettelæggelse af kundebetjening, kunde-kontakt, dels til eksisterende kunder, afgivelse af tilbud, og kontakt til potentielle kunder (forretningsudvikling)
- Kontakt til andre væsentlige relationer (advokater, myndigheder, brancheforeninger m.m.)
- Planlægning af udførelse af kundeopgaver (rådgivning og assistance)
- Bemanding af kundeopgaver og andre tilgrænsende opgaver vedrørende forretningsudvikling, administrative opgaver m.m. (personaleansvar)
- Ansvar for coaching og udvikling af medarbejdere
- Sikring af høj medarbejdertilfredshed, og herunder ansættelse og evt. afskedigelse af medarbejdere (personaleansvar)
- Sikring af at alle relevante standarder, relevant lovgivning og firmapolitiker overholdes (fagligt ansvar)
- Kvalitetssikring af udførelse af arbejdet (fagligt ansvar)
- Sikring af fakturering af udført arbejde og løbende vurdering af igangværende arbejder, opfølgning på betaling og samlet pengebinding (økonomiansvar)
- Opfølgning på økonomi på kundeopgaver og projekter (økonomiansvar)

Spørger er dermed i den almindelige daglige drift ikke underlagt instruktionsbeføjelser i forhold til ledelsesmedlemmer og andre kapitalejere i G1 P/S. Den enkelte kapitalejer udarbejder ved hvert års begyndelse en plan for de aktiviteter og indsatser, den pågældende vil udføre det kommende år vedrørende sin kundeportefølje, potentielle kunder og anden markedsbearbejdning, medarbejdere og eventuelt

andre aktiviteter. Denne plan skal i sagens natur være i overensstemmelse med G1 P/S overordnede strategi og drøftes i en åben dialog med andre partnere, der herefter godkender planen. Denne plan – som kapitalejeren selv udarbejder – danner grundlag for den virksomhed, den pågældende kapitalejer udfører og anvendes ved vurderingen af hvorledes den pågældende kapitalejer har performeret det pågældende år. Planen har dermed indflydelse på hvorvidt, der skal tildeles den pågældende en yderligere andel af det økonomiske resultat det pågældende år, som også beskrevet i det bindende svar.

Spørgers holdingselskab deltager fra 2018/19 fuldt ud i overskudsfordelingen. I 2018/19 er spørgers Holdingselskabs andel af restoverskuddet (ud over det budgetterede) begrænset til 50%.

En kapitalejers Holdingselskab vil kun modtage vederlag, såfremt der i G1 P/S i det pågældende indkomstår realiseres et positivt økonomisk resultat. Dette vil også være tilfældet for H1 ApS.

Det årlige økonomiske resultat i G1 P/S fordeles dels ud fra den enkelte kapitalejers ansvarsområde, dels ud fra det samlede danske økonomiske resultat.

Derudover er fastsættelsen af vederlaget afhængigt af en årlig vurdering af den enkeltes performance – altså hvor godt resultat den pågældende har skabt i den pågældende rolle. En performance over det forventede niveau indebærer en yderligere andel af det økonomiske resultat for partnerselskabet, mens en performance under det forventede giver en lavere andel.

Overskudsfordeling afviger fra ovenstående i 2 tilfælde.

1. Ved optagelse af nye kapitalejere, der hidtil har været ansat i G1 P/S. I dette tilfælde deltager kapitalejerens holdingselskab først fuldt i overskudsfordelingen i år 2. I det første år efter indtræden som kapitalejer, er den del af overskuddet, der evt. overstiger det budgetterede overskud begrænset til 50%.
2. Der er endvidere enkelte kapitalejeres holdingselskab, der har et fastsat loft over deres andel af overskuddet, og derfor samtidig har opnået et garanteret minimumsvederlag. Dette kan både være kapitalejere, der tidligere har deltaget fuldt ud i overskudsfordelingen, men som på grund af deres rolle og ansvar mv. er overgået til et fastsat loft over deres andel af overskuddet, men kan også omfatte kapitalejere, der optages udefra, og som i en periode har et fastsat loft over deres andel af overskuddet inden de indtræder i den almindelige overskudsfordeling.
3. H1 ApS forventes fuldt ud at deltage i overskudsfordelingen, men den del af overskuddet, der evt. overstiger det budgetterede overskud er dog begrænset til 50% alene i 2018/19.

I løbet af året udbetales aconto beløb til kapitalejerens Holdingselskab, der beregnes som maksimalt 60 % af den forventede andel af det økonomiske resultat i partnerselskabet.

Den enkelte kapitalejers andel af det samlede resultat er dermed i meget høj grad afhængigt af, hvor god en forretning den enkelte kapitalejer har drevet det enkelte år inden for rammerne af G1 P/S.

Kapitalejerne har tiltrådt en ejeraftale, som indeholder en række elementer, der er væsentligt afviger fra kontrakterne indgået med medarbejdere i G1 P/S. Nogle af de væsentlige forskelle mellem de partnere i G1 P/S, der er kapitalejere, i forhold til de partnere, der er ansatte er således bl.a.:

	Kapitalejer	Ansæt partner
Selskabskapital	Nominelt ejer af ejerandele på TDKK 266-385	Ingen ejerandel
Krav om kapitalbinding	Krav om binding af minimum 70 % af forventet andel af resul-	Ingen krav om eller mulighed for kapitalbinding

	tat som selskabskapital og supplerende ansvarlige lån	
Yderligere ansvarlige lån	Kapitalejere har udover minimumskapitalbinding i vidt omfang bundet yderligere ansvarlige lån og har øvrige anfordringslån.	Ingen krav om eller mulighed for yderligere ansvarlige lån eller mellemregning
Formel indflydelse	Afgivelse af stemmer på kapitalejerermøder, deltagelse i kapitalejerermøder, muligt valg til bestyrelse, direktion eller afdelingsledelse	Kan deltage i afdelingsledelse
Daglig virksomhed	Ansvar for forretningsudvikling af egen portefølje, personaleansvar, fagligt ansvar, og økonomiansvar.	
Konkurrenceklausul	Er omfattet af konkurrenceklausul	Ingen konkurrence klausul
Ansættelsesforhold og f. eks. ferie	Er ifølge ejeraftalen ikke omfattet af funktionærlov, og har ingen ret til feriepenge	Er omfattet af funktionærlov, og har ret til feriepenge
Begrænsninger	Begrænsning vedr. udtræden og opsigelse	Funktionærlovens regler finder anvendelse
Økonomiske forhold	Kapitalejers Holdingselskab er kun berettiget til vederlag, hvis der er et positivt økonomisk resultat for G1 P/S.	Berettiget til aftalt løn og indbetalinger til pension m.v. Eventuel bonus kan variere efter det økonomiske resultat for G1 P/S.

1.3 Aktieklasserne i G1 P/S og de ansvarlige lån

Der er i G1 P/S 3 aktieklasser, A-kommanditaktier, B-kommanditaktier og C-kommanditaktier. Selskabets kommanditaktiekapital udgør XX. XXX. XXX kr., der er fordelt således:

- A-kommanditaktier (stemmeløse) med en nominel stykstørrelse på 250.000-350.000 kr., i alt nominelt XX. XXX. XXX kr.
- B-kommanditaktier (stemmeløse) med en nominel stykstørrelse på 10.000-20.000 kr., i alt nominelt XX. XXX. XXX kr.
- C-kommanditaktier (med stemmeret) med en nominel stykstørrelse på 1.000-5.000 kr., i alt nominelt XXX. XXX kr.

G1 P/S' vedtægter angiver følgende om stemmer og rettigheder knyttet til kommanditaktierne:

”X. 1

A-kommanditaktier er stemmeløse og har ikke repræsentationsret. Endvidere skal A-kommanditaktier maksimalt give ret til udbytte på XX % af den nominelle A-kommanditaktiekapital.

X. 2

B-kommanditaktier er stemmeløse og har ikke repræsentationsret.

X. X

C-kommanditaktier bærer én stemme pr. kommanditaktie, men har ikke ret til udbytte og har alene ret til at modtage kurs pari som andel af likvidationsprovenu.

X. X

Bortset fra pkt. X. 1-X. 2 har samtlige kommanditaktier ens rettigheder. ”

Stemmeretten er udelukkende knyttet til C-kommanditaktierne, som ejes af kapitalejerne personligt (de resterende C-kommanditaktier ejes af G3 ApS eller er egne aktier, som ejes af G1 P/S). Hver C-kommanditaktie er på nominelt 1.000-5.000 kr., som tegnes til pålydende. C-kommanditaktierne har ikke ret til nogen overskudsandel og skal indløses til pålydende ved likvidation.

C-kommanditaktierne har derfor ingen økonomisk betydning.

Hver kapitalejers Holdingselskab tilhørende kapitalejerne ejer en A-kommanditaktie på nominelt 250.000 – 350.000 kr. Endvidere ejer alle kapitalejere en anpart i G3 ApS, nominelt 5.000-10.000 kr., og en anpart i komplementarselskabet G2 ApS, nominelt 10.000-20.000 kr. Samlet skal en ny kapitalejer personligt og kapitalejerens Holdingselskab derfor købe aktier og anparter for i alt 266.000-385.000 kr.

Hver kapitalejers Holdingselskab har endvidere pligt til at yde bundne ansvarlige lån til G1 P/S. De ansvarlige lån, som skal være indbetalt senest 3 år efter optagelsen som kapitalejer, står tilbage for G1 P/S’ almindelige kreditorer og indgår dermed som en del af G1 P/S’ ansvarlige kapital.

De bundne ansvarlige lån beregnes som 70 % af target indkomsten (forventet andel af resultat) fratrasket de beløb, den pågældende og dennes Holdingselskab i forvejen har investeret i form af kommanditaktier/anparter.

Det er et krav efter de for G1 P/S gældende regler for partnerens økonomiske forhold, at Partnerens kapitalindestående skal udgøre 70 % af partnerens holdingselskabs targetindkomst i det løbende regnskabsår. Denne del af kapitalindeståendet betegnes bunden ansvarlig lånekapital. Dette er et krav i hele den periode, hvor partneren er kapitalejer. I selve gælds brevet kan partneren opsiges lånet med 12 måneders varsel, men vil i givet fald kræve, at der så blev bundet nye 70%, jf. reglerne for partnerens økonomiske forhold. Derfor er de ansvarlige lån, der beregnes som 70% af targetindkomsten, reelt uopsigelige fra Holdingselskabets side frem til det tidspunkt, hvor kapitalejeren fratræder som kapitalejer, hvor det ansvarlige lån forfalder.

Ved udbetaling af restvederlag bliver det hvert år besluttet at indefryse et vist beløb som ansvarlig lånekapital til G1 P/S, svarende til årligt XX mio. kr. Dette beløb indgår i opgørelsen af 70% af targetindkomsten.

Det enkelte 4-årige ansvarlige lån fordeles på baggrund af det enkelte holdingselskabs andel af overskuddet i det pågældende år. De 4-årige ansvarlige lån er uopsigelige i 4 år, og forfalder ikke ved en kapitalejers fratræden som kapitalejer. Reelt er de 4-årige ansvarlige lån således bundet så længe kapitalejeren er kapitalejer og i op til 4 år derefter, idet der løbende bindes nye XX mio. kr., når en 4 års periode udløber.

Kapitalejeren og dennes Holdingselskab kan vælge, at det i stedet er kapitalejeren personligt, der helt eller delvist yder de ansvarlige lån til G1 P/S, ligesom det er muligt at lade Holdingselskabets moderselskab (hvis der er et sådant) yde de ansvarlige lån. Den ansvarlige kapital i G1 P/S opbygges endvidere ved, at Holdingselskaberne/kapitalejerne løbende kan blive pålagt at indskyde yderligere ansvarlige lån og ved, at der frivilligt indskydes ansvarlige lån. De ansvarlige lån forrentes, og renterne indgår som skattepligtig indkomst hos modtagerne.

De frivillige ansvarlige lån er uopsigelige i enten et eller to år, og forfalder (ikke) ved en kapitalejers fratræden som kapitalejer.

Størrelsen af spørgers kapitalandele vil udgøre DKK 266-385.000. Derudover skal H1 ApS skulle indskyde ansvarlig lånekapital svarende til 70% af targetindkomst, ligesom H1 ApS vil deltage i den årlige binding af 4-årige lån. Det forventes at bindingen af ansvarlig lånekapital indenfor 3 år mindst vil udgøre DKK 3 - 5 mio.

1.4. Ind- og udtræden af partnere

Ved indtræden erhverver en kapitalejers holdingselskab en A-kommanditaktie på nominelt 250.000-350.000 kr. i G1 P/S. Hver kapitalejer erhverver endvidere personligt en C-kommanditaktie på nominelt 1.000-5.000 kr. i G1 P/S. Erhvervelsen sker til kurs pari, ligesom der ved udtræden sker afståelse til kurs pari. Erhvervelsen til kurs pari svarer til den bogførte egenkapital i G1 P/S, bortset fra et mindre overført overskud på pt. XX. XXX kr. Det tilstræbes derved årligt, at optjent overskud så vidt muligt fordeles til kapitalejerne gennem udbetaling til holdingselskaberne.

Erhvervelsen til kurs pari svarer således til, at kapitalejeren har erhvervet en andel af G1 P/S' aktiver og passiver til bogført regnskabsmæssig værdi i henhold til de regnskabsprincipper, som er angivet i årsrapporterne, hvor praksis for indregning og måling af immaterielle langfristede aktiver er beskrevet således:

(Udeladt)

I G1 P/S' årsrapport er indregnet immaterielle aktiver i form af goodwill og kunderelationer for XXX mio. kr. pr. x-måned 20XX. Ved indtræden indeholder erhvervelsen således immaterielle aktiver svarende hertil, pt. svarende til ca. X mio. kr. pr. kapitalejer.

Betalingen af kommanditaktierne til kurs pari indeholder altså et væsentligt beløb for immaterielle aktiver og en væsentlig gæld. Såfremt der er ikke indregnede immaterielle aktiver betales der dog ikke yderligere herfor, hverken ved indtræden eller ved udtræden, idet der som nævnt erhverves og sælges kommanditaktier til kurs pari.

1.5 Lovændring ved ligningslovens § 4

Ved lovforslag L 194 fremsat af skatteministeren den 26. april 2017 blev der foreslået en ny bestemmelse i ligningslovens § 4:

”Deltagelse i et skattemæssigt transparent selskab er ikke i sig selv tilstrækkeligt til, at deltagerens indkomst fra det skattemæssigt transparente selskab kan anses for indkomst ved selvstændig erhvervs-virksomhed.”

Lovforslaget blev vedtaget af folketinget den 2. juni 2017, jf. lov nr. 684 fra 8. juni 2017. Lovændringen har virkning for indkomstår, der påbegyndes den 1. januar 2018 eller senere. Da G1 P/S og de enkelte kapitalejeres Holdingselskaber benytter regnskabsåret X til X, vil lovændringen tidligst kunne få virkning for indkomst, der optjenes i G1 P/S fra den 1. juli 2018, jf. således skatteministerens svar af 2. maj 2017 på spørgsmål 2 til lovforslag L 194 (side 6).

Anmodningen om bindende svar omhandler den skattemæssige behandling af indkomst, der optjenes af G1 P/S og H1 ApS *efter* den 1. juli 2018.

1.5.1 Baggrunden for ligningslovens § 4 – Skatterådets henvendelse

Baggrunden for ligningslovens § 4 var ifølge bemærkningerne til lovforslaget en skrivelse fra Skatterådet af 22. september 2015 til skatteminister Karsten Lauritzen. Skrivelsen er efterfølgende offentliggjort, jf. Folketingets Skatteudvalg 2016-17, Alm. del, Bilag 146. I skrivelsen henvises der til Skatterådets afgørelse af 28. april 2015 (SKM 2015.729. SR).

I denne afgørelse tog Skatterådet stilling til, om man i et partnerselskab med ca. 100 ejere, der hver havde en aktie på 4 mio. kr. i partnerselskabet, kunne optage næste ledelseslag i form af ca. 120 medarbejdere – ”lønpartnere” – med den konsekvens, at disse kunne skifte skattemæssig status til selvstændigt erhvervsdrivende. De pågældende lønpartneres risiko var begrænset til erhvervelsen af en aktie på xxx. 000 kr., og lønpartnerne ville have en stemmeret på 1/10 af de eksisterende ejeres stemmeret.

Skatterådet fandt, at en sådan lønpartner efter erhvervelse af aktien på xxx. 000 kr. kunne anses for selvstændigt erhvervsdrivende i skattemæssig henseende. Ifølge skrivelsen af 22. september 2015 ville der formentligt ikke være nogen nævneværdig minimumsgrænse for, hvor lille en ejerandel i et partnerselskab man skulle erhverve for skattemæssigt at blive betragtet som selvstændigt erhvervsdrivende. Der var dermed en risiko for, at de øvrige ledelseslag i eksisterende partnerselskaber bl.a. i rådgiverbranchen fremover ville blive ”partnere” og derved skattemæssigt selvstændigt erhvervsdrivende.

Afslutningsvis er det i skrivelsen fremhævet, at det var meget magtpåliggende for Skatterådet at understrege, at et eventuelt lovindgreb ikke burde ramme for bredt.

Det skal bemærkes, at der i G1 P/S kun er én kategori af kapitalejere, og at alle kapitalejere har samme ejerandel og stemmeret. I modsætning til SKM2015. 729. SR omhandler denne anmodning om bindende svar således ikke, hvorvidt personer (lønpartnere, associated partners m.v.), der hidtil har været lønmodtagere, kan blive selvstændigt erhvervsdrivende ved at erhverve en mindre ejerandel i partnerselskabet, men om H1 ApS, der forventes at erhverve en ejerandel på lige vilkår med de øvrige holdingselskaber, fremover er rette indkomstmodtager.

1.5.2 Betydningen af ligningslovens § 4 for hvem, der er rette indkomstmodtager

Med den nuværende struktur, hvor hver kapitalejers Holdingselskab leverer konsulentassistance til G1 P/S og fakturerer G1 P/S for de udførte ydelser, er det af afgørende betydning at få fastslået, at det er H1 ApS og ikke spørger personligt, der i skattemæssig sammenhæng anses som rette indkomstmodtager af det vederlag (både løbende a conto-betalinger og ved slutafregningen), udbytte og renter, der betales fra G1 P/S.

Ligningslovens § 4 medfører ifølge sin ordlyd alene, at deltagelse i et skattemæssigt transparent selskab ikke i sig selv er tilstrækkeligt til, at deltagerens indkomst fra det skattemæssigt transparente selskab kan anses for indkomst ved selvstændig erhvervsvirksomhed.

Det er imidlertid anført i bemærkningerne til lovforslaget, at bestemmelsen også kan få betydning for vurderingen af, om indkomst med skattemæssig virkning kan udbetales fra et skattemæssigt transparent selskab til et selskab, der kontrolleres af en kapitalejer, jf. skatteministerens almindelige bemærkninger til lovforslag L 194 af 26. april 2017, punkt 2.2:

”Hvis personen hidtil er blevet anset for selvstændigt erhvervsdrivende, alene fordi den pågældende ejer en andel af et skattemæssigt transparent selskab, og personen efter lovforslaget ikke længere kan anses for selvstændigt erhvervsdrivende, fordi der ud fra en konkret vurdering består et lønmodtagerforhold, kan indkomsten fra det transparente selskab ikke med skattemæssig virkning udbetales til et af personen kontrolleret selskab, selv om dette selskab erhverver en andel af det transparente selskab. I dette tilfælde

må lønmodtageren og ikke selskabet anses for rette indkomstmotager efter lovforslaget, jf. det under pkt. 2.1. anførte om begrebet rette indkomstmotager. ”

Der er på baggrund af disse bemærkninger behov for at få fastslået, at det også efter det tidspunkt, hvor ligningslovens § 4 i tidsmæssig henseende får virkning, er H1 ApS og ikke spørger personligt, der i skattemæssig henseende skal anses som rette indkomstmotagere af den indkomst, som H1 ApS oppebærer fra G1 P/S.

Spørgers opfattelse og begrundelse

Baggrunden for anmodningen om bindende svar er som anført, at den nye bestemmelse i ligningslovens § 4 i tidsmæssig henseende får virkning fra og med den 1. juli 2018.

Formålet med Skatterådets henvendelse til skatteminister Karsten Lauritzen ved skrivelse af 22. september 2015 var at forhindre, at de øvrige ledelseslag i eksisterende partnerselskaber fremover kunne blive omfattet af skattereglerne for selvstændigt erhvervsdrivende ved blot at erhverve en lille ejerandel.

Formålet var således ikke at ændre beskattningen af de eksisterende kapitalejere, som alle har den samme ejerandel. Den afgørelse, der var baggrund for henvendelsen, SKM 2015.729. SR, omhandlede da også kun, hvorvidt de hidtidige lønpartnere kunne opnå status som selvstændigt erhvervsdrivende med ret til at benytte virksomhedsordningen, såfremt de erhvervede en mindre ejerandel i partnerselskabet.

Dette ses også af skatteministerens bemærkninger til lovforslag L 194 af 26. april 2016, hvor det bl.a. er anført (se Almindelige bemærkninger, afsnit 1):

”Forslaget har til formål at sikre, at indkomsten for en lønmodtager, der er ansat i et skattemæssigt transparent selskab, f. eks. et partner- eller kommanditselskab, og som erhverver en andel af selskabet, ikke alene som følge af selve erhvervelsen af ejerandelen anses for indkomst ved selvstændig erhvervs-virksomhed og ikke lønindtægt. Hvis den pågældende ud fra de konkrete forhold i øvrigt må anses for at være lønmodtager, opnår lønmodtageren ikke qua ejerandelen adgang til at anvende de skattevilkår, der er beregnet til at gælde for erhvervsvirksomhed, som drives af selvstændigt erhvervsdrivende. Disse vilkår omfatter f. eks. adgangen til at benytte virksomhedsordningen og dermed at kunne foretage indkomstud-jævning med henblik på konsolidering. Ligeledes indebærer forslaget, at selskabet ikke undgår pligten til at indeholde A-skat af aflønningen.

På den baggrund foreslås det, at det ved vurderingen af, om der er tale om selvstændig virksomhed i et skattemæssigt transparent selskab, ikke i sig selv er tilstrækkeligt, at den skattepligtige har erhvervet en andel i det transparente selskab. Afgørelsen af, om der foreligger selvstændig erhvervsvirksomhed, skal i stedet foretages ud fra en samlet konkret vurdering af alle forhold, der gælder for den pågældende. ”

I skatteministerens beskrivelse af lovforslaget (se Almindelige bemærkninger, afsnit 2.2) er der ligeledes henvist til Skatterådets afgørelse i SKM2015. 729. SR og til Skatterådets skrivelse til skatteminister Karsten Lauritzen, og det er på baggrund heraf anført:

”Det er ikke hensigtsmæssigt, hvis lønmodtagere i almindelighed kan opnå skattemæssig status som selvstændigt erhvervsdrivende og derved opnå, at lønindkomst ikke beskattes som løn med den virkning, at der ikke skal indeholdes A-skat, og at der ved brug af virksomhedsordningen kan opnås skatteudsk-ydelse, hvorved topskattebetaling og indkomstaftapning af børne- og ungedydelse kan minimeres eller helt undgås.

På denne baggrund foreslås det, at de sædvanlige kriterier for at blive anset for selvstændigt erhvervsdri-vende skal være afgørende og ikke alene det forhold, at den pågældende har erhvervet en andel i et

skattetransparent selskab. Det betyder, at erhvervelsen af andelen ikke længere skal være et tilstrækkeligt kriterium ved vurderingen af, om man driver selvstændig erhvervsvirksomhed i et skattemæssigt transparent selskab. I stedet skal der foretages en samlet konkret vurdering af kriterierne for, om der er tale om selvstændig erhvervsvirksomhed.

Med forslaget skal der således foretages samme skatteretlige vurdering af deltagere i skattemæssigt transparente selskaber og personer, der driver enkeltmandsvirksomhed, for så vidt angår vurderingen af, om der reelt er tale om selvstændig erhvervsvirksomhed. Med andre ord skal der foretages samme skatteretlige vurdering, uanset valget af organisationsform.

Ved forslaget vil deltagelse i et skattemæssigt transparent selskab ikke i sig selv være tilstrækkeligt til, at der er tale om selvstændig erhvervsvirksomhed, men det vil stadig være de sædvanlige kriterier for at blive anset som selvstændigt erhvervsdrivende, som er afgørende. Herved sikres det, at forslaget er så målrettet og enkelt som muligt, og at lovforslaget ikke rammer bredere end nødvendigt. Skatterådet har netop i henvendelsen til skatteministeren fremhævet, at et evt. lovindgreb ikke bør ramme for bredt. ”

Det er i de specielle bemærkninger til bestemmelsen anført, at de ”almindelige” kriterier for afgrænsningen mellem lønmodtagere og erhvervsdrivende (der er herved henvist til de kriterier, som bl.a. er anført i cirkulæret til personskatteloven) ikke er velegnede ved vurderingen af, om en partner i fx et partnerselskab er selvstændigt erhvervsdrivende. Det er i stedet anført, at vurderingen af, om den enkelte medejer kan anses for selvstændigt erhvervsdrivende, i særlig grad må koncentreres om omfanget af den økonomiske risiko, som den enkeltes ejerskab indebærer, herunder vederlagsform, og omfanget af den enkeltes indflydelse i virksomheden.

I den nuværende struktur forventes H1 ApS at erhverve aktier i G1 P/S for 266.000-385.000 kr. Herudover forventes H1 ApS at indskyde betydelige beløb som ansvarlig lånekapital. De beløb, der obligatorisk skal indskydes som ansvarlig indskudskapital forventes indenfor 3 år at udgøre mindst DKK 3-5 mio.

I de specielle bemærkninger til lovforslagets § 1 er det anført:

”Hæftelsen i partner- og kommanditselskaber udgør som udgangspunkt den pågældendes egenkapitalindskud tillagt evt. skyldigt indskud.

Hvis den enkelte deltager har ladet en del af sit overskud blive stående i selskabet, eller hvis deltageren har foretaget udlån til selskabet, kan deltagerens tilgodehavende herved som udgangspunkt ikke medregnes til den økonomiske risiko for deltageren. ”

Det skal hertil bemærkes, at det *for det første* ikke er korrekt, at et udlån til et partnerselskab ikke skulle udgøre nogen risiko for den, der er udlåner. Udlån er altid forbundet med en risiko for, at lånet ikke kan tilbagebetales, også selv om det er en kommanditistaktionær, der låner ud til et partnerselskab. Bemærkningerne herom er i øvrigt uden støtte i ordlyden af lovbestemmelsen eller formålet hermed.

For det andet er det kun almindelige lån, der omtales i bemærkningerne, og ikke *ansvarlige lån*, der – ligesom indskudt kapital – står tilbage for selskabets almindelige kreditorer. I balancen for årsrapporten for G1 P/S for 2016/17 er der således anført DKK XXX mio. som ”Ansvarlig lånekapital”. De ansvarlige lån står tilbage for almindelige kreditorer, og som anført i note X til årsrapporten har de 60-90 kapitalejere i G1 P/S samlet set investeret egenkapital og ansvarlige lån på DKK XXX mio. svarende gennemsnitlig knap DKK XX mio. pr. partner.

Det gøres gældende, at man ved vurderingen bør medtage de ansvarlige lån, som forventes ydet af spørger og dennes selskab H1, på samme måde som egenkapitalindskud og evt. skyldigt indskud.

Det er endvidere i skatteministerens bemærkninger til lovforslagets § 1 anført, at ”vederlaget til deltageren skal afhænge af overskuddet i virksomheden, ligesom den pågældende skal deltage i eventuelle tab. Hvis deltageren eksempelvis er garanteret et minimumsvederlag, kan den pågældende normalt ikke anses for selvstændigt erhvervsdrivende.”

Dette er opfyldt for kapitalejernes Holdingselskaber. Holdingselskaberne er kun berettigede til at modtage vederlag fra G1 P/S i det omfang, der er overskud. Endvidere hæfter kapitalejerne og deres Holdingselskaber med deres indskud og ansvarlige lån, såfremt der måtte indtræde tab i G1 P/S. Dette er på ingen måde en fiktiv risiko. Historien, både i Danmark og i udlandet, har vist, at der fra tid til anden rejses meget store krav om erstatning, herunder krav, der ligger udover det, der er forsikringsdækning for.

Endelig skal den enkelte deltagers indflydelse i virksomheden ifølge skatteministerens bemærkninger til lovforslagets § 1 vurderes konkret.

Alle kapitalejere i G1 P/S har samme direkte og indirekte ejerandel i G1 P/S.

Alle kapitalejere i G1 P/S har endvidere samme stemmeret i G1 P/S.

Alle kapitalejere har instruktionsbeføjelser over medarbejdere, og hver kapitalejer har et betydeligt ansvar for at drive sin og fællesskabets forretning. Alle kapitalejere har tiltrådt en ejeraftale, hvor kapitalejerne forpligter sig over for hinanden og selskabet.

I svar af 16. maj 2017 på spørgsmål 4 i forbindelse med folketingets behandling af lovforslag L 194 har Skatteministeren om lovforslag bl.a. udtalt:

”Herved sikres det, at lønmodtagere ikke kan opnå skattemæssig status som selvstændigt erhvervsdrivende blot ved at erhverve en symbolsk ejerandel af en virksomhed uden reelle ejerbeføjelser. Der er således efter min opfattelse tale om et målrettet indgreb, der sikrer, at det kun er personer, der reelt er selvstændigt erhvervsdrivende, der også anses for selvstændigt erhvervsdrivende i skattemæssig henseende.”

Spørger forventes sammen med sit Holdingselskab H1 ApS at påtage sig en risiko, og er undergivet vilkår og indflydelse, som ville være helt atypisk i et lønmodtagerforhold. Der er således på ingen måde tale om, at spørger i G1 P/S har søgt at opnå skattemæssig status som selvstændigt erhvervsdrivende blot ved at erhverve en symbolsk ejerandel af en virksomhed uden reelle ejerbeføjelser.

Skattestyrelsens indstilling og begrundelse

Spørgsmål 1

Det ønskes bekræftet, at H1 ApS, som spørger forventes at stifte i forbindelse med sin forventede indtræden som kapitalejer i G1 P/S, fra og med den x-måned 20XX er den rette indkomstmodtager af det samlede vederlag, som selskabet modtager fra G1 P/S, uanset om dette vederlag benævnes udbytte, rente eller konsulentassistance, og uanset om posterne klassificeres som en lønomkostning, rente eller udbytte i G1 P/S' årsregnskabet, og uanset hvor stor en løn som partneren hæver i sit eget holdingselskab.

Begrundelse

Sagen drejer sig om, hvorvidt spørger som kapitalejer i G1 P/S – efter indførelsen af ligningslovens § 4 - som deltager i G1 P/S kan placere sin andel af indkomsten fra G1 P/S i H1 ApS – der er ejet 100 % af spørger – således, at det er selskabet og ikke spørger, der anses for rette indkomstmodtager, og at det dermed er selskabet, der beskattes af indkomsten.

Rette indkomstmodtager

Såfremt en fysisk person i henhold til skattelovgivningens regler anses for at drive selvstændig erhvervs-virksomhed, vil den pågældende virksomhed kunne drives i selskabsform, således at det er selskabet, som den fysiske person kontrollerer, der må anses for rette indkomstmodtager af den optjente indkomst i virksomheden, og ikke den fysiske person, jf. de almindelige bemærkninger til ligningslovens § 4:

”En fysisk person har i visse tilfælde mulighed for at drive virksomhed gennem et selskab, som den pågældende person selv ejer, f.eks. et iværksætter-, anparts- eller aktieselskab, som udgør selvstændige skattesubjekter.

[...]

Afgørelsen af, om indkomsten fra en given aktivitet skattemæssigt skal anses for indkomst indtjent af et selskab eller den person, som ejer selskabet og driver aktiviteten gennem selskabet, og dermed, om det er selskabet eller personen selv, der kan anses for rette modtager af indkomsten, er i høj grad fastlagt af konkrete afgørelser. Det vil sige, at det er bestemt af praksis. Det følger af praksis, at lønmodtagere skattemæssigt ikke kan få deres lønindkomst udbetalt til og beskattet i et selskab, som de ejer. En lønmodtager har så at sige ikke mulighed for at »sætte sig selv på aktier«.

En selvstændigt erhvervsdrivende, der driver sin virksomhed i et skattemæssigt transparent selskab, har derimod under visse betingelser hidtil haft mulighed for med skattemæssig virkning at placere sin andel af indkomsten fra det skattemæssigt transparente selskab i et selskab, som den pågældende kontrollerer, således at det er selskabet, der anses for rette indkomstmodtager af den optjente indkomst, og som dermed beskattes af indkomsten. Dette var eksempelvis tilfældet for tre ledende statsautoriserede revisorer, der hidtil havde drevet selvstændig virksomhed gennem et interessentskab. De overdrog deres erhvervsmæssige interessentskabsandele til tre anpartsselskaber. Anpartsselskaberne blev anset for rette indkomstmodtager i skattemæssig henseende, jf. TfS 1999, 646Ø. Den praksis, som dommen er udtryk for, forudsætter dog, at de pågældende personers indkomst (inden overførslen til selskabet) kunne anses for at være indtjent ved selvstændig erhvervsvirksomhed. Hvis der havde været tale om lønindkomst, ville det, som nævnt ovenfor, ikke være muligt med skattemæssig virkning at overføre indkomsten til selskabet.” (Skattestyrelsens understregninger)

Som det fremgår af ovenstående, kan en selvstændigt erhvervsdrivende, der driver sin virksomhed i et skattemæssigt transparent selskab, under visse betingelser med skattemæssig virkning placere sin andel af indkomsten fra det skattemæssigt transparente selskab i et selskab, som den pågældende kontrollerer, således at det er selskabet, der er rette indkomstmodtager.

Det afgørende ved vurderingen af, om spørger med skattemæssig virkning kan placere sin andel af indkomsten fra G1 P/S i H1 ApS, bliver således at fastslå, om den aktivitet, som spørger udøver i G1 P/S, skatteretligt må kvalificeres som lønmodtagerforhold eller selvstændig erhvervsvirksomhed. Når det skal vurderes, om resultatet fra G1 P/S kan tilfalde H1 ApS, skal der tages stilling til, om spørger ville blive anset for selvstændigt erhvervsdrivende, hvis spørger udelukkende personligt deltog i G1 P/S, da det ikke længere er tilstrækkeligt alene at se på, om spørger har en direkte eller indirekte ejerandel i G1 P/S, jf. ligningslovens § 4.

Det afgørende bliver herefter at fastslå, om spørger - efter indførelsen af ligningslovens § 4 - som deltager i G1 P/S kan anses for at være lønmodtager eller selvstændig erhvervsdrivende.

Ligningslovens § 4

Ved lov nr. 684 af 8. juni 2017 blev der i ligningslovens § 4 indsat sålydende bestemmelse om kvalifikation af selvstændig erhvervsvirksomhed ved deltagelse i et skattemæssigt transparent selskab:

”Deltagelse i et skattemæssigt transparent selskab er ikke i sig selv tilstrækkeligt til, at deltagerens indkomst fra det skattemæssigt transparente selskab kan anses for indkomst ved selvstændig erhvervsvirksomhed.”

Som det fremgår af bestemmelsens ordlyd, vil deltagelse i et skattemæssigt transparent selskab ikke længere være det eneste retsfaktum, der skal være opfyldt, for at en deltager i et skattemæssigt transparent selskab kan anses for at være selvstændig erhvervsdrivende.

Afgrænsningen af, om en deltager i et skattemæssigt transparent selskab kan anses for selvstændig erhvervsdrivende efter indførelsen af ligningslovens § 4

Det overordnede formål med indførelsen af ligningslovens § 4 har været at sikre, at vurderingen af, om en deltager i et skattemæssigt transparent selskab kan anses for lønmodtager eller selvstændigt erhvervsdrivende, bringes i overensstemmelse med den almindelige skatteretlige vurdering af, om en person kan anses for lønmodtager eller selvstændig erhvervsdrivende, jf. også skatteministerens svar til Danske Advokater, DI og FSR – danske revisorer (Skatteudvalget 2016-17, L 194, svar på spørgsmål 5):

”Formålet med lovforslaget er at imødegå den nuværende praksis, hvor en person automatisk anses for selvstændigt erhvervsdrivende blot ved at erhverve en andel af den virksomhed, personen arbejder i. Lovforslaget har således til formål at sikre, at vurderingen af, om man er selvstændig erhvervsdrivende, baserer sig på en samlet vurdering af de relevante forhold – svarende til den vurdering, der også foretages i forhold til andre selvstændigt erhvervsdrivende. For at gøre lovforslaget så målrettet som muligt, går lovforslaget blot ud på, at der ved vurderingen ikke kun ses på ejerandelen.” (Skattestyrelsens understregninger)

Formålet med indførelsen af ligningslovens § 4 har således været at sikre, at vurderingen af, om en ejer i et skattemæssigt transparent selskab kan anses for at være selvstændig erhvervsdrivende, skal bero på en helhedsbedømmelse af sagens relevante faktiske omstændigheder, og ikke alene det forhold, at ejeren har en ejerandel i et skattemæssigt transparent selskab.

Den tidligere praksis, hvorefter en person ved alene at erhverve en mindre ejerandel i et skattemæssigt transparent selskab herefter automatisk blev anset for at være selvstændigt erhvervsdrivende i skattemæssigt henseende, er med indførelsen af ligningslovens § 4 ikke længere gældende, jf. Skatteministeriets hørings svar til Dansk Erhverv (L 194 – bilag 1):

”Personer, som hidtil er anset for selvstændigt erhvervsdrivende alene som følge af ejerskabet af en anpart i et skattemæssigt transparent selskab, vil således også blive omfattet af lovforslaget. Det er således ikke hensigten med lovforslaget at bevare retstilstanden fra før Skatterådets afgørelse. Der kan i den forbindelse henvises til, at Skatterådet i sin henvendelse til skatteministeren netop skriver, at afgørelsen er i tråd med eksisterende praksis om partnerselskaber. Lovforslaget vil kun omfatte de personer, der efter de almindelige kriterier skattemæssigt ikke kan kvalificeres som selvstændigt erhvervsdrivende.” (Skattestyrelsens understregning)

Hvor den tidligere afgrænsning af, hvornår en person i et skattemæssigt transparent selskab kunne anses for selvstændigt erhvervsdrivende, alene tog udgangspunkt i ét kriterium (ejerskabet af en ejerandel), medfører indførelsen af ligningslovens § 4, at afgrænsningen (vurderingen) i stedet skal tage udgangspunkt i et flertal af kriterier, der skal være opfyldt, for at en deltager i et skattemæssigt transparent selskab kan anses for at være selvstændigt erhvervsdrivende.

De kriterier, der efter indførelsen af ligningslovens § 4 skal indgå i vurderingen af, om en deltager i et skattemæssigt transparent selskab kan anses for at være selvstændig erhvervsdrivende, er nærmere beskrevet og præciseret i lovforslag nr. 194 af 26. april 2017.

Kriterier, der indgår i bedømmelsen af, om en deltager i et transparent selskab kan anses for lønmodtager eller selvstændig erhvervsdrivende

Den almindelige afgrænsning af, om en skattepligtig skal anses for lønmodtager eller selvstændigt erhvervsdrivende på skatterettens område, skal tages med udgangspunkt i de kriterier, som er angivet i pkt. B. 3.1.1. i cirkulære nr. 129 af 4. juli 1994 om personskatteloven, jf. U. 1996.1027 H.

Cirkulære nr. 129 af 4. juli 1994 om afgrænsningen mellem lønmodtagere eller selvstændig erhvervsdrivende har således et bredt anvendelsesområde.

Cirkulæret er karakteriseret ved, at cirkulæret indeholder en række generelt formuleret kriterier, der taler henholdsvis for tjenesteforhold eller selvstændig erhvervsvirksomhed.

Cirkulære nr. 129 af 4. juli 1994 forholder sig ikke specifikt til de afgrænsningsvanskeligheder, der kan opstå, når det skal vurderes, om den enkelte deltager i et skattemæssigt transparent selskab skal anses for lønmodtager eller selvstændigt erhvervsdrivende.

De almindelige kriterier i cirkulære nr. 129 af 4. juli 1994 vil derfor ikke nødvendigvis i samme grad være velegnede ved vurderingen af, om den enkelte deltager i et skattemæssigt transparent selskab kan anses for selvstændigt erhvervsdrivende, jf. de særlige bemærkninger til ligningslovens § 4:

”Når virksomheden drives i et skattemæssigt transparent selskab som f.eks. et partnerselskab, er de ovenfor anførte kriterier ikke nødvendigvis i samme grad velegnede i vurderingen af, om den enkelte partner kan anses for selvstændigt erhvervsdrivende. Her vil der normalt ikke være tvivl om, at det skattemæssigt transparente selskab som sådan udøver erhvervsmæssig virksomhed. En advokat- eller revisionsvirksomhed, et reklamebureau eller en arkitektvirksomhed driver således i sig selv erhvervsmæssig virksomhed. Dette gælder uanset valget af organisationsform, og dermed uanset om virksomheden drives i f.eks. et aktieselskab eller et partnerselskab. Det vil normalt også forholde sig sådan, at personalet er ansat i det skattemæssigt transparente selskab og ikke hos den enkelte deltager, at driftsmidler og materialer m.v., der anvendes ved arbejdets udførelse, tilhører selskabet og ikke deltageren, at det er selskabet, der ejer eller lejer de lokaler, hvorfra virksomhedens udøves, at annoncering for virksomheden sker i selskabets og ikke den enkelte deltagers navn, og at det er selskabet og ikke deltageren, der er momsregistreret. Disse forhold er ikke til hinder for, at den enkelte deltager i et skattemæssigt transparent selskab kan anses for selvstændigt erhvervsdrivende, idet det følger af transparensprincippet, at de enkelte deltagere ejer en andel af det transparente selskabs aktiver og passiver.” (Skattestyrelsens understregning)

Ligningslovens § 4 har som tidligere nævnt til formål at sikre, at vurderingen af, om den enkelte ejer i et skattemæssigt transparent selskab kan anses for selvstændigt erhvervsdrivende, skal basere sig på en samlet vurdering af de relevante faktiske forhold.

Midlet til at sikre dette formål er sket ved, at der i forarbejderne til ligningslovens § 4 er beskrevet en række kriterier, der i højere grad end kriterierne i cirkulære nr. 129 af 4. juli 1994, tager udgangspunkt i de særlige forhold, der gælder ved deltagelse i skattemæssigt transparente selskaber.

Kriterierne om økonomisk risiko og indflydelse vil ifølge bemærkningerne være de mest velegnede til vurderingen af, om den enkelte deltager i et skattemæssigt transparent selskab kan anses for selvstændig erhvervsdrivende:

”Når en sådan virksomhed drives i et skattemæssigt transparent selskab som f.eks. et partnerselskab, må vurderingen af, om den enkelte ejer kan anses for at være selvstændigt erhvervsdrivende, derfor i særlig grad koncentrerer om to væsentlige forhold: 1) omfanget af den økonomiske risiko, som den enkeltes ejerskab indebærer, herunder vederlagsform, og 2) omfanget af den enkeltes indflydelse i virksomheden.”

De kriterier, der fremgår af de særlige bemærkninger til ligningslovens § 4, er beskrevet for at illustrere, hvilke kriterier, der som udgangspunkt er væsentlige i forhold til vurderingen af, om den enkelte deltager i et skattemæssigt transparent selskab kan anses for selvstændig erhvervsdrivende, herunder hvordan vægtningen af kriterierne bør foretages, jf. Skatteministeriets svar til Dansk Erhverv (L 194 – bilag 1):

”Bemærkningerne til lovforslaget er udbygget bl.a. i relation til de centrale kriterier om risiko og indflydelse. Bemærkningerne er endvidere udvidet for at illustrere, hvordan kriterierne bør bedømmes bl.a. i forhold til store partnerselskaber med mange deltagere. Hvorvidt en person er selvstændigt erhvervsdrivende eller lønmodtager/honorarmodtager afhænger af en konkret vurdering. Denne vurdering vil altid skulle afspejle de faktiske forhold, og det vil alt andet lige betyde, at nogle af kriterierne vil kunne vægte tungere end andre. Eller at nogle af kriterierne er mere relevante end andre.” (Skattestyrelsens understregninger)

Som det fremgår af ovenstående, er det sagens faktiske omstændigheder, der bliver afgørende for udvælgelsen af, hvilke kriterier, der er mest velegnede til at indgå i bedømmelsen af, om en deltager i et skattemæssigt transparent selskab kan anses for selvstændigt erhvervsdrivende.

For det tilfælde, at det skattemæssigt transparente selskab er organiseret på samme måde som forudsat i forarbejderne således, at personalet er ansat i det skattemæssigt transparente selskab, at driftsmidler og materialer, der anvendes ved arbejdets udførelse, tilhører selskabet, at det er selskabet, der ejer og lejer de lokaler, hvorfra virksomheden udøves, og at annoncering for virksomheden sker i selskabets navn, er de mest velegnede kriterier den enkelte deltagers indflydelse og økonomiske risiko.

I den konkrete sag er personalet ansat hos G1 P/S, driftsmidler og materialer, der anvendes ved arbejdets udførelse, tilhører G1 P/S, og det er G1 P/S, der lejer lokalerne, og annoncering for virksomheden sker også i G1 P/S’ navn.

På baggrund af ovenstående vil vurderingen af, om spørger - som deltager i G1 P/S – kan anses for selvstændigt erhvervsdrivende, særligt koncentrerer om kriterierne økonomisk risiko og indflydelse.

Økonomisk risiko

Det fremgår af de særlige bemærkninger til ligningslovens § 4, at der ved vurderingen af den enkelte deltagers økonomiske risiko i et partnerselskab, særligt skal henses til den enkelte deltagers hæftelse:

”Den økonomiske risiko for deltageren i et partnerselskab består i hæftelsen som deltager i det skattemæssigt transparente selskab. Den økonomiske risiko, der indgår i vurderingen af, om der skattemæssigt er tale om en selvstændigt erhvervsdrivende, er hæftelsen knyttet til den pågældendes andel af selskabet. Hæftelsen i partner- og kommanditselskaber udgør som udgangspunkt den pågældendes egenkapitalindskud tillagt evt. skyldigt indskud.”

Hvis den enkelte deltager har ladet en del af sit overskud blive stående i selskabet, eller hvis deltageren har foretaget udlån til selskabet, kan deltagerens tilgodehavende herved som udgangspunkt ikke medregnes til den økonomiske risiko for deltageren.” (Skattestyrelsens understregninger)

Som det fremgår af de citerede bemærkninger, vil det som udgangspunkt alene være den selskabskapital, som den enkelte deltager har indskudt i partnerselskabet, der skal medregnes til deltagerens økonomiske risiko.

Deltagerens tilførsel af fremmedkapital til selskabet i form af udlån, skal ifølge bemærkningerne som udgangspunkt ikke medregnes til deltagerens økonomiske risiko.

I nærværende sag er det oplyst, at hver kapitalejers holdingselskab har pligt til at yde bundne ansvarlige lån til G1 P/S. De ansvarlige lån, som skal være indbetalt senest 3 år efter optagelsen som kapitalejer, står tilbage for G1 P/S' almindelige kreditorer og indgår som en del af G1 P/S' ansvarlige lånekapital.

Endvidere har spørger oplyst, at de bundne ansvarlige lån beregnes som 70 % af den forventede andel af resultatet fratrullet de beløb, den pågældende og dennes holdingselskab i forvejen har investeret i form af kommanditaktier/anparter.

Det er et krav efter de for G1 P/S gældende regler for partnerens økonomiske forhold, at partnerens kapitalindestående skal udgøre 70 % af partnerens holdingselskabs forventede andel af resultatet (fratrullet de beløb, der i forvejen er investeret i form af kommanditaktier/anparter) i det løbende regnskabsår. Denne del af kapitalindeståendet betegnes bunden ansvarlig lånekapital. Det er et krav i hele den periode, hvor partneren er kapitalejer. I selve gældsbeholdningen kan partneren opsige lånet med 12 måneders varsel, men det kræver, at der bliver bundet nye 70 %. Dette medfører, at de ansvarlige lån, der beregnes som 70 % af den forventede andel af resultatet (fratrullet de beløb, der i forvejen er investeret i form af kommanditaktier/anparter), reelt er uopsigelige fra holdingselskabets side frem til det tidspunkt, hvor kapitalejeren fratræder som kapitalejer, hvor det ansvarlige lån forfalder.

Endeligt er det oplyst, at ved udbetaling af restvederlag bliver det hvert år besluttet at indefryse et vist beløb som ansvarlig lånekapital til G1 P/S, svarende til samlet årligt XX mio. kr.

De enkelte 4-årige ansvarlige lån fordeles på baggrund af det enkelte holdingselskabs andel af overskuddet i det pågældende år. De 4-årige ansvarlige lån er uopsigelige i 4 år, og forfalder ikke ved en kapitalejers fratræden som kapitalejer. Reelt er de 4-årige ansvarlige lån således bundet så længe kapitalejeren er kapitalejer og i op til 4 år efter, idet der løbende bindes nye XX mio. kr., når en 4-års periode udløber.

De frivillige ansvarlige lån er uopsigelige i enten et eller to år, og forfalder ikke ved en kapitalejers fratræden som kapitalejer.

Det er oplyst, at indtrædende equity partnere indrømmes op til tre år til at opfylde kapitalkravet på 70 % af targetindkomsten. G1 P/S kan i særlige tilfælde efter ansøgning dispensere fra disse regler.

Spørger, der er optaget som kapitalejer den x-måned 20XX, har efter det oplyste endnu ikke indskudt ansvarlig lånekapital i G1 P/S, men spørger forventes at indskyde et betydeligt beløb, der efter det oplyste forventes at udgøre 3.000.000-5.000.000 kr. som ansvarlig lånekapital i G1 P/S senest 3 år efter spørgers indtræden som kapitalejer.

Det skal derfor vurderes, om den ansvarlige lånekapital, som spørger forventes at indskyde i G1 P/S, skal medregnes til spørgers økonomiske risiko.

Forarbejderne tager ikke stilling til, om ansvarlig lånekapital – som er fremmedkapital – skal medregnes til den økonomiske risiko.

Forarbejderne udtaler alene, at ” [...] hvis deltageren har foretaget udlån til selskab, kan deltagerens tilgodehavende herved som udgangspunkt ikke medregnes til den økonomiske risiko for deltageren. ”

Hvad der nærmere skal forstås ved ”udlån” – og om dette omfatter ansvarlig lånekapital – er ikke entydigt beskrevet i forarbejderne.

Når det af forarbejderne fremgår, at deltagerens ”udlån” som ”udgangspunkt” ikke skal medregnes til den økonomiske risiko, må det efter Skattestyrelsens opfattelse betyde, at det må være hovedreglen, at udlån i almindelighed ikke skal medregnes til den økonomiske risiko, men at denne hovedregel ikke nødvendigvis er undtagelsesfri, jf. formuleringen ”som udgangspunkt”.

Hensynet bag, at det som udgangspunkt alene er selskabskapital og ikke fremmedkapital, der skal medregnes til den økonomiske risiko, må efter Skattestyrelsens opfattelse være, at der som udgangspunkt er forbundet større økonomiske risici med at indskyde egenkapital end fremmedkapital i et selskab.

Dette skal blandt andet ses på baggrund af, at den kapitalejer, der har indskudt selskabskapital, først fyldestgøres efter alle selskabskreditorerne i tilfælde af selskabets konkurs. Kapitalejeren får således først dækket sit krav på tilbagebetaling af sin andel af egenkapitalen, efter at selskabets almindelige kreditorer er blevet fyldestgjort.

Såfremt et udlån undtagelsesvist skal medregnes til deltagerens økonomiske risiko, må det derfor efter Skattestyrelsens opfattelse være et krav, at deltagerens udlån til selskabet konkret er forbundet med en økonomisk risiko, der er sammenlignelig med den økonomiske risiko, der er forbundet med at indskyde selskabskapital.

Ovenstående vil efter Skattestyrelsens opfattelse også være stemmende med de hensyn, der må formodes at ligge bag kravet om, at det som udgangspunkt alene er selskabskapitalen, der skal medregnes til deltagerens økonomiske risiko.

Der er i dansk ret ingen entydig definition af, hvad der skal forstås ved ”ansvarlig lånekapital”, men Henrik Kure definerer i Finansieringsret, 1. udgave, 2015, s. 426, ansvarlig lånekapital som ” [...] *et lån, hvor långivers krav på tilbagebetaling er efterstillet (næsten) alle andre krav mod låntager. Lånet er fremmedkapital [...] men minder ved låntagers konkurs om egenkapital, fordi lånet er efterstillet anden fremmedkapital, og fyldestgøres efter anden fremmedkapital, men inden egenkapital. Ansvarlige lån er derfor en mellemform mellem egen- og fremmedfinansiering.* ”.

Den konkrete vurdering af, om den ansvarlige lånekapital, som spørger forventes at yde til G1 P/S via sit 100 % ejet holdingselskab, skal medregnes til spørgers økonomiske risiko, foretages i forbindelse med den samlede vurdering af, om spørger kan anses for selvstændig erhvervsdrivende, jf. nedenfor.

Vederlagsform

Det fremgår endvidere af de særlige bemærkninger til ligningslovens § 4, at der ved vurderingen af, om en deltager i et skattemæssigt transparent selskab kan anses for selvstændig erhvervsdrivende, skal henses til vederlagsformen:

”Vederlaget til deltageren skal afhænge af overskuddet i virksomheden, ligesom den pågældende skal deltage i eventuelle tab. Hvis deltageren eksempelvis er garanteret et minimumsvederlag, kan den pågældende normalt ikke anses for selvstændigt erhvervsdrivende.

Kriteriet om vederlæggelse indgår som et delelement i vurderingen af den enkelte deltagers økonomiske risiko.

Som det fremgår af de citerede bemærkninger, skal deltagerens vederlæggelse afhænge af selskabets overskud, ligesom deltageren skal dække eventuelle tab.

Hvis deltageren uafhængigt af selskabets over- eller underskud modtager et minimumsvederlag, vil deltageren almindeligvis ikke kunne anses for selvstændigt erhvervsdrivende, fordi denne vederlagsform taler for tjenesteforhold.

Indflydelse

Den enkelte deltagers indflydelse i virksomheden indgår som et centralt element i vurderingen af, om deltageren kan anses for selvstændigt erhvervsdrivende. Hvad der nærmere skal forstås ved ”indflydelse”, er nærmere uddybet i de særlige bemærkninger:

”For at kriteriet om indflydelse kan tillægges tilstrækkelig vægt ved vurderingen af, om den pågældende er selvstændigt erhvervsdrivende, må den pågældende indtage en position i virksomheden, der indebærer en reel indflydelse på forretningens overordnede beslutninger. Det er ikke tilstrækkeligt at se på den enkelte deltagers stemmeret, selv om stemmeandelen forholdsmæssigt svarer til øvrige deltagers stemmeret. Deltageren skal udøve sin indflydelse ved f.eks. at have instruktionsbeføjelse over for eventuelle medarbejdere.

At deltageren selv er underlagt andres instruktionsbeføjelse taler imod, at den pågældende kan anses for selvstændigt erhvervsdrivende. Dermed må der også ses på, om den enkelte deltager er underlagt instruktion og tilsyn fra overordnede i virksomheden, herunder fra et højere ledelseslag eller fra selskabets fælles ledelsesorgan. Hvis det er tilfældet, kan den pågældende deltager efter omstændighederne anses for at være underlagt andres instruktionsbeføjelse, hvilket taler for, at den pågældende ikke i forhold til dette kriterium kan anses for selvstændigt erhvervsdrivende, selvom der ikke foreligger et formelt ansættelsesforhold. Vurderingen tager således udgangspunkt i den enkeltes konkrete indflydelse.”

Ved vurderingen af, om den enkelte deltager har reel indflydelse i det skattemæssigt transparente selskab, skal der også lægges vægt på antallet af deltagere i det skattemæssigt transparente selskab, jf. Skatteministeriets svar til DI (L 194 – bilag 1):

”Generelt ses lovforslaget ikke at forhindre fortsat vækst og konsolidering i virksomhederne. Det er dog opfattelsen, at jo større en sammenslutning er, des mindre må det som udgangspunkt formodes, at den enkelte deltagers selvstændighed og indflydelse bliver. Sammenslutningens størrelse er dog ikke i sig selv diskvalificerende for, at deltagere heri kan blive anset for selvstændigt erhvervsdrivende.”

Kriteriet om indflydelse vil således efter Skatteministeriets opfattelse være lettere at opfylde, når virksomheden har færre deltagere, jf. Skatteministeriets svar til FSR – danske revisorer (L 194 – bilag 1):

”Dette kriterium vil som udgangspunkt være lettere at opfylde, når virksomheden har færre ejere. Derfor er det opfattelsen, at det må være formodningen, at det vil være vanskeligere at opfylde dette kriterium, når der er tale om en virksomhed med mange ejere.”

Er der tale om en virksomhed med flere tusinde partnere, er det Skatteministeriets opfattelse, at de fleste deltagere ikke vil kunne anses for selvstændigt erhvervsdrivende, jf. Skatteministeriets svar til Gorrissen Federspiel (L 194 – bilag 1):

”Det må formodes, at i en virksomhed med flere tusinde partnere må det være udgangspunktet, at de fleste deltagere ikke vil kunne anses for selvstændigt erhvervsdrivende efter den foreslåede lovændring.”

Endeligt blev Skatteministeriet i forbindelse med høringen af lovforslaget adspurgt af DI om, hvordan ejerkredsen i de større rådgivnings- og konsulentvirksomheder, der er organiseret i skattemæssigt transparente selskaber, skal vurderes efter ligningslovens § 4. Hertil svarede Skatteministeriet:

”Der vil normalt ikke være nogen som helst tvivl om, at de store rådgivnings- og konsulentvirksomheder, som DI omtaler, driver erhvervsmæssig virksomhed. Forholdet er her, at en del af ejerkredsen i nogle tilfælde må anses for reelt at være lønmodtagere. Situationen er en helt anden for de små enkeltmandsvirksomheder med begrænset erhvervsmæssig aktivitet, som DI sammenligner med. Her går afgrænsningen på, om den erhvervsmæssige aktivitet er tilstrækkelig, og ikke på, om ejeren skal betragtes som lønmodtager.”

Som det fremgår af forarbejdernes beskrivelse af kriteriet indflydelse, skal der ved vurderingen af, om den enkelte deltager har reel indflydelse i virksomheden, blandt andet lægges vægt på følgende forhold: (i) om den enkelte deltager har reel indflydelse på forretningens overordnede beslutninger, (ii), antallet af deltagere i det skattemæssigt transparente selskab, (iii) om den enkelte deltager er tillagt instruktionsbeføjelse i forhold til eventuelle medarbejdere, og (iiii) om den enkelte deltager selv er underlagt instruktionsbeføjelse og tilsyn fra andre overordnede i virksomheden, herunder fra højere ledelseslag eller selskabets fællesorgan.

Kriteriet indflydelse indeholder således en række generelt formuleret (del)kriterier, der taler henholdsvis for og imod, om en deltager kan anses for at have reel indflydelse i virksomheden, der skal vægtes mod hinanden. Kriterierne og vægningen heraf er ikke entydigt beskrevet i lovens bemærkninger, og dette må efter Skattestyrelsens opfattelse medføre, at i de tilfælde, hvor kriterierne ikke fører til et entydigt resultat, skal afgørelsen af, om spørger kan anses for at have reel indflydelse, ske på grundlag af en samlet bedømmelse af kriterierne, og det må på baggrund af den samlede bedømmelse af kriterierne vurderes, hvilke forhold der mest tungtvejende taler for det ene eller andet resultat, og dermed bliver afgørende for udfaldet af den samlede vurdering.

Skattestyrelsens vurdering af, om spørger som deltager i et skattemæssigt transparent selskab er selvstændig erhvervsdrivende efter ligningslovens § 4.

Når det skal vurderes, om spørger – som deltager i G1 P/S – kan anses for selvstændig erhvervsdrivende, er det ikke længere tilstrækkeligt alene at se på, om spørger har en ejerandel i G1 P/S, jf. ligningslovens § 4.

Afgørelsen af, om spørger kan anses for selvstændigt erhvervsdrivende, skal i stedet foretages ud fra en samlet konkret vurdering af alle de relevante forhold, der gælder for spørger.

Ved vurderingen af, om spørger som deltager i G1 P/S kan anses for selvstændig erhvervsdrivende, skal der særligt henses til, (1) omfanget af den økonomiske risiko, som spørgers deltagelse i G1 P/S indebærer, herunder vederlagsform, og (2) omfanget af spørgers indflydelse i G1 P/S.

Oplysninger om spørgers hæftelse og den ansvarlige lånekapital

Det er oplyst, at kapitalejerne i G1 P/S direkte eller indirekte har en lige stor ejerandel i G1 P/S. Hver kapitalejer i G1 P/S ejer (direkte eller indirekte) 100 % hver sit eget anpartsselskab, der har en ejerandel i G1 P/S. Anpartsselskabet fungerer som holdingselskab for kapitalejeren.

Endvidere fremgår det, at hver kapitalejer i G1 P/S via sit 100 % ejet holdingselskab ejer en A-kommanditaktie på nominelt 250.000-350.000 kr. i G1 P/S. Desuden ejer alle kapitalejerne i G1 P/S en anpart i G3 ApS, nominelt 5.000-10.000 kr., og en anpart i komplementarselskabet G2 ApS, nominelt 10.000-20.000 kr. Herudover ejer kapitalejerne i G1 P/S personligt en C-kommanditaktie, nominelt 1.000-5.000 kr., der er tillagt stemmeret i G1 P/S.

Som det fremgår af ovenstående, vil spørger som følge af sit direkte og indirekte (via H1 ApS, som spørger ejer 100%) ejerskab af kommanditaktier i G1 P/S have en hæftelse i størrelsesordenen 266.000-385.000 kr.

Det er oplyst, at spørger eller dennes holdingselskab endnu ikke har indskudt ansvarlig lånekapital i G1 P/S. Det forventes, at spørgers holdingselskab indenfor en 3 årig periode efter spørgers indtræden som kapitalejer i G1 P/S, indskyder mindst 3.000.000 – 5.000.000 kr. som ansvarlig lånekapital i G1 P/S.

Oplysninger om spørgers vederlæggelse

Spørger har oplyst, at spørgers holdingselskab fra 2018/2019 fuldt ud deltager i overskudsfordelingen. I 2018/2019 er spørgers holdingselskabs andel af restoverskuddet (udover det budgetterede) begrænset til 50%. Spørgers holdingselskab vil således kun modtage vederlag, såfremt der i G1 P/S i det pågældende indkomstår realiseres et positivt økonomisk resultat. Spørger er derfor ikke garanteret et minimumsvederlag.

Det årlige økonomiske resultat i G1 P/S fordeles dels ud fra den enkelte kapitalejers ansvarsområde, dels ud fra det samlede danske økonomiske resultat. Derudover er fastsættelsen af vederlag afhængigt af en årlig vurdering af den enkeltes performance – altså hvor godt resultat den pågældende har skabt i den pågældende rolle. En performance over det forventede niveau indebærer en yderligere andel af det økonomiske resultat for partnerselskabet, mens en performance under det forventede giver en lavere andel.

I løbet af året udbetales aconto beløb til kapitalejers holdingselskab, der beregnes som maksimalt 60 % af den forventede andel af det økonomiske resultat i partnerselskabet.

Oplysninger om spørgers indflydelse og G1 P/S' organisation

Spørger er kapitalejer i G1 P/S. Der er i øjeblikket 60-90 kapitalejere i G1 P/S.

G1 P/S er et partnerselskab, der er omfattet af selskabslovens regler, jf. selskabslovens § 358.

Det er oplyst, at G1 P/S har en ledelsesstruktur, hvorefter der er en bestyrelse, der varetager den overordnede og strategiske ledelse, og en direktion, der forestår den daglige ledelse, jf. selskabslovens § 111, stk. 1, nr. 1.

Bestyrelsen har en række pligter, der er reguleret i selskabslovens § 115.

Det fremgår af selskabslovens § 115, at i kapitalselskaber, der har en bestyrelse, skal denne ud over at varetage den overordnede og strategiske ledelse og sikre en forsvarlig organisation af kapitalselskabets virksomhed påse, at (1) bogføringen og regnskabsaflæggelsen foregår på en måde, der efter selskabets forhold er tilfredsstillende, (2) der er etableret de fornødne procedurer for risikostyring og interne kontroller, (3) bestyrelsen modtager den fornødne rapportering om kapitalselskabets finansielle forhold, (4) direktionen udøver sit hverv på en behørig måde og efter bestyrelsens retningslinjer og (5) at kapitalselskabets kapitalberedskab til enhver tid er forsvarligt.

Direktionen har også en række pligter, der er reguleret i selskabslovens § 117.

Det fremgår af selskabslovens § 117, at direktionen varetager den daglige ledelse af selskabet, og at direktionen skal følge de retningslinjer og anvisninger, som bestyrelsen har angivet. Den daglige ledelse omfatter ikke dispositioner, der efter kapitalselskabets forhold er af usædvanlig art eller stor betydning.

Flertallet af bestyrelsens medlemmer vælges af generalforsamlingen, jf. selskabslovens § 120, stk. 1. Det er bestyrelsens opgave at ansætte en direktion, jf. selskabslovens § 111, stk. 1.

Som det fremgår af ovenstående, er G1 P/S organiseret som et traditionelt kapitalselskab med en generalforsamling, bestyrelse, direktion og medarbejdere, hvor der – som foreskrevet i selskabsloven – er sket en opdeling af ansvar, opgaver, kompetencer og pligter mellem de forskellige selskabsorganer.

Spørger har været ansat hos G1 P/S siden 20XX og er indstillet som kapitalejer pr. x-måned 20XX.

Spørger vil efter optagelse som kapitalejer være ansvarlig for:

- Udarbejdelse af egen forretningsplan for året med fokus på kunde- og forretningsudvikling, udvikling af medarbejdere og organisation, økonomi og sikring af kvalitet.
- Selvstændig tilrettelæggelse af det daglige arbejde, og herunder tidsmæssig indsats
- Betjening af egen kundeportefølje, og herunder selvstændig tilrettelæggelse af kundebetjening, kunde-kontakt, dels til eksisterende kunder, afgivelse af tilbud, og kontakt til potentielle kunder (forretningsudvikling)
- Kontakt til andre væsentlige relationer (advokater, myndigheder, brancheforeninger m.m.)
- Planlægning af udførelse af kundeopgaver (rådgivning og assistance)
- Bemanding af kundeopgaver og andre tilgrænsende opgaver vedrørende forretningsudvikling, administrative opgaver m.m. (personaleansvar)
- Ansvar for coaching og udvikling af medarbejdere
- Sikring af høj medarbejdertilfredshed, og herunder ansættelse og evt. afskedigelse af medarbejdere (personaleansvar)
- Sikring af at alle relevante standarder, relevant lovgivning og firmapolitikker overholdes (fagligt ansvar)
- Kvalitetssikring af udførelse af arbejdet (fagligt ansvar)
- Sikring af fakturering af udført arbejde og løbende vurdering af igangværende arbejder, opfølgning på betaling og samlet pengebinding (økonomiansvar)
- Opfølgning på økonomi på kundeopgaver og projekter (økonomiansvar)

Det er oplyst, at spørger i den almindelige daglige drift ikke er underlagt instruktionsbeføjelser i forhold til ledelsesmedlemmer og andre kapitalejere i G1 P/S.

Alle kapitalejere har instruktionsbeføjelser over medarbejdere i G1 P/S.

Spørger har endvidere oplyst, at alle kapitalejerne i G1 P/S har en lige stor ejerandel og stemmeret.

Efter det oplyste sidder spørger ikke i direktionen eller bestyrelsen i G1 P/S.

Samlet vurdering

Skattestyrelsen har lagt til grund for besvarelsen af det bindende svar, at spørger efter det af spørger oplyste ikke anses for lønmodtager i henhold til ansættelsesretlig lovgivning, herunder ferieloven og funktionærloven m.v.

Efter en samlet konkret vurdering af sagens faktiske forhold sammenholdt med kriterierne anført i de særlige bemærkninger til ligningslovens § 4, er det Skattestyrelsens opfattelse, at spørger på tidspunktet for sin tiltræden som kapitalejer den x-måned 20XX i G1 P/S mest nærliggende må anses for lønmodtager, fordi der er en række forhold, der mest tungtvejende taler for, at spørger må anses for lønmodtager i G1 P/S.

Skattestyrelsen har lagt vægt på, at det forholdsvist høje antal deltagere i G1 P/S, og det forhold, at spørger ikke sidder i bestyrelsen eller direktionen, må medføre, at spørgers indflydelse på de overordnede beslutninger i G1 P/S må anses for begrænset. Omvendt taler det for, at spørger har en vis indflydelse i virksomheden, at spørger har samme stemmeret som de øvrige kapitalejere, og at spørger har instruktionsbeføjelse over selskabets ansatte.

Det er Skattestyrelsens opfattelse, at afvejningen af ovenstående kriterier ikke entydigt fører til, at spørger må anses for at have reel indflydelse i virksomheden, fordi der er en del forhold, der taler for og imod dette resultat. Skattestyrelsen finder efter en samlet konkret vurdering, at spørger mest nærliggende må anses for kun at have en vis indflydelse i G1 P/S, men at dette kriterium ikke i sig selv er diskvalificerende for, at spørger kan anses for selvstændigt erhvervsdrivende, såfremt andre kriterier mere klart taler for dette resultat.

Spørger er nytiltrådt som kapitalejer i G1 P/S den x-måned 20XX.

Til belysning af kapitalejerne i G1 P/S' økonomiske forhold, har spørger fremlagt et dokument med overskriften "Partnerens økonomiske forhold – Partnerens kapitalindestående". Af dokumentet fremgår blandt andet:

"Ved indtræden som equity partner indskydes følgende kapital:

- Partnerens holdingselskab indskyder DKK 250.000-350.000 i form af 1 A-kommanditaktie i G1 P/S,
- Partneren indskyder DKK 1.000-5.000 i form af 1 C-kommanditaktie i G1 P/S, DKK 5.000-10.000 i form af 1 anpart i G3 ApS og DKK 10.000-20.000 i form af 1 anpart i G2 ApS.

Indtrædende equity partnere indrømmes op til tre år til at opfylde kapitalkravet på 70 % af targetindkomsten.

G1 P/S kan i særlige tilfælde efter ansøgning dispensere fra disse regler. "

Som det fremgår af ovenstående, vil spørger som følge af sit direkte eller indirekte (via H1 ApS, som spørger ejer 100%) ejerskab af kommanditaktier i G1 P/S have en hæftelse i størrelsesordenen 266.000-385.000 kr., der skal medregnes til spørgers økonomiske risiko.

Spørger har efter det oplyste endnu ikke indbetalt ansvarlig lånekapital til G1 P/S, men spørger forventes at indskyde 3.000.000 – 5.000.000 kr. i ansvarlig lånekapital senest 3 år efter, at spørger er indtrådt som kapitalejer.

Når omfanget af spørgers økonomiske risiko som deltager i G1 P/S skal vurderes, skal det endvidere vurderes, om den ansvarlige lånekapital, som spørger fra sit 100 % ejet holdingselskab forventes at indskyde i G1 P/S, skal medregnes til spørgers økonomiske risiko.

Det er Skattestyrelsens opfattelse, jf. ovenstående, at såfremt et udlån undtagelsesvist skal medregnes til deltagerens økonomiske risiko, må det være et krav, at deltagerens udlån til selskabet konkret er forbundet med en økonomisk risiko, der er sammenlignelig med den økonomiske risiko, der er forbundet med at indskyde selskabskapital.

Når der henses til, at G1 P/S kan dispensere spørger fra at opfylde kapitalkravet (forpligtelsen til at yde de ansvarlige lån), at der er forbundet en risiko med, at spørger som følge af den lange tidshorisont (3 år) ikke vil kunne opfylde sin fremtidige forpligtelse til at yde den ansvarlige lånekapital til G1 P/S, er det Skattestyrelsens opfattelse, at det alene er den ansvarlige lånekapital, der aktuelt og reelt er indbetalt – og ikke den ansvarlige lånekapital, der først indbetales om 3 år – der kan medregnes til spørgers nuværende økonomiske risiko.

Det er således Skattestyrelsens opfattelse, at spørgers nuværende økonomiske risiko alene består i spørgers hæftelse knyttet til spørgers ejerandel i G1 P/S.

Spørgers nuværende økonomiske risiko er derfor mindre end den økonomiske risiko (hæftelse), som deltagerne i SKM2015. 729. SR – afgørelsen, der gav anledning til indførelsen af ligningslovens § 4 – ville påtage sig. I SKM2015. 729. SR bestod deltagerens hæftelse i 400.000 kr., jf. L 194 – bilag 6.

Ved vurderingen af, om den enkelte deltager i et skattemæssigt transparent selskab kan anses for selvstændig erhvervsdrivende, er det Skattestyrelsens opfattelse, at den enkelte deltagers indflydelse nødvendigvis må sammenholdes med deltagerens økonomiske risiko. Den deltager, der på grund af det transparente selskabs størrelse, stemmefordeling og organisatoriske forhold alene kan anses for kun at have en vis indflydelse på virksomhedens overordnede beslutninger, skal således efter Skattestyrelsens opfattelse have en større økonomisk risiko for at blive betragtet som selvstændig erhvervsdrivende, end den deltager, der har reel indflydelse i et skattemæssigt transparente selskab.

På baggrund af ovenstående og efter en samlet konkret vurdering, er det Skattestyrelsens opfattelse, at spørgers aktuelle økonomiske risiko sammenholdt med spørgers indflydelse, ikke er tilstrækkelig til, at spørger kan anses for selvstændig erhvervsdrivende, men derimod må anses for lønmodtager i G1 P/S, fordi spørger på nuværende tidspunkt ikke har samme økonomisk risiko, som de øvrige kapitalejere.

Det er Skattestyrelsens opfattelse, at spørger først kan anses for selvstændig erhvervsdrivende fra det tidspunkt, hvor spørger opfylder de samme kapitalkrav og dermed har en sammenlignelig økonomisk risiko, som de eksisterende kapitalejere i G1 P/S har, og først fra dette tidspunkt kan H1 ApS betragtes som den rette indkomstmottager af det samlede vederlag, som selskabet modtager fra G1 P/S.

Endvidere har Skattestyrelsen ved den konkrete vurdering af spørgers økonomiske risiko og indflydelse tillagt det vægt, at det fremgår af udvalgsbetænkningen til lov nr. 684 af 8. juni 2017, at formålet med lovforslaget ikke er en generel begrænsning af partnerselskaber, men specifikt at lukke det hul i reglerne, som Skatterådet gjorde opmærksom på som opfølgning på afgørelsen SKM2015. 729. SR. I nærværende sag har spørger en mindre økonomisk risiko (hæftelse) end spørger i SKM2015. 729. SR, ligesom der både i nærværende sag og SKM2015. 729. SR er forskel på den økonomiske risiko for de etablerede kapitalejere og de(n) nyetablerede kapitalejer(e).

Indstilling

Skattestyrelsen indstiller, at spørgsmål 1 besvares med ”nej, se dog indstilling og begrundelse”.

Skatterådets afgørelse og begrundelse

Skatterådet tiltræder Skattestyrelsens indstilling og begrundelse.

Lovgrundlag, forarbejder og praksis

Spørgsmål 1

Lovgrundlag

Ved lov nr. 684 af 8. juni 2017 blev der i ligningslovens § 4 indsat sålydende bestemmelse om kvalifikation af selvstændig erhvervsvirksomhed ved deltagelse i et skattemæssigt transparent selskab:

”Deltagelse i et skattemæssigt transparent selskab er ikke i sig selv tilstrækkeligt til, at deltagerens indkomst fra det skattemæssigt transparente selskab kan anses for indkomst ved selvstændig erhvervsvirksomhed.”

Det fremgår af ændringslovens § 2, at loven træder i kraft den 1. juli 2017, og at loven har virkning for indkomstår, der påbegyndes den 1. januar 2018 eller senere.

Forarbejder

Lovforslag nr. 194 af 26. april 2017 – Forslag til lov om ændring af ligningsloven (Kvalifikation af selvstændig erhvervsvirksomhed ved deltagelse i et skattemæssigt transparent selskab).

Af forarbejderne til ligningslovens § 4, som fremsat i lovforslag nr. 194 af 26. april 2017, fremgår blandt andet følgende:

”§ 1

I ligningsloven, jf. lovbekendtgørelse nr. 1162 af 1. september 2016, som ændret ved § 2 i lov nr. 1553 af 13. december 2016, § 5 i lov nr. 1554 af 13. december 2016 og § 2 i lov nr. 1665 af 20. december 2016, foretages følgende ændring:

1. Efter § 3 A indsættes:

»§ 4. Deltagelse i et skattemæssigt transparent selskab er ikke i sig selv tilstrækkeligt til, at deltagerens indkomst fra det skattemæssigt transparente selskab kan anses for indkomst ved selvstændig erhvervsvirksomhed.«

§ 2

Loven træder i kraft den 1. juli 2017.

Stk. 2. Loven har virkning for indkomstår, der påbegyndes den 1. januar 2018 eller senere.

Bemærkninger til lovforslaget

Almindelige bemærkninger

1. Indledning

Regeringen lægger stor vægt på, at erhvervslivet i Danmark har rimelige vilkår, og at skattereglerne ikke stiller sig hindrende i vejen for virksomhedernes vækst og udvikling.

Med virksomhedsordningen er der etableret en ordning, der gør det muligt for selvstændigt erhvervsdrivende at spare virksomhedens overskud op til en lav foreløbig virksomhedsskat på 22 pct. Med virksomhedsordningen skal de erhvervsdrivende først betale den højere personskat, når de hæver af virksomhedens overskud til privatforbrug. Virksomhedsordningen er fornuftig og nødvendig for at sikre de selvstændigt erhvervsdrivende i Danmark rimelige vilkår og give dem mulighed for konsolidering og dermed foretage større investeringer, nogenlunde på samme vilkår, som hvis virksomheden blev drevet i et aktie- eller anpartsselskab.

Det skal imidlertid ikke være sådan, at virksomhedsordningen med den lave foreløbige virksomhedsskat skal kunne bruges af personer, der reelt ikke er erhvervsdrivende. Regeringen er meget opmærksom på, at virksomhedsordningen ikke må misbruges.

I en afgørelse fra 2015 (SKM2015. 729. SR) nåede Skatterådet frem til, at lønmodtagere i visse tilfælde blot ved at erhverve en ganske beskeden andel af arbejdsgiverens virksomhed skattemæssigt kan blive anset for at være selvstændigt erhvervsdrivende.

Afgørelsen vedrører et partnerselskab (P/S), som er såkaldt skattemæssigt transparent. Det vil sige, at partnerselskabet ikke beskattes selvstændigt, men at beskatningen af partnerselskabets resultat sker hos deltagerne (ejerne). Afgørelsen er netop begrundet i, at partnerselskabet er transparent. Skatterådet mener desuden ikke, at der er nogen nævneværdig grænse for, hvor lille en ejerandel i et partnerselskab, man kan erhverve, før man skal betragtes som selvstændigt erhvervsdrivende.

Afgørelsen giver hermed mulighed for, at lønmodtagere ved at erhverve blot en minimal andel af kapitalen i det partnerselskab, hvori de er ansat, kan opnå de skattevilkår, der gælder i forhold til at drive virksomhed som selvstændigt erhvervsdrivende.

Afgørelsen har givet Skatterådet anledning til at henvende sig til skatteministeren ved brev af den 22. september 2015. Skatterådet ser en udfordring i forhold til skattelovgivningens afgrænsning af, hvornår man anses for selvstændigt erhvervsdrivende. Skatterådet har derfor opfordret til at imødegå udfordringen ved lovgivning.

Der gælder en række særlige skattevilkår for selvstændigt erhvervsdrivende. Det er regeringens opfattelse, at lønmodtagere ikke vilkårligt skal kunne få adgang til de skattemæssige vilkår, der gælder i forhold til at drive virksomhed som selvstændigt erhvervsdrivende. Regeringen mener, at lønindkomst skal beskattes som lønindkomst og ikke som erhvervsindkomst.

Det foreslås på den baggrund, at der dæmmes op for det skred i sondringen mellem den skattemæssige status som lønmodtager og selvstændigt erhvervsdrivende, som afgørelsen er udtryk for, og som Skatterådet advarer om i henvendelsen til skatteministeren.

Forslaget har til formål at sikre, at indkomsten for en lønmodtager, der er ansat i et skattemæssigt transparent selskab, f.eks. et partner- eller kommanditselskab, og som erhverver en andel af selskabet, ikke alene som følge af selve erhvervelsen af ejerandelen anses for indkomst ved selvstændig erhvervsvirksomhed og ikke lønindtægt. Hvis den pågældende ud fra de konkrete forhold i øvrigt må anses for at være lønmodtager, opnår lønmodtageren ikke qua ejerandelen adgang til at anvende de skattevilkår, der er beregnet til at gælde for erhvervsvirksomhed, som drives af selvstændigt erhvervsdrivende. Disse vilkår omfatter f.eks. adgangen til at benytte virksomhedsordningen og dermed at kunne foretage indkomstudjævning med henblik på konsolidering. Ligeledes indebærer forslaget, at selskabet ikke undgår pligten til at indeholde A-skat af aflønningen.

På den baggrund foreslås det, at det ved vurderingen af, om der er tale om selvstændig virksomhed i et skattemæssigt transparent selskab, ikke i sig selv er tilstrækkeligt, at den skattepligtige har erhvervet en andel i det transparente selskab. Afgørelsen af, om der foreligger selvstændig erhvervsvirksomhed, skal i stedet foretages ud fra en samlet konkret vurdering af alle forhold, der gælder for den pågældende.

2. Lovforslagets indhold

2.1. Gældende ret

Hvorvidt en fysisk person skattemæssigt kan anses for selvstændigt erhvervsdrivende, beror på en vurdering af en række kriterier. Der er ikke i skattelovgivningen fastsat en definition af selvstændig erhvervsvirksomhed. De centrale, sædvanlige kriterier for skattemæssigt at kunne anses for selvstændigt erhvervsdrivende er, at man bærer den økonomiske risiko i forbindelse med arbejdets udførelse, og at man ikke er underlagt en arbejdsgivers instruktionsbeføjelse (det vil sige, at man ikke er i et tjenesteforhold).

Af cirkulære nr. 129 af 4. juli 1994 om personskatteloven, afsnit 3.1.1, fremgår det bl.a., at som lønmodtager anses den, der modtager vederlag for personligt arbejde i et tjenesteforhold. I de fleste tilfælde er det

ikke vanskeligt at afgøre, om der foreligger et tjenesteforhold, fordi indkomstmodtageren udfører arbejdet efter arbejdsgiverens anvisninger og helt for dennes regning. Der kan dog i praksis være situationer, hvor det er vanskeligt at afgøre. I sådanne tvivlstilfælde må afgørelsen ske på grundlag af en samlet bedømmelse af de konkrete omstændigheder, herunder forholdet mellem den, der udfører arbejdet, og den, for hvem det udføres.

Selvstændig erhvervsvirksomhed i skattemæssig forstand er kendetegnet ved, at der for egen regning og risiko udøves en virksomhed af økonomisk karakter med det formål at opnå et overskud.

For en nærmere afgrænsning mellem lønmodtagere og selvstændigt erhvervsdrivende henvises til cirkulære nr. 129 af 4. juli 1994 om personskatteloven, afsnit 3.1.1, og Den juridiske vejledning, afsnit C. C. 1.2, om selvstændigt erhvervsdrivende og afgrænsningen over for lønmodtagere.

Når en fysisk person anses for selvstændigt erhvervsdrivende, har den pågældende mulighed for at vælge beskatning efter virksomhedsordningen. Det giver blandt andet mulighed for konsolidering af virksomheden, ved at indkomsten skattemæssigt spares op i virksomhedsordningen mod betaling af en lav foreløbig skat på 22 pct. Det er først, når virksomhedens overskud hæves fra virksomhedsordningen, at der sker endelig beskatning som personlig indkomst, herunder betaling af eventuel topskat.

2.1.1. Skatterådets afgørelse i SKM2015. 729. SR→

Sagen drejede sig om et partnerselskab med et større antal ejere, der alle arbejdede i selskabet, og som hver især ejede en aktie i selskabet. Selskabet bad om bindende svar på, om det næste ledelseslag med omtrent samme antal medarbejdere skattemæssigt kunne anses for selvstændigt erhvervsdrivende, hvis de hver især erhvervede en aktie på 1/10 af værdien af den aktie, som de eksisterende ejere havde.

Skatterådet fandt, at de nye kapitalejere kunne anses for selvstændigt erhvervsdrivende.

Skatterådets afgørelse indebærer således, at en lønmodtagers aflønning for arbejdet i et partnerselskab kan beskattes efter virksomhedsordningen, da erhvervelsen af andelen i partnerselskabet medfører, at lønmodtageren skattemæssigt skifter status til selvstændigt erhvervsdrivende. Dette gælder, selv om lønmodtageren via erhvervelsen af andelen ikke påtager sig en reel økonomisk risiko svarende til den, der normalt kræves for at blive anset for selvstændigt erhvervsdrivende. Det gælder også, selv om personen bl.a. er underlagt en instruktionsbeføjelse og andre vilkår, som normalt gælder for lønmodtagere.

Skatterådets afgørelse medfører, at en medarbejders erhvervelse af selv en ganske beskedne ejerandel i et transparent selskab betyder, at medarbejderen skattemæssigt skifter status fra lønmodtager til selvstændigt erhvervsdrivende, uanset at de sædvanlige kriterier for skattemæssigt at kunne anse den pågældende for selvstændigt erhvervsdrivende ikke er opfyldt.

Som opfølgning på Skatterådets afgørelse har Skatterådet henvendt sig til skatteministeren og opfordret til lovgivning.

Det fremgår klart af Skatterådets henvendelse til skatteministeren, at afgørelsen er begrundet i, at et partnerselskab er skattemæssigt transparent. Det vil sige, at partnerselskabets resultat beskattes hos de enkelte deltagere, og at disse anses for selvstændigt erhvervsdrivende. Dermed bliver hele lønindkomsten omfattet af de skattevilkår, der er gældende for selvstændigt erhvervsdrivende.

Skatterådet bemærker, at afgørelsen er i tråd med eksisterende praksis om partnerselskaber, selvom denne praksis hidtil har omhandlet en mindre ejerkreds. Det er efter Skatterådets opfattelse ikke muligt at imødegå udfordringen ved hjælp af fortolkning af loven eller praksis, men det vil i givet fald skulle ske ved en ændring af skattelovgivningen.

Erhvervelsen af blot en ganske beskeden andel i partnerselskabet er med afgørelsen i sig selv afgørende for, at der opnås status som selvstændigt erhvervsdrivende med mulighed for en foreløbig beskatning af aflønningen på 22 pct. i virksomhedsordningen og mulighed for en potentielt langvarig udskydelse af den fulde beskatning af indkomsten frem for en lønbeskatning i den personlige indkomst på op til ca. 56 pct. på tidspunktet for indtjeningen.

Herudover indebærer Skatterådets afgørelse, at der ikke skal indeholdes A-skat ved udbetaling af lønindkomsten med deraf følgende øget risiko for skatterestancer og et utilsigtet mindreprovenu for det offentlige.

2.1.2. Partnerselskaber og andre transparente selskabstyper

Et partnerselskab er en særlig form for aktieselskab. Partnerselskaber er som udgangspunkt omfattet af alle selskabslovens bestemmelser om aktieselskaber. Et partnerselskab er samtidig et kommanditselskab (K/S), hvor deltagerne (f.eks. kommanditisterne) i selskabet har indskudt en bestemt kapital, der er fordelt på aktier. Kommanditisterne, der kan være en eller flere, hæfter begrænset med deres indskud for selskabets forpligtelser, modsat komplementaren eller komplementarerne som hæfter ubegrænset.

Forskellen på partnerselskaber og aktieselskaber (A/S) er, at mens ingen selskabsdeltagere i et aktieselskab hæfter med mere end deres indskud, skal der i et partnerselskab være en eller flere komplementarer, som hæfter personligt og ubegrænset for partnerselskabets forpligtelser.

Komplementarens fulde hæftelse i et partnerselskab begrænses imidlertid i praksis typisk til udelukkende at være af formel karakter. Kravet om en ubegrænset hæftende deltager opfyldes typisk ved at indsætte et anpartsselskab (ApS) med en selskabskapital på 50.000 kr. eller et iværksætterselskab (IVS) med en selskabskapital ned til 1 kr. som eneste ubegrænset hæftende deltager (komplementar). Anpartsselskabet eller iværksætterselskabet har oftest samme ejerkreds som partnerselskabet. Det vil sige, at anpartsselskabet eller iværksætterselskabet ejes af kommanditisterne. Forskellen mellem aktieselskaber og partnerselskaber kan således i praksis være af udelukkende formel karakter, hvor den eneste reelle forskel er, at de beskattes forskelligt.

I et kommanditselskab er den indskudte kapital ikke fordelt på aktier, men derudover svarer kommanditselskabet til partnerselskabet med hensyn til ovennævnte om deltagere og hæftelse.

I et interessentskab er deltagerkredsen ikke opdelt i kommanditister og komplementarer. Alle deltagerne (interessenterne) hæfter personligt, solidarisk, ubegrænset og direkte for interessentskabets forpligtelser.

Et aktieselskab er et selvstændigt skattesubjekt, og selskabet er undergivet selskabsbeskatning. Partnerselskaber, kommanditselskaber og interessentskaber er derimod ikke selvstændige skattesubjekter, men skattemæssigt transparente. Det indebærer, at beskatningen af resultatet af den virksomhed, der drives i det transparente selskab, ikke sker i selve selskabet, men hos deltagerne i selskabet.

Hvis deltageren er en fysisk person, indgår vedkommendes forholdsmæssige andel af virksomhedens resultat ved opgørelsen af personens skattepligtige indkomst. Hvis deltageren er en juridisk person, f.eks. et aktieselskab, indgår aktieselskabets forholdsmæssige andel af virksomhedens resultat ved opgørelsen af aktieselskabets skattepligtige indkomst.

2.1.3. Rette indkomstmottager

En fysisk person har i visse tilfælde mulighed for at drive virksomhed gennem et selskab, som den pågældende person selv ejer, f.eks. et iværksætter-, anparts- eller aktieselskab, som udgør selvstændige skattesubjekter.

Skattemyndighederne håndhævede tidligere det såkaldte substitutionsprincip, hvis hovedindhold var, at hvis en fysisk person – typisk ejeren af et selskab (hovedaktionæren) – var uundværlig ved udøvelsen af den pågældende aktivitet i selskabet, det vil sige, at personen ikke kunne “substitueres”, kunne indkomsten ikke anses for indtjent af selskabet, men skulle anses for indtjent af personen.

Der var typisk tale om sportsfolk, kunstnere, forfattere og konsulenter m.fl., hvor skattemyndighederne anså personens indsats som så afgørende, at den skattemæssigt kun kunne udøves i personligt regi.

Med Højesterets dom i TfS 1998, 485 blev substitutionsprincippet underkendt. Det er derfor i dag muligt at drive sin erhvervsvirksomhed gennem et selskab som alternativ til at drive erhvervsvirksomhed som en personligt ejet virksomhed, hvis betingelserne herfor - efter en konkret vurdering - i øvrigt er opfyldt. Dette indebærer, at indkomsten ikke anses for optjent personligt, men som optjent af selskabet, der dermed konkret anses for rette indkomstmodtager af denne indkomst. Herved opnås mulighed for, at der sker en almindelig selskabsbeskatning af denne indkomst med 22 pct. i selskabet. Yderligere beskatning sker først, når der trækkes midler ud selskabet.

Afgørelsen af, om indkomsten fra en given aktivitet skattemæssigt skal anses for indkomst indtjent af et selskab eller den person, som ejer selskabet og driver aktiviteten gennem selskabet, og dermed, om det er selskabet eller personen selv, der kan anses for rette modtager af indkomsten, er i høj grad fastlagt af konkrete afgørelser. Det vil sige, at det er bestemt af praksis. Det følger af praksis, at lønmodtagere skattemæssigt ikke kan få deres lønindkomst udbetalt til og beskattet i et selskab, som de ejer. En lønmodtager har så at sige ikke mulighed for at »sætte sig selv på aktier«.

En selvstændigt erhvervsdrivende, der driver sin virksomhed i et skattemæssigt transparent selskab, har derimod under visse betingelser hidtil haft mulighed for med skattemæssig virkning at placere sin andel af indkomsten fra det skattemæssigt transparente selskab i et selskab, som den pågældende kontrollerer, således at det er selskabet, der anses for rette indkomstmodtager af den optjente indkomst, og som dermed beskattes af indkomsten. Dette var eksempelvis tilfældet for tre ledende statsautoriserede revisorer, der hidtil havde drevet selvstændig virksomhed gennem et interessentskab. De overdrog deres erhvervsmæssige interessentskabsandele til tre anpartsselskaber. Anpartsselskaberne blev anset for rette indkomstmodtager i skattemæssig henseende, jf. TfS 1999, 646Ø. Den praksis, som dommen er udtryk for, forudsætter dog, at de pågældende personers indkomst (inden overførslen til selskabet) kunne anses for at være indtjent ved selvstændig erhvervsvirksomhed. Hvis der havde været tale om lønindkomst, ville det, som nævnt ovenfor, ikke være muligt med skattemæssig virkning at overføre indkomsten til selskabet.

2.2. Lovforslaget

Det foreslås at dæmme op for det skred i sontringen mellem den skattemæssige status som lønmodtager og selvstændigt erhvervsdrivende, som Skatterådets afgørelse SKM2015. 729. SR er udtryk for. Skatterådet fandt, at nye kapitalejere i et partnerselskab kunne anses for selvstændigt erhvervsdrivende, uanset størrelsen af den andel, der blev erhvervet.

Det fremgår af afgørelsen, at hvad angår de nye kapitalejeres økonomiske risiko i forbindelse med arbejdet, var denne begrænset, bl.a. ved at aktieværdien blev fastsat til den bogførte indre værdi. Dermed betaltes der ikke for nogen andel af goodwill. Hvad angår instruktionsbeføjelse, synes de nye kapitalejeres stilling internt i selskabet både over for de hidtidige ejere og over for de øvrige ansatte ikke at blive ændret. Det samme gælder deres stilling over for virksomhedens kunder.

Skatterådet fandt, at en ny kapitalejer efter erhvervelsen af den konkrete ejerandel samt tiltrædelse af ejeraftalen mellem kapitalejerne kunne anses for selvstændigt erhvervsdrivende. Skatterådet henviser i

sin henvendelse til skatteministeren til, at afgørelsen er begrundet i, at partnerselskabet er skattemæssigt transparent, og at det efter praksis er anerkendt, at de enkelte ejere i et transparent selskab anses for selvstændigt erhvervsdrivende.

Skatterådet anfører endvidere, at afgørelsen formentlig også betyder, at der ikke er nogen nævneværdig grænse for, hvor lille en ejerandel i et partnerselskab en lønmodtager behøver at erhverve for at kunne anses som selvstændigt erhvervsdrivende.

Skatterådet advarer om risikoen for, at modellen udbredes til at omfatte de øvrige ledelseslag i eksisterende partnerselskaber, samt at andre virksomheder vil organisere sig som partnerselskaber med henblik på at opnå de skattemæssige fordele, der er forbundet med at blive anset for selvstændigt erhvervsdrivende.

Skatterådets forventning til modellens udbredelse må, hvis der ikke reageres, anses for realistisk. Der er i de seneste år sket en væsentlig stigning i antallet af partnerselskaber. I 2000 var der blot 23 partnerselskaber, mens der i 2010 var 285 partnerselskaber. Det vurderes, at der i dag findes knap 900 partnerselskaber i Danmark.

Det er ikke hensigtsmæssigt, hvis lønmodtagere i almindelighed kan opnå skattemæssig status som selvstændigt erhvervsdrivende og derved opnå, at lønindkomst ikke beskattes som løn med den virkning, at der ikke skal indeholdes A-skat, og at der ved brug af virksomhedsordningen kan opnås skatteudskydelse, hvorved topskattebetaling og indkomstaftapning af børne- og ungeydelse kan minimeres eller helt undgås.

På denne baggrund foreslås det, at de sædvanlige kriterier for at blive anset for selvstændigt erhvervsdrivende skal være afgørende og ikke alene det forhold, at den pågældende har erhvervet en andel i et skattetransparent selskab. Det betyder, at erhvervelsen af andelen ikke længere skal være et tilstrækkeligt kriterium ved vurderingen af, om man driver selvstændig erhvervsvirksomhed i et skattemæssigt transparent selskab. I stedet skal der foretages en samlet konkret vurdering af kriterierne for, om der er tale om selvstændig erhvervsvirksomhed.

Med forslaget skal der således foretages samme skatteretlige vurdering af deltagere i skattemæssigt transparente selskaber og personer, der driver enkeltmandsvirksomhed, for så vidt angår vurderingen af, om der reelt er tale om selvstændig erhvervsvirksomhed. Med andre ord skal der foretages samme skatteretlige vurdering, uanset valget af organisationsform.

Ved forslaget vil deltagelse i et skattemæssigt transparent selskab ikke i sig selv være tilstrækkeligt til, at der er tale om selvstændig erhvervsvirksomhed, men det vil stadig være de sædvanlige kriterier for at blive anset som selvstændigt erhvervsdrivende, som er afgørende. Herved sikres det, at forslaget er så målrettet og enkelt som muligt, og at lovforslaget ikke rammer bredere end nødvendigt. Skatterådet har netop i henvendelsen til skatteministeren fremhævet, at et evt. lovindgreb ikke bør ramme for bredt.

Skatterådets afgørelse vedrører et partnerselskab, men problemet, som Skatterådet påpeger, er også knyttet til kommanditselskaber, idet også denne selskabsform skattemæssigt anses for transparent. Erhvervelse af en andel i et kommanditselskab vil derfor også være omfattet af de foreslåede nye regler.

Det må antages, at også ansatte i interessentskaber, der erhverver en andel af interessentskabet, vil kunne anses for selvstændigt erhvervsdrivende som følge af Skatterådets afgørelse i SKM2015. 729. SR. Erhvervelse af en andel af et interessentskab er derfor ligeledes omfattet af de foreslåede nye regler. Her er risikoen for den enkelte deltager dog ikke begrænset til kapitalindskuddet, idet hæftelsen i et interessentskab er personlig, direkte, solidarisk og ubegrænset, hvilket taler for, at deltagere i et interessentskab i højere grad end deltagere i et partnerselskab eller et kommanditselskab bærer en økonomisk risiko

og derfor må anses for at kunne opfylde de sædvanlige kriterier for at kunne anses som selvstændigt erhvervsdrivende.

Hvis personen hidtil er blevet anset for selvstændigt erhvervsdrivende, alene fordi den pågældende ejer en andel af et skattemæssigt transparent selskab, og personen efter lovforslaget ikke længere kan anses for selvstændigt erhvervsdrivende, fordi der ud fra en konkret vurdering består et lønmodtagerforhold, kan indkomsten fra det transparente selskab ikke med skattemæssig virkning udbetales til et af personen kontrolleret selskab, selv om dette selskab erhverver en andel af det transparente selskab. I dette tilfælde må lønmodtageren og ikke selskabet anses for rette indkomstmodtager efter lovforslaget, jf. det under pkt. 2.1. anførte om begrebet rette indkomstmodtager.

(...)

Bemærkninger til lovforslagets enkelte bestemmelser

Til § 1

Der er ikke i skattelovgivningen fastsat en definition af selvstændig erhvervsvirksomhed. Afgrænsningen af selvstændig erhvervsvirksomhed over for lønmodtagere og honorarmodtagere sker ud fra en række kriterier og beror på en konkret vurdering af alle relevante forhold. Det er normalt et krav for at kunne blive betragtet som selvstændigt erhvervsdrivende, at man bl.a. bærer den økonomiske risiko i forbindelse med arbejdets udførelse, samt at man ikke er underlagt en arbejdsgivers instruktionsbeføjelse.

Der henvises i øvrigt til afsnit 2.1. i lovforslagets almindelige bemærkninger for en nærmere beskrivelse af afgrænsningen mellem lønmodtagere og selvstændigt erhvervsdrivende.

Der er hverken i personskatteovens § 3, stk. 2 (fradrag i den personlige indkomst), virksomhedsskatteovens § 1 (virksomhedsordningen) eller § 22 a (kapitalafkastordningen), kildeskatteovens § 25 A (ægtefællers drift af selvstændig erhvervsvirksomhed) eller andre steder i skattelovgivningen defineret et egentlig begreb for, hvornår der er tale om selvstændig erhvervsvirksomhed. Afgrænsningen af selvstændig erhvervsvirksomhed over for lønindkomst skal foretages på samme måde, uanset i hvilken relation inden for skattelovgivningen, spørgsmålet er relevant. Det følger af virksomhedsskatteovens § 1, at skattepligtige personer, der driver selvstændig erhvervsvirksomhed, kan anvende virksomhedsordningen. Dermed er det afgørende for at kunne anvende virksomhedsordningen, at der er tale om selvstændig erhvervsvirksomhed. Vurderingen heraf sker ud fra en konkret vurdering af en række forhold.

Selvstændig erhvervsvirksomhed er kendetegnet ved, at der for egen regning og risiko udøves en virksomhed af økonomisk karakter med det formål at opnå et overskud.

Det følger af praksis, at det er en forudsætning, at virksomheden udøves nogenlunde regelmæssigt og gennem en ikke helt kort periode, samt at virksomheden ikke er af ganske underordnet omfang. Det er uden betydning, om den skattepligtige har indkomst som lønmodtager ved siden af sin virksomhed.

Ved vurderingen af, om der er tale om selvstændig erhvervsvirksomhed, lægges der sædvanligvis vægt på, hvorvidt:

- indkomstmodtageren tilrettelægger, leder, fordeler og fører tilsyn med arbejdet uden anden instruktion fra hvervgiveren end den, der eventuelt følger af den afgivne ordre,
- hvervgiverens forpligtelser over for indkomstmodtageren er begrænset til det enkelte ordreforhold,
- indkomstmodtageren ikke på grund af ordren er begrænset i sin adgang til samtidig at udføre arbejde for andre,
- indkomstmodtageren er økonomisk ansvarlig over for hvervgiveren for arbejdets udførelse eller i øvrigt påtager sig en selvstændig økonomisk risiko,

- indkomstmodtageren har ansat personale og er frit stillet med hensyn til at antage medhjælp,
- vederlaget betales efter regning, og betaling først ydes fuldt ud, når arbejdet er udført som aftalt og eventuelle mangler afhjulpet,
- indkomsten modtages fra en ubestemt kreds af hvervgivere,
- indkomsten afhænger af et eventuelt overskud,
- indkomstmodtageren ejer de anvendte redskaber, maskiner og værktøj eller lignende,
- indkomstmodtageren helt eller delvist leverer de materialer, der anvendes ved arbejdets udførelse,
- indkomstmodtageren har etableret sig i egne lokaler, f.eks. forretning, værksted, kontor, klinik, tegnestue m.v., og arbejdet udøves helt eller delvist fra lokalerne,
- indkomstmodtagerens erhvervsudøvelse kræver særskilt autorisation, bevilling og lignende, og om indkomstmodtageren har fået en sådan tilladelse,
- indkomstmodtageren ved annoncering, skiltning eller lignende tilkendegiver, at vedkommende er fagkyndig og påtager sig at udføre arbejde af en nærmere bestemt art,
- indkomstmodtageren i henhold til momsloven er momsregistreret, og ydelsen er faktureret med tillæg af moms, og
- ansvaret for en eventuel ulykke under arbejdets udførelse påhviler indkomstmodtageren.

Ingen af kriterierne er i sig selv afgørende for vurderingen af, om der er tale om selvstændig erhvervsvirksomhed.

Disse kriterier anvendes bl.a., når det skal vurderes, om f.eks. en konsulent, der leverer arbejde til et aktieselskab, kan anses for selvstændigt erhvervsdrivende eller må anses for ansat som lønmodtager i aktieselskabet.

Det foreslås i lovforslagets § 1, nr. 1, at indsætte en bestemmelse i ligningslovens § 4, hvorefter deltagelse i et skattemæssigt transparent selskab ikke i sig selv er tilstrækkeligt til, at deltagerens indkomst fra det skattemæssigt transparente selskab kan anses for indkomst ved selvstændig erhvervsvirksomhed.

Med den foreslåede bestemmelse vil de sædvanlige kriterier for, om der er tale om indkomst fra selvstændig erhvervsvirksomhed, være gældende. Dermed vil det ikke i sig selv være tilstrækkeligt for vurderingen, at der er erhvervet en andel i et skattemæssigt transparent selskab.

Når virksomheden drives i et skattemæssigt transparent selskab som f.eks. et partnerselskab, er de ovenfor anførte kriterier ikke nødvendigvis i samme grad velegnede i vurderingen af, om den enkelte partner kan anses for selvstændigt erhvervsdrivende. Her vil der normalt ikke være tvivl om, at det skattemæssigt transparente selskab som sådan udøver erhvervsmæssig virksomhed. En advokat- eller revisionsvirksomhed, et reklamebureau eller en arkitektvirksomhed driver således i sig selv erhvervsmæssig virksomhed. Dette gælder uanset valget af organisationsform, og dermed uanset om virksomheden drives i f.eks. et aktieselskab eller et partnerselskab. Det vil normalt også forholde sig sådan, at personalet er ansat i det skattemæssigt transparente selskab og ikke hos den enkelte deltager, at driftsmidler og materialer m.v., der anvendes ved arbejdets udførelse, tilhører selskabet og ikke deltageren, at det er selskabet, der ejer eller lejer de lokaler, hvorfra virksomhedens udøves, at annoncering for virksomheden sker i selskabets og ikke den enkelte deltagers navn, og at det er selskabet og ikke deltageren, der er momsregistreret. Disse forhold er ikke til hinder for, at den enkelte deltager i et skattemæssigt transparent selskab kan anses for selvstændigt erhvervsdrivende, idet det følger af transparensprincippet, at de enkelte deltagere ejer en andel af det transparente selskabs aktiver og passiver.

Når en sådan virksomhed drives i et skattemæssigt transparent selskab som f.eks. et partnerselskab, må vurderingen af, om den enkelte ejer kan anses for at være selvstændigt erhvervsdrivende, derfor i særlig

grad koncentreret om to væsentlige forhold: 1) omfanget af den økonomiske risiko, som den enkeltes ejerskab indebærer, herunder vederlagsform, og 2) omfanget af den enkeltes indflydelse i virksomheden.

Den økonomiske risiko for deltageren i et partnerselskab består i hæftelsen som deltager i det skattemæssigt transparente selskab. Den økonomiske risiko, der indgår i vurderingen af, om der skattemæssigt er tale om en selvstændigt erhvervsdrivende, er hæftelsen knyttet til den pågældendes andel af selskabet. Hæftelsen i partner- og kommanditselskaber udgør som udgangspunkt den pågældendes egenkapitalindskud tillagt evt. skyldigt indskud.

Hvis den enkelte deltager har ladet en del af sit overskud blive stående i selskabet, eller hvis deltageren har foretaget udlån til selskabet, kan deltagerens tilgodehavende herved som udgangspunkt ikke medregnes til den økonomiske risiko for deltageren.

Den enkelte deltager skal have en reel økonomisk risiko for at kunne anses for selvstændigt erhvervsdrivende. Der skal være risiko for et økonomisk tab og ikke kun risiko for ikke at blive honoreret for sin arbejdsindsats, jf. Østre Landsrets dom i SKM2007. 35. Ø om en historiker, der udøvede forfatter- og foredragsvirksomhed. Landsrettens mindretal fandt, at sagsøgeren havde en skattemæssigt relevant risiko ved at forfatte et manuskript, der muligvis ikke blev antaget af forlaget. Landsrettens flertal henviste derimod bl.a. til, at sagsøgeren ikke påtog sig en sædvanlig risiko og ikke havde væsentlige udgifter ved aktiviteten. Den økonomiske risiko skal have et væsentligt omfang herunder set i forhold til deltagerens løbende vederlag fra selskabet.

Vederlaget til deltageren skal afhænge af overskuddet i virksomheden, ligesom den pågældende skal deltage i eventuelle tab. Hvis deltageren eksempelvis er garanteret et minimumsvederlag, kan den pågældende normalt ikke anses for selvstændigt erhvervsdrivende.

Den enkelte deltagers indflydelse i virksomheden må ligeledes vurderes konkret og vil alt andet lige være større i en virksomhed med få ejere end i en virksomhed med mange ejere. Hvis virksomheden har mange ejere, kan den enkeltes indflydelse være så lille, at den ikke kan tillægges tilstrækkelig vægt, medmindre individuelle forhold for den enkelte tilsiger en større indflydelse.

For at kriteriet om indflydelse kan tillægges tilstrækkelig vægt ved vurderingen af, om den pågældende er selvstændigt erhvervsdrivende, må den pågældende indtage en position i virksomheden, der indebærer en reel indflydelse på forretningens overordnede beslutninger. Det er ikke tilstrækkeligt at se på den enkelte deltagers stemmeret, selv om stemmeandelen forholdsmæssigt svarer til øvrige deltagers stemmeret. Deltageren skal udøve sin indflydelse ved f.eks. at have instruktionsbeføjelse over for eventuelle medarbejdere.

At deltageren selv er underlagt andres instruktionsbeføjelse taler imod, at den pågældende kan anses for selvstændigt erhvervsdrivende. Dermed må der også ses på, om den enkelte deltager er underlagt instruktion og tilsyn fra overordnede i virksomheden, herunder fra et højere ledelseslag eller fra selskabets fælles ledelsesorgan. Hvis det er tilfældet, kan den pågældende deltager efter omstændighederne anses for at være underlagt andres instruktionsbeføjelse, hvilket taler for, at den pågældende ikke i forhold til dette kriterium kan anses for selvstændigt erhvervsdrivende, selvom der ikke foreligger et formelt ansættelsesforhold. Vurderingen tager således udgangspunkt i den enkeltes konkrete indflydelse.

Den foreslåede ændring omfatter alle deltagere i skattemæssigt transparente selskaber f.eks. partnerselskaber, kommanditselskaber og interessentskaber. Med den foreslåede ændring vil hverken selve erhvervelsen af andelen eller størrelsen af andelen i sig selv være tilstrækkelig for vurderingen af, om der er tale om selvstændig erhvervsvirksomhed. I alle tilfælde vil det skulle vurderes ud fra de sædvanligt anvendte kriterier, om der er tale om udøvelse af selvstændig erhvervsvirksomhed.

Hvis der efter disse kriterier ikke er tale om selvstændig erhvervsvirksomhed, men om lønindkomst fra det skattemæssigt transparente selskab, vil lønmodtageren heller ikke kunne udøve aktiviteten gennem et af personen kontrolleret selskab, f.eks. et aktie- eller anpartsselskab, der deltager i det skattemæssigt transparente selskab, med den virkning, at indkomsten anses for indtjent af kapitalselskabet og ikke af personen.

Hvis en lønmodtager erhverver en ejerandel i et aktieselskab, hvori denne er ansat, vil afkastet af investeringen efter gældende regler blive beskattet som aktieindkomst, enten i form af udbytte eller aktieavance. Lønmodtagerens løn vil, uanset erhvervelsen af ejerandelen, fortsat skulle beskattes som løn.

Tilsvarende vil det efter den foreslåede bestemmelse i ligningslovens § 4 gælde, at en lønmodtager, der erhverver en andel i et skattemæssigt transparent selskab, uden dermed at skifte status til selvstændigt erhvervsdrivende, fortsat vil skulle beskattes af sin løn som A-indkomst.

Selve afkastet af investeringen i det skattemæssigt transparente selskab vil derimod blive beskattet som netop afkast. Hvorledes selve beskatningen heraf sker, vil afhænge af den skattemæssige kvalifikation af afkastet. Nettoafkastet af selve investeringen vil typisk skulle kvalificeres som personlig indkomst, medmindre afkastet anses for kapitalindkomst eller eventuelt aktieindkomst. Er der tale om personlig indkomst, vil afkastet således være arbejdsmarkedsbidragspligtigt. Udgør den skattepligtiges virksomhedsandel i sig selv kun en erhvervsvirksomhed af meget begrænset omfang - som det f.eks. var tilfældet for de nye deltagere i Skatterådets afgørelse i SKM2015. 729. SR - vil afkastet af andelen normalt ikke kunne indgå i virksomhedsordningen.

Afkastet af investeringen må opgøres efter skattelovgivningens almindelige regler. Det indebærer, at afkastet skal opgøres som den forholdsmæssige andel af nettoindkomsten efter fradrag for lønninger, renter og andre driftsomkostninger, herunder afskrivninger på afskrivningsberettigede aktiver.

Der vil med forslaget opstå et behov for at foretage en fordeling af den indkomst fra det transparente selskab, der skal beskattes som løn hos ejeren, og den indkomst der skal beskattes som afkast af den foretagne investering. I denne forbindelse må der dels ses på, hvilken løn den pågældende ville have oppebåret uden at være ejer, bl.a. ved at sammenligne med lønniveauet hos tilsvarende lønmodtagergrupper. Dels må der ses på, hvilket afkast man normalt kan opnå af en tilsvarende investering. Det vil endvidere også være relevant at se på, hvor meget der er udloddet som udbytte efter civilretlige regler (f.eks. efter selskabslovgivningen). I forhold til denne vurdering vil det være naturligt, at der skattemæssigt ikke anerkendes mere som afkast af investeringen, end der faktisk er udloddet fra det skattemæssigt transparente selskab.

Til § 2

Det foreslås i stk. 1, at loven træder i kraft den 1. juli 2017.

Ikrafttrædelsestidspunktet er i overensstemmelse med regeringens målsætning om, at ny lovgivning, der har virkning for erhvervslivet, skal træde i kraft enten den 1. januar eller den 1. juli.

Det foreslås i stk. 2, at loven har virkning for indkomstår, der påbegyndes den 1. januar 2018 eller senere. Det indebærer, at personer, der har kalenderåret som indkomstår, vil blive omfattet de foreslåede bestemmelser fra og med indkomståret 2018, idet dette indkomstår løber fra og med den 1. januar 2018 til og med den 31. december 2018.

Selskaber kan have forskudt indkomstår. For selskaber med bagudforskudt indkomstår, f.eks. perioden fra den 1. juli 2017 til den 30. juni 2018, har loven virkning fra og med indkomståret 2019, idet indkomståret påbegyndes den 1. juni 2018.

Hvis den skattepligtige deltager i et skattemæssigt transparent selskab, f.eks. et partner- og kommanditselskab, og omfattes af den foreslåede § 4 i ligningsloven, jf. lovforslagets § 1, nr. 1, og ikke længere kan benytte virksomhedsordningen, kommer et eventuelt opsparet overskud til beskating, såfremt personen ikke driver anden virksomhed i virksomhedsordningen.

De gældende regler i virksomhedsskattelovens kapitel 5 om ophør – virksomhedsskattelovens §§ 15 og 15 b – vil således kunne finde anvendelse som følge af, at der, jf. lovforslagets § 1, nr. 1, ikke længere er tale om indkomst ved drift af selvstændig erhvervsvirksomhed.

Den skattepligtige, der anses for selvstændigt erhvervsdrivende i dag, men som med forslaget ikke længere vil blive anset for selvstændigt erhvervsdrivende, udtræder således af virksomhedsordningen med virkning fra den 1. januar 2018, medmindre den pågældende driver anden selvstændig erhvervsvirksomhed. ”

Høringsskema vedrørende forslag til lov om ændring af ligningsloven (L 194) – Bilag 1 til lovforslag nr. 194 af 26. april 2017 (uddrag)

Dansk Erhverv spørgsmål:

”Dansk Erhverv anfører, at baggrunden for lovforslaget er et bindende svar fra Skatterådet, hvor der bliver givet tilladelse til, at selv personer med en meget lille ejerandel kunne indgå som partner i et P/S. På denne baggrund indstillede Skatterådet, at loven blev ændret, da der ellers vil være en risiko for, at reglerne ville blive misbrugt.

Dansk Erhverv mener, at formålet med forslaget ikke er at foretage en stramning, men at sikre, at reglerne er som før, Skatterådet afgav det bindende svar. Dansk Erhverv er indforstået med et målrettet indgreb, der sikrer mod udvanding af begrebet selvstændigt erhvervsdrivende ved at gøre alle ansatte til partnere, men finder det vigtigt, at man ikke strammer praksis mere end højst nødvendigt, og at de konstruktioner, der i en årrække har eksisteret bl.a. i liberale erhverv, ikke bliver ramt unødigt med lovforslaget.

Dansk Erhverv mener derfor, at det bør fremgå meget præcist af lovforslaget, at den brug af P/S'er i bl.a. liberale erhverv, som man har set i mange år, og som Skattemyndighederne har blåstemplet, ikke skal rammes af indgrebet.

Dansk Erhverv foreslår, at det præciseres i lovbemærkningerne, at en lang række af de krav og forudsætninger, der som udgangspunkt opstilles ved den skatteretlige vurdering af, om en person er lønmodtager eller selvstændigt erhvervsdrivende, ikke bør have nogen vægt, når man vurderer, om en deltager i et P/S er selvstændigt erhvervsdrivende.

Dansk Erhverv nævner som eksempel, at der i et P/S m.m. typisk ikke skiltes med partnerens eget navn, at aktiverne vil ligge i virksomheden og ikke hos den enkelte ejer, og at medarbejderne ikke vil være ansat af den enkelte partner m.m. Dansk Erhverv opfordrer til, at bemærkningerne gennemgås med henblik på at sikre, at der ikke i vurderingen af P/S'er stilles nogle krav, som disse typer af selskaber ikke kan og skal efterleve. ”

Skatteministeriets svar:

Hensigten med lovforslaget er generelt at sikre, at lønmodtagere ikke behandles som selvstændigt erhvervsdrivende, såfremt de ikke opfylder de skattemæssige kriterier herfor. Hensigten med lovforslaget er således, at det netop ikke skal være afgørende for den skattemæssige kvalifikation, hvorvidt der er erhvervet en anpart i et skattetransparent selskab, f.eks. et partnerselskab.

Personer, som hidtil er anset for selvstændigt erhvervsdrivende alene som følge af ejerskabet af en anpart i et skattemæssigt transparent selskab, vil således også blive omfattet af lovforslaget.

Det er således ikke hensigten med lovforslaget at bevare retstilstanden fra før Skatterådets afgørelse. Der kan i den forbindelse henvises til, at Skatterådet i sin henvendelse til skatteministeren netop skriver, at afgørelsen er i tråd med eksisterende praksis om partnerselskaber.

Lovforslaget vil kun omfatte de personer, der efter de almindelige kriterier skattemæssigt ikke kan kvalificeres som selvstændigt erhvervsdrivende.

Det er opfattelsen, at det klare udgangspunkt er, at der ved vurderingen af, hvorvidt der er tale om selvstændig erhvervsvirksomhed, i alle tilfælde skal lægges vægt på de kriterier, der normalt anvendes ved denne vurdering. Dette bør også gælde ved deltagelse i et partnerselskab (P/S).

Kriterierne er gengivet i bemærkningerne til lovforslaget.

Bemærkningerne til lovforslaget er udbygget bl.a. i relation til de centrale kriterier om risiko og indflydelse. Bemærkningerne er endvidere udvidet for at illustrere, hvordan kriterierne bør bedømmes bl.a. i forhold til store partnerselskaber med mange deltagere.

Hvorvidt en person er selvstændigt erhvervsdrivende eller lønmodtager/honorarmodtager afhænger af en konkret vurdering. Denne vurdering vil altid skulle afspejle de faktiske forhold, og det vil alt andet lige betyde, at nogle af kriterierne vil kunne vægte tungere end andre. Eller at nogle af kriterierne er mere relevante end andre.

Det er således opfattelsen, at det fortsat vil være muligt at blive anset for selvstændigt erhvervsdrivende, uanset at nogle af de gengivne kriterier ikke er opfyldt (evt. fordi de ikke er relevante i den konkrete sammenhæng), hvis blot nogle af de øvrige kriterier er opfyldt, og der efter en samlet vurdering er tale om selvstændig erhvervsvirksomhed. ”

DI spørgsmål:

”DI gør opmærksom på, at der igennem mange år er sket en koncentration i partnerdrevne virksomheder ved fusioner og organisk vækst. Denne tendens vil antageligvis fortsætte, herunder som følge af øget specialisering og internationalisering.

DI finder det væsentligt, at skattereglerne ikke står i vejen for vækst og konsolidering i virksomhederne. Et større antal partnere/ejere i samme virksomhed bør derfor ikke i sig selv føre til en anden beskatning.

DI finder det vigtigt, at det generelt vægtes højt at arbejde for klare, langtidsholdbare og robuste skatteregler. Det bidrager til at reducere de administrative byrder, minimere antallet af opslidende sager og styrke retssikkerheden. I tilfælde som det foreliggende, hvor der efter DI's opfattelse ikke umiddelbart er risiko for tab af skatteprovenu (det er primært et spørgsmål om periodisering), havde DI gerne set en mere åben proces med mulighed for inddragelse af eksperter og berørte brancher på et tidligere tidspunkt. ”

Skatteministeriets svar:

”Den enkelte deltagers konkrete indflydelse på virksomhedens overordnede beslutninger er et element i vurderingen af, om den pågældende kan anses for selvstændigt erhvervsdrivende.

Generelt ses lovforslaget ikke at forhindre fortsat vækst og konsolidering i virksomhederne. Det er dog opfattelsen, at jo større en sammenslutning er, des mindre må det som udgangspunkt formodes, at den

enkelte deltagers selvstændighed og indflydelse bliver. Sammenslutningens størrelse er dog ikke i sig selv diskvalificerende for, at deltagere heri kan blive anset for selvstændigt erhvervsdrivende. Bemærkningerne er udbygget for at illustrere dette tydeligere. ”

FSR – danske revisorer spørgsmål:

”Vedrørende den økonomiske risiko anfører FSR – danske revisorer, at den eksempelvis består i, at ejeren ikke er sikret et økonomisk afkast af sit arbejde, idet ejeren risikerer et afkast på nul eller et negativt afkast, afhængig af selskabets driftsresultat. Afkastet vil især afhænge af den værdi, som ejeren og medejerne tilfører den samlede virksomhed og dermed virksomhedens samlede resultat.

Økonomisk risiko er også, at man risikerer at miste sin investering som følge af dårlig indsats fra en selv eller fra øvrige ejere eller som følge af fejl, erstatningssager, kundeflugt etc.

FSR – danske revisorer anfører, at det langt fra er sikkert, at en eventuel forsikring vil dække erstatninger, herunder navnlig hvis skaden skyldes grov uagtsomhed, eller at skaden er større end forsikringssummen.

FSR – danske revisorer mener, at man er meget langt fra et lønmodtagerforhold, hvis man kan risikere at miste sit levegrundlag, herunder vederlag og sin investering som følge af, at en medejer har begået ansvarspådragende fejl.

Om det andet vigtige kriterium, reel indflydelse og instruktionsbeføjelse anfører FSR – danske revisorer, at det betyder, at man har en reel stemmeret, der ikke er ubetydelig i forhold til andre.

FSR – danske revisorer gør opmærksom på, at større virksomhedssammenslutninger organiserer sig på en sådan måde, at ledelsesmæssige opgaver fordeles blandt forskellige personer og ejere. Det betyder ikke, at den enkelte ejer, der ikke er udpeget til en særskilt ledelsesfunktion, ikke har reel indflydelse, men blot at ledelsen konkret er uddelegeret til personer med kompetence heri.

Den pågældende ejer vil ifølge FSR – danske revisorer have reel indflydelse, forudsat at den enkelte ejer ikke har en ubetydelig stemmeret sammenlignet med andre ejere, således at man derigennem kan udøve sin indflydelse på virksomhedens strategi og drift.

Den enkelte ejer vil lede, tilrettelægge og instruere arbejdet dels i forhold til dennes kunder og dels ved at have indflydelse på udpegning af virksomhedens ledelse igennem sin stemmeret.

Det er ifølge FSR – danske revisorer ikke i sig selv diskvalificerende, at der er tale om en større virksomhedssammenslutning med mange ejere. Selv i tilfælde med blot tre ejere, kan én ejer ikke bestemme alt.

FSR – danske revisorer foreslår, at lovbemærkningerne gennemgås nøjere, idet de indeholder bemærkninger, der kan skabe tvivl om rækkevidden og kriterierne. FSR – danske revisorer henviser til, at kriterierne på side 10 og 11 harmonerer dårligt i forhold til, hvornår en flerhed af personer driver erhvervsaktivitet sammen, f.eks. håndværkere, konsulenter, læger, liberale erhverv mv.

Når man driver virksomhed sammen med andre, vil man f.eks. ikke annoncere med sit eget navn, men promovere virksomheden, alle aktiver vil typisk ligge i virksomheden, medarbejderne vil være tilknyttet virksomheden og ikke den enkelte ejer, ligesom det er virksomheden og ikke den enkelte ejer, der er momsregistreret. ”

Skatteministeriets svar:

”Den økonomiske risiko er et af de centrale, sædvanlige kriterier, der indgår i vurderingen af, om en person skattemæssigt kan betragtes som selvstændigt erhvervsdrivende.

I denne forbindelse har hæftelsen som ejer en væsentlig betydning, mens risikoen for ikke at blive vederlagt for sit eget arbejde tillægges mindre vægt, jf. Østre Landsrets dom i SKM2007. 35Ø.

Det er et kendetegn for selvstændigt erhvervsdrivende, at de har en væsentlig risiko i forhold til den løbende indkomsterhvervelse.

Bemærkningerne til lovteksten er udbygget for nærmere at illustrere, hvordan vurderingen af den økonomiske risiko bør foretages.

Den enkelte deltagers indflydelse i virksomheden er også et af de centrale, sædvanlige kriterier i vurderingen af, om en person skattemæssigt kan betragtes som selvstændigt erhvervsdrivende.

Det er efter Skatteministeriets opfattelse ikke tilstrækkeligt at se på den enkeltes stemmeret. Der må konkret for hver enkelt ejer ses på, om ejeren har en reel indflydelse på virksomhedens overordnede beslutninger.

Dette kriterium vil som udgangspunkt være lettere at opfylde, når virksomheden har færre ejere.

Derfor er det opfattelsen, at det må være formodningen, at det vil være vanskeligere at opfylde dette kriterium, når der er tale om en virksomhed med mange ejere.

Det skal dog understreges, at der er tale om en konkret vurdering, hvor dette kriterium er et blandt flere.

(...)

Endvidere må der ses på, om den enkelte er undergivet instruktion og tilsyn fra overordnede i virksomheden, herunder fra en valgt bestyrelse.

Bemærkningerne til lovforslaget er udbygget bl.a. i relation til de centrale kriterier om risiko og indflydelse. Bemærkningerne er endvidere udvidet for at illustrere, hvordan kriterierne bør bedømmes bl.a. i forhold til store partnerselskaber med mange deltagere. ”

Gorrissen Federspiel Advokatpartnerselskab spørgsmål:

”Gorrissen Federspiel finder, at Skatterådet i henvendelsen til Skatteministeren giver en misvisende beskrivelse af de faktiske omstændigheder i Skatterådets afgørelse, idet Skatterådet anfører, at den erhvervsdrivende havde en meget lille ejerandel, ikke bar nogen reel økonomisk risiko og reelt ville være underlagt instruktionsbeføjelse på samme måde som lønmodtagere.

Ifølge Gorrissen Federspiel bar de erhvervsdrivende i SKM2015. 729SR en reel økonomisk risiko, idet de skulle købe en ejerandel (hvilket ingen lønmodtagere gør), de fik kun vederlag, hvis virksomheden gav overskud, og de kunne blive mødt med betydelige erstatningskrav, som kunne indebære, at de erhvervsdrivende intet tjente i en længere periode, eller at virksomheden ligefrem måtte lukke.

Gorrissen Federspiel finder, at det ikke er rigtigt, at de erhvervsdrivende ikke bar nogen økonomisk risiko. Til sammenligning bærer ingen lønmodtagere risiko af denne art og størrelse.

Gorrissen Federspiel gør opmærksom på, at det er tendensen i liberale erhverv at samle sig i større enheder og internationale partnerselskaber, hvor overskuddet fordeles i forhold til den enkeltes indsats og værdi. Det anføres, at det siger sig selv, at den enkelte partners ejerandel i en virksomhed med flere tusinde partnere vil være meget begrænset. Ikke desto mindre kan den enkelte partner tjene mere og være mere succesfuld end den erhvervsdrivende, som driver sin egen virksomhed helt alene. Det er partneren selv, der vælger, om partneren heller vil være en ”lille” partner i en stor enhed eller en ”stor” partner i en lille enhed. Risikoen forbundet med deltagelse i den store virksomhed kan langt overstige risikoen

ved deltagelse i den lille virksomhed. Ejerandelens størrelse er således ifølge Gorrissen Federspiel uden betydning for, om man er erhvervsdrivende.

Det anføres, at indehaverne i mange virksomheder har indbyrdes forskellige ejerandele. Det gælder, uanset om virksomheder drives i selskabsform eller i en skattemæssigt transparent form. Muligheden for forskellige ejerandele gør det muligt at optage flere medejere end ellers, herunder navnlig dygtige medarbejdere, hvilket er ikke blot i den enkeltes interesse, men også i samfundets interesse.

Gorrissen Federspiel anfører, at den erhvervsdrivende i et partnerskab er nødt til at indordne sig efter de fælles spilleregler, som kan sanktioneres af den valgte ledelse. Dette er efter Gorrissen Federspiels opfattelse ikke det samme som at være underlagt en instruktionsbeføjelse. ”

Skatteministeriets svar:

”Den økonomiske risiko indgår som et af de centrale, sædvanlige kriterier for skattemæssigt at kunne anses for selvstændigt erhvervsdrivende.

Det må vurderes konkret, hvilken reel risiko den enkelte har, særligt under hensyn til hæftelsen.

Den enkelte deltagers hæftelse i f.eks. et partnerselskab er ofte mindre end en forholdsmæssig andel af det erstatningsansvar, som selskabet kan blive mødt med. Store potentielle erstatningskrav kan således normalt ikke anvendes som udtryk for den enkelte partners risiko.

(...)

Den enkelte deltagers indflydelse i virksomheden er også et af de centrale, sædvanlige kriterier, der indgår i vurderingen af, om en person skattemæssigt kan betragtes som selvstændigt erhvervsdrivende.

Det må formodes, at i en virksomhed med flere tusinde partnere må det være udgangspunktet, at de fleste deltagere ikke vil kunne anses for selvstændigt erhvervsdrivende efter den foreslåede lovændring. ”

Landbrug og Fødevarer spørgsmål:

”Landbrug & Fødevarer opfordrer til, at det mere præcist angives, hvilken retstilstand der skal gælde med den påtænkte lovændring. Lovforslaget vedrører en helt grundlæggende sontring i skatteretten mellem lønmodtagerforhold og selvstændig erhvervsaktivitet, som efter Landbrug & Fødevarers opfattelse i forvejen er præget af en vis juridisk usikkerhed.

Landbrug & Fødevarer anfører, at der i stadig stigende omfang vil være medarbejdere i små og store virksomheder i forskellige organisationsformer, der både er lønmodtagere og medejere. Jo mere, man kan gøre for at klarlægge retstilstanden, des bedre.

(...)

Landbrug & Fødevarer mener endvidere, at det bør uddybes, hvordan man skelner mellem og fordeler lønindkomst og afkast af en investering i de tilfælde, hvor en lønmodtager reelt oppebærer begge typer indkomst. ”

Skatteministeriets svar:

”Som det fremgår af bemærkningerne i lovforslaget, beror det på en konkret vurdering, hvornår en person skattemæssigt kan anses for at være selvstændigt erhvervsdrivende.

Bemærkningerne indeholder en beskrivelse af de sædvanlige kriterier, der efter gældende praksis normalt lægges vægt på i vurderingen af, om der foreligger selvstændig erhvervsvirksomhed. På baggrund af høringen er bemærkningerne desuden yderligere udbygget.

Det er opfattelsen, at det herefter er beskrevet så fyldestgørende som muligt, hvornår og under hvilke betingelser en person skattemæssigt kan anses for at være selvstændigt erhvervsdrivende. Fordi der er tale om en konkret vurdering, er det dog ikke muligt at lave en udtømmende og præcis opregning af, hvornår og under hvilke betingelser en person skattemæssigt kan anses for at være selvstændigt erhvervsdrivende.

Det er i bemærkningerne til lovforslaget uddybet, hvorledes der skal skelnes mellem og lønindkomst og afkast af en investering.

Det vil bl.a. være relevant at se på, hvor meget der er udloddet som udbytte efter civilretlige regler (fx selskabslovgivningen), hvor meget en tilsvarende lønmodtager vil kunne tjene uden at være ejer, og hvilket afkast der normalt vil kunne opnås af en tilsvarende investering.

I forhold til vurderingen vil det være naturligt, at der skattemæssigt ikke anerkendes mere som afkast af investeringen, end der faktisk er udloddet fra det skattemæssigt transparente selskab, men det vil fortsat være en konkret vurdering, hvorledes den faktiske fordeling skal ske. ”

SEGES spørgsmål:

”SEGES finder det også uklart, om flere uomtalte forhold har betydning, og i givet fald hvorledes:

- Har størrelsen af indskuddet i forhold til den samlede kapital betydning?
- Har de aftalemæssige forhold mellem selskabet og deltageren betydning?
- Har antallet af deltagere betydning?
- Har de økonomiske transaktioner mellem selskabet og deltageren betydning?
- Har karakteren af den indsats man yder (eller ikke yder, hvis man alene har indskudt kapital) betydning?

SEGES savner konkrete eksempler – mange eksempler - der belyser, hvornår man vil blive ramt og ikke ramt af den påtænkte ændring.

(...)

SEGES antager, at en lovændring vil være hindrende for en strukturudvikling indenfor flere liberale erhverv, idet det ved f.eks. fusioner vil være usikkert, om man er selvstændigt erhvervsdrivende i den fusionerede (større) virksomhed.

SEGES antager også, at en lovændring vil sætte skattemæssige hindringer op i forhold til helt legitime glidende generationsskifter i flere virksomheder drevet i I/S, K/S og P/S, som følge af stor usikkerhed over, hvad der skal til for at være selvstændigt erhvervsdrivende, så man ikke tør tage chancen med at blive ”juniordeltager”.

Derudover er der angiveligt i visse brancher en tradition for, at man først bliver en del af partnerskabet i den lokale del af virksomheden. Under visse omstændigheder kan man herefter blive partner i den landsdækkende virksomhed. ”

Skatteministeriets svar:

”Hvorvidt en person skattemæssigt kan anses for at være selvstændigt erhvervsdrivende, afhænger af en konkret vurdering. Det giver således ikke mening at komme med konkrete opfundne eksempler herpå.

Derimod indeholder lovforslagets bemærkninger en beskrivelse af de sædvanlige kriterier, der efter gældende praksis normalt lægges vægt på i vurderingen af, om der foreligger selvstændig erhvervsvirksomhed. Disse kriterier ændrer lovforslaget ikke på.

Det er umiddelbart opfattelsen, at størrelsen af indskuddet i forhold til den samlede kapital er uden betydning. Det væsentlige er deltagerens egen økonomiske risiko.

Det aftalemæssige forhold mellem det skattemæssigt transparente selskab og deltageren vil kunne tillægges betydning, fordi det vil kunne klarlægge, hvorvidt deltageren anses for at være lønmodtager.

På samme vis vil antallet af deltagere også kunne have betydning, da det er formodningen, at jo flere deltagere, desto mindre indflydelse må den enkelte deltager alt andet lige antages at have på virksomhedens overordnede drift.

(...)

Det vil være nødvendigt at foretage en konkret vurdering af den enkelte deltager, og om denne kan kvalificeres som selvstændigt erhvervsdrivende efter fusionen eller under det glidende generationsskifte.

Det er vurderingen, at lovforslaget ikke stiller unødvendige hindringer i vejen for fusioner eller glidende generationsskifter i virksomhederne.

Det er dog opfattelsen, at jo større en sammenslutning er efter fusion, des mindre må det formodes, at den enkelte deltagers selvstændighed og indflydelse bliver. Dette kan have betydning for vurderingen af, hvorvidt deltagerne efterfølgende kan anses for at være selvstændigt erhvervsdrivende.”

Skatteministerens kommentar til henvendelsen af 3. maj 2017 fra DI, jf. L 194 – bilag 3. (uddrag):

”DI finder, at lovforslaget efterlader betydelig uklarhed om reglerne og kan medføre en politisk utilsigtet stramning af retstilstanden for selvstændigt erhvervsdrivende.

Hertil bemærkes, at det ikke er formålet med lovforslaget at forringe de skattemæssige vilkår for de erhvervsdrivende. Hensigten er at fastholde, at de selvstændigt erhvervsdrivende fortsat behandles som selvstændigt erhvervsdrivende, og at lønmodtagere behandles som lønmodtagere. Den omstændighed, at der ikke længere udelukkende skal ses på, om den enkelte har en ejerandel i virksomheden, idet der fremadrettet også skal inddrages andre relevante forhold i vurderingen af, om man kan anses for selvstændigt erhvervsdrivende, må nødvendigvis føre til, at vurderingen ikke er så enkel, som den hidtil har været.

DI finder, at virksomhederne skal kunne vokse, og at det vil være en helt ny retstilstand, hvis man ikke længere anses for erhvervsdrivende, blot fordi man er mange ejere. DI sammenligner med, at ejere af fritidsvirksomheder og anden virksomhed af beskedent omfang kan anses for erhvervsdrivende.

Der vil normalt ikke være nogen som helst tvivl om, at de store rådgivnings- og konsulentvirksomheder, som DI omtaler, driver erhvervsmæssig virksomhed. Forholdet er her, at en del af ejerkredsen i nogle tilfælde må anses for reelt at være lønmodtagere. Situationen er en helt anden for de små enkeltmandsvirksomheder med begrænset erhvervsmæssig aktivitet, som DI sammenligner med. Her går afgrænsningen på, om den erhvervsmæssige aktivitet er tilstrækkelig, og ikke på, om ejeren skal betragtes som lønmodtager. DI har ret i, at skattereglerne naturligvis ikke skal stille sig hindrende i vejen for virksomhedernes mulighed for at vokse. Det ses heller ikke at være tilfældet med lovforslaget.

I takt med, at virksomhederne vokser og får flere ejere via fusioner og opkøb mv., sker der typisk det, at organisationen ændres. Disse organisatoriske ændringer – eksempelvis inddeling af partnere og ledende

medarbejdere i flere ledelseslag – kan indebære, at den enkelte partners rolle, risiko og ikke mindst indflydelse på virksomhedens overordnede beslutninger er af en sådan karakter, at den pågældende partner ud fra en konkret vurdering må anses for lønmodtager. I sådanne tilfælde er det kun naturligt, at den pågældende partner også skattemæssigt behandles som lønmodtager, hvilket vil ske efter lovforslaget.

På den anden side skal lovforslaget ikke fortolkes sådan, at man i alle tilfælde betragtes som lønmodtager, blot fordi virksomheden har mange selskabsdeltagere. Selskabsdeltagere, der konkret har en væsentlig indflydelse og økonomisk risiko i virksomheden, kan således fortsat bevare status som selvstændigt erhvervsdrivende, selv om der er tale om en stor virksomhed med mange selskabsdeltagere. ”

Skatteministerens kommentar til henvendelsen af 24. maj 2017 fra Danske Advokater, DI og FSR-danske revisorer, jf. L 194 – bilag 9 (uddrag):

”Formålet med lovforslaget er at imødegå den nuværende praksis, hvor en person automatisk anses for selvstændigt erhvervsdrivende blot ved at erhverve en andel af den virksomhed, personen arbejder i.

Lovforslaget har således til formål at sikre, at vurderingen af, om man er selvstændigt erhvervsdrivende, baserer sig på en samlet vurdering af de relevante forhold – svarende til den vurdering, der også foretages i forhold til andre selvstændigt erhvervsdrivende. For at gøre lovforslaget så målrettet som muligt, går lovforslaget blot ud på, at der ved vurderingen ikke kun ses på ejerandelen. ”

Af betænkningen til lovforslaget afgivet af Skatteudvalget den 24. maj 2017 fremgår blandt andet følgende:

”2. Indstilling og politiske bemærkninger

Udvalget indstiller lovforslaget til vedtagelse uændret.

Socialdemokratiets, Dansk Folkepartis, Venstres, Liberal Alliances, Alternativets, Radikale Venstres og Det Konservative Folkepartis medlemmer af udvalget bemærker, at de støtter lovforslaget, der har til formål at imødegå, at personer, der reelt må antages at være lønmodtagere, anses for selvstændigt erhvervsdrivende, blot fordi de ejer en andel i et transparent selskab.

Partierne bemærker, at formålet med lovforslaget således ikke er en generel begrænsning af partnerselskaber (P/S), men specifikt at lukke det hul i reglerne, som Skatterådet har gjort opmærksom på som opfølgning på en konkret afgørelse fra 2015.

Der er under lovforslagets behandling udtrykt bekymring for lovforslagets rækkevidde, herunder at lovforslaget, når det udmøntes i praksis, vil kunne medføre, at personer, der må anses som selvstændigt erhvervsdrivende, fremover vil blive beskattet som lønmodtagere.

S, DF, V, LA, ALT, RV og KF er derfor enige om, at Skatteministeriet efter en periode på 3 år fra lovens ikrafttræden foretager en gennemgang af praksis på området, bl.a. baseret på Skatterådets afgørelser om bindende svar, og at Folketingets Skatteudvalg orienteres om resultatet af gennemgangen. ”