

Udskriftsdato: 29. december 2025

AFG nr 9851 af 25/06/2019 (Gældende)

Ligningslovens § 4 - deltagelse i interessentskab - lønmodtager

Ministerium: Skatteministeriet

Journalnummer: 18-0418867

Ligningslovens § 4 - deltagelse i interessentskab - lønmodtager

Skatterådet fandt, at spørgerne som deltagere i G1 I/S måtte anses for lønmodtagere 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 spørgerne måtte anses for lønmodtagere, fordi der var en række forhold, der mest tungtvejende talte for dette resultat.

Det var Skatterådets opfattelse, at spørgerne ikke kunne anses for at have reel indflydelse på de overordnede beslutninger i interessentskabet, og spørgerne måtte anses for at være underlagt hovedinteressentens instruktionsbeføjelse.

Endeligt var det Skatterådets opfattelse, at spørgernes vederlæggelse i al væsentlighed var tilsvarende den aflønningsform, der gælder for almindeligt privatansatte tandlæger.

Ved vurderingen af, om spørgerne kunne anses for selvstændigt erhvervsdrivende, var det Skatterådets opfattelse, at spørgernes økonomiske risiko (hæftelse) ikke i sig selv kunne opveje de tungtvejende forhold, der talte for lønmodtagerforhold (den manglende indflydelse og vederlæggelsen). Det var således Skatterådets opfattelse, at der var en overvægt af tungtvejende forhold, der talte for, at spørgerne måtte anses for lønmodtagere og ikke selvstændigt erhvervsdrivende.

Skatterådsmøde 25. juni 2019 - SKM2019. 462. SR

Spørgsmål

1. Kan Skattestyrelsen bekræfte, at A og B anses for selvstændige erhvervsdrivende i forhold til den indkomst (overskudsandele), der modtages fra G1 I/S (herefter Tandlægeinteressentskabet) til gengæld for, at A og B stiller deres fulde arbejdskraft til rådighed for Tandlægeinteressentskabet?
2. Såfremt B gennem en personligt ejet virksomhed indtræder som Tandlægeinteressent i Tandlægeinteressentskabet, kan den personligt ejede virksomhed anses for rette indkomstmodtager af indkomsten fra Tandlægeinteressentskabet, således at indkomsten eksempelvis kan indgå i virksomhedsskatteordningen?
3. Såfremt H1 ApS, ejet af A, indtræder som Tandlægeinteressent i Tandlægeinteressentskabet, kan H1 ApS anses for rette indkomstmodtager af indkomsten fra Tandlægeinteressentskabet, således at indkomsten kan medregnes ved opgørelsen af H1 ApS' skattepligtige indkomst

Svar

1. Nej
2. Nej
3. Nej

Beskrivelse af de faktiske forhold

Overdragelse af virksomheden H2 I/S

A og B har ved overdragelsesaftale I 201X overdraget virksomheden H2 I/S til G2 A/S.

G2 A/S er en professionel tandlægekæde. Tandlægekæden bygger på et stærkt fundament af faglig kompetente tandlæger suppleret med en stærk organisation med forretningsmæssige kompetencer. Kæden er professionelt ledet med henblik på at optimere samarbejdet mellem tandlægerne samt opnå synergier via bl.a. fælles indkøb, fælles bogføring og administration mv. til fordel for både interessenterne i de enkelte tandlægeklিনikker samt for tandlægekæden.

G2 A/S erhverver driftsinventar, driftsmateriel, immaterielle aktiver og løsøre, herunder virksomhedens lager af forbrugsvarer, engangsmaterialer, medicinalvarer, papirvarer ol. samt patientkartotek, journaler og andre registreringer vedrørende nuværende og tidligere patienter. Herudover overtager G2 A/S e-mailadresser, telefonnumre, domænenavne og hjemmeside.

G2 A/S indtræder desuden i forbindelse med købet af H2 I/S i lejekontrakten vedrørende det lejemål, hvorfra den købte tandlægeklinik drives.

Som forudsætning for virksomhedsoverdragelsen og dermed G2 A/S' erhvervelse af H2 I/S har parterne i forhold til den fremtidige drift af virksomheden etableret et interessentskab, G1 I/S med følgende andele:

- A (gennem H1 ApS) 34%
- B: 17%
- Hovedinteressenten G3 ApS: 49%

Hovedinteressenten G3 ApS er ejet 100% af G2 A/S, mens G2 A/S er ejet 100% af Holdingselskabet G4 A/S.

H1 ApS og B benævnes i det følgende som Tandlægeinteressenterne, mens Hovedinteressenten G3 ApS benævnes Hovedinteressenten.

Det er dog mellem parterne aftalt, at aktiver, passiver, rettigheder og forpligtelser relateret til virksomhedens dentallaboratorium skal indskydes i et kapitalselskab, der er 100% ejet af G2 A/S.

Det er mellem parterne aftalt, at A (gennem H1 ApS) og B (personligt) skal geninvestere et beløb på X. XXX. XXX kr. i Tandlægekæden. Geninvesteringen skal gennemføres ved, at H1 ApS og B foretager en kapitalforhøjelse svarende til det investeret beløb på X. XXX. XXX kr. i Holdingselskabet G4 A/S.

Ejerstrukturen efter stiftelsen af Tandlægeinteressentskabet samt kapitalforhøjelsen i G4 A/S kan illustreres således:

[Udeladt]

Etablering af Tandlægeselskabet G1 I/S

Som ovenfor nævnt vil A (gennem H1 ApS), B og Hovedinteressenten G3 ApS etablere G1 I/S. I den forbindelse har parterne indgået en interessentskabskontrakt. Nedenfor vil de væsentligste punkter i interessentskabskontrakten blive gennemgået.

Den daglige drift af Tandlægeinteressentskabet

Den daglige drift og ledelse af Tandlægeinteressentskabet varetages af Tandlægeinteressenterne, ligesom de tandlægefaglige beslutninger ligger hos Tandlægeinteressenterne, jf. pkt. 5.1 og 5.4 i Interessentskabskontrakten. Bestemmelsen omkring fælles beslutningskompetence, jf. pkt. 5.1 i interessentskabskontrakten, er alene et udtryk for, at Hovedinteressenten som medhæftende interessent ønsker mulighed for at trække beslutninger op på fælles beslutningsniveau. Dette adskiller sig ikke fra den uskrevne deklaratoriske regel for indflydelse mellem interessenter.

I Interessentskabskontraktens pkt. 5.2 er Hovedinteressenten af hensyn til tandlægekæden berettiget til at træffe beslutninger, der er væsentlige eller har vidtrækkende betydning for den samlede tandlægekæde. Hovedinteressenten er således berettiget til at fastsætte den overordnede strategi for tandlægekæden, planlægge og forestå markedsføringen, opkøb af yderligere tandlægeklinikker mv. Hovedinteressentens enekompetence er således rettet mod de beslutninger, der træffes som følge af, at Tandlægeinteressent-

skabet indgår i en kæde. Kravet om enighed omkring fundamentale beslutninger, jf. pkt. 5.3 i interessentskabskontrakten, er normalt ved indgåelse af interessentskabskontrakter.

Medarbejdere ansættes og aflønnes af Tandlægeinteressentskabet.

Udgifter til småanskaffelser afholdes af Tandlægeinteressentskabet, mens udgifter til større driftsmateriel mv. afholdes af Hovedinteressenten, og stilles til rådighed for Tandlægeinteressentskabet til gengæld for Hovedinteressenten overskudsandel.

Tandlægeinteressentens forpligtelser som interessent

Tandlægeinteressenterne er til gengæld for deres overskudsandel forpligtet til at stille sin fulde arbejdskraft til disposition for Tandlægeinteressentskabet, jf. pkt. 1.3 og 10.1. Såfremt Tandlægeinteressenten er eller bliver et selskab, er Tandlægeinteressenten forpligtet til at stille sin ultimative ejers arbejdskraft til disposition for Tandlægeinteressentskabet.

Tandlægeinteressenten er endvidere forpligtet til at søge om ydernummer til Tandlægeinteressentskabet, jf. interessentskabskontraktens pkt. 2.4.

Tandlægeinteressenterne tilrettelægger selv deres arbejdstid, ferie og fravær, dog under behørig hensyntagen til Tandlægeinteressentskabets drift og patienter samt interessentskabskontraktens bestemmelser. Såfremt Tandlægeinteressenten er eller forbliver et selskab, er Tandlægeinteressenten forpligtet til at tilrettelægge Tandlægens arbejdstid, ferie og fravær under behørig hensyntagen til interessentskabets drifts og patienter samt interessentskabskontraktens bestemmelser. Det er således selskabsinteressenten, der har instruktionsretten over den Tandlæge, som selskabsinteressenten stiller til rådighed for interessentskabet. Der henvises til pkt. 10.3 i interessentskabskontrakten.

Personinteressenten administrerer således selvstændigt den personlige frihed, bl.a. i forhold til tilrettelæggelse af arbejdstid, ferier mv., mens det er selskabsinteressenten, der administrerer Tandlægens arbejdstid, ferier mv.

Hovedinteressenten G3 ApS' forpligtelser som interessent

I henhold pkt. 2.5 i interessentskabskontrakten er Hovedinteressenten til gengæld for sin overskudsandel forpligtet til at stille det erhvervede driftsmateriel, driftsinventar mv. samt det til virksomheden hørende patientkartotek til rådighed for Tandlægeinteressentskabet.

Endvidere skal Kædeselskabet levere en række ydelser af administrativ karakter, jf. interessentskabskontraktens pkt. 2.6. Det drejer sig f.eks. om bogføring, regnskab og markedsføring, som vedrører det at være en del af en kæde og de fordele, der følger heraf. Det er ikke tale om udgifter til driftsmateriel eller lignende, men i stedet administrative udgifter.

Overskudsdelingen

Overskudsdelingen sker på baggrund af det resultat, der reelt opnås i Tandlægeinteressentskabet og fordeles, jf. pkt. 7.4 i interessentskabskontrakten, således i prioriteret rækkefølge:

1. Af det samlede årlige overskud modtager Tandlægeinteressenternesom forlods overskudsandel 39,5% af deres realiserede nettoomsætning (dvs. omsætningen med fradrag af tab på debitorer og 100% af omkostningerne til teknik).
2. Herudover modtager Tandlægeinteressenterneen resultatbaseret overskudsandel, jf. nedenfor.
3. Det resterende overskud tilfalder Hovedinteressenten som vederlag for at stille aktiver og rettigheder til rådighed for Tandlægeinteressentskabet.

Ad. 2) Resultatbaseret overskudsandel

Med henblik på at sikre Tandlægeinteressentens tilknytning til klinikken i opstartsperioden, er det aftalt, at den resultatbaserede overskudsandel for de første 36 måneder først udbetales samlet efter 36 måneder. Den resultatbaserede overskudsandel påvirkes af resultatet i de første tre regnskabsår og er derfor afhængig af, at Tandlægeinteressenten driver den konkrete klinik optimalt.

Den andel, som Tandlægeinteressenterne modtager efter 36 måneder, svarer til et beløb på 75% af den samlede vækst i Tandlægeinteressentskabets indtjening i de første 36 måneder set i forhold til et nærmere defineret normaliseret resultat.

Fra og med det fjerde år vil Tandlægeinteressenterne modtage en overskudsandel ud fra følgende parametre:

- Interessentskabets omsætningsudvikling i forhold til budget
- Interessentskabets resultat før skat
- Udviklingen i patienttilfredsheden
- Udviklingen i medarbejdertilfredsheden.

Det samlede vederlag til Tandlægeinteressenterne er således styret af Tandlægeinteressenternes egen arbejdsindsats samt resultatet i Tandlægeinteressentskabet, hvor Tandlægeinteressenterne er interessenter og har det overordnet ansvar. Overskudsandelen er således driftsafhængig og vil kunne variere væsentligt fra år til år. Tandlægeselskabet G1 I/S har to Tandlægeinteressenter, hvormed fordelingen af overskuddet mellem Tandlægeinteressenterne desuden kan variere betydeligt.

Underskud

I den situationen, hvor der opstår underskud i Tandlægeinteressentskabet, fordeles dette underskud ligeligt mellem Tandlægeinteressenterne og Hovedinteressenten. Tandlægeinteressenterne hæfter således for 51% af et eventuelt underskud i Tandlægeinteressentskabet, jf. punkt 7.5 i interessentskabskontrakten. Hermed vil der kunne opstå krav om, at acontoudbetalingen skal tilbagebetales til Tandlægeinteressentskabet helt eller delvist, jf. pkt. 7.8.

Hæftelse

Parterne hæfter udadtil i forhold til tredjemand personligt og solidarisk for Tandlægeinteressentskabets forpligtelser. Tandlægeinteressentskabets kreditorer vil således kunne søge sine krav dækket hos Tandlægeinteressenterne personligt, jf. interessentskabskontraktens pkt. 6.1.

I det omfang en Tandlægeinteressent måtte pådrage sig et erstatningsansvar, som ikke er dækket i henhold til en af Tandlægeinteressentskabet tegnet forsikring, er et sådant ansvar den anden Part uvedkommende, og denne skal friholdes af den skadevoldende Part, såfremt kravet kan gøres gældende mod Tandlægeinteressentskabet, jf. Interessentskabskontraktens pkt. 6.7.

Det er mellem parterne aftalt, at såfremt Tandlægeinteressenterne udtræder af Tandlægeinteressentskabet, så ophører hæftelsen. Dette gælder alene mellem parterne, men ikke udadtil. Udadtil hæfter Tandlægeinteressenterne for alle forpligtelser, der er indgået/opstået, mens Tandlægeinteressenten fortsat var part i Tandlægeinteressentskabet. Tandlægeinteressenterne hæfter således som en almindelig interessent for Tandlægeinteressentskabets forpligtelser. Der henvises til interessentskabskontraktens pkt. 6.3.

Misligholdelse

I den situation hvor Tandlægeinteressentskabet ophæves på grund af væsentlig misligholdelse, skal den misligholdende part betale en konventionalbod på XXX. XXX kr. pr. overtrædelse, jf. interessentskabskontraktens § 18.8.

Oplysninger om dispositionen

H1 ApS og B ønsker en afklaring om, hvorledes de som Tandlægeinteressenter i "G1 I/S" skal beskattes og dermed fjerne eventuelle usikkerheder herom. Virksomhedsoverdragelsesaftalen er betinget af, at A og B anses for selvstændige erhvervsdrivende, jf. pkt. 1.6 i Virksomhedsoverdragelsesaftalen.

Spørgers opfattelse og begrundelse

Det er vores opfattelse, at spørgsmålene skal besvares med:

1. Ja
2. Ja
3. Ja

Spørgsmål 1

Det er vores vurdering, at Tandlægeinteressenterne kan anses som selvstændigt erhvervsdrivende og dermed, at personinteressenterne kan inkludere deres overskudsandel og interessentskabsandelen i deres virksomhedsordning. Det er desuden vores vurdering, at selskabsinteressenterne er rette indkomstmodtager af den overskudsandel, som de modtager og dermed, at det er selskabsinteressenterne, der skal beskattes af overskudsandelen.

Det er vores vurdering, at det ikke har betydning for vurderingen, at Tandlægen besidder interessentskabsandelene via et selskab. I disse tilfælde skal det vurderes, om selskabet er rette indkomstmodtager, eller om Tandlægen skal anses som lønmodtager medførende, at selskabet ikke kan anses som rette indkomstmodtager. Vurderingen skal foretages ud fra samme kriterier som ovenfor beskrevet.

Det anføres bl.a. i Juridisk Vejledning afsnit C. C. 1.1.1, at *Skattepligtige, der deltager i en selvstændig erhvervsmæssig virksomhed, der drives som interessentskab eller kommanditselskab, er selvstændig erhvervsdrivende. Dette gælder også, selvom de får løn fra interessentskabet for deres arbejdsindsats eller ej*".

Interessentskaber

Interessentskaber er ikke et selvstændigt skattesubjekt, det vil sige, at beskatningen sker direkte hos deltagerne, jf. TfS 1992.234. Beskatningen hos de enkelte deltagere sker i overensstemmelse med hver deltagers egen skattemæssige status. Dette betyder, at hvis en deltager i et interessentskab driver selvstændig erhvervsmæssig virksomhed og er rette indkomstmodtager, så skal overskudsandelen fra et interessentskab beskattes hos den enkelte deltager som indkomst fra erhvervsmæssig virksomhed.

Det er vores vurdering, at det er Tandlægeinteressenten, der er berettiget og forpligtet i henhold til den indgåede interessentskabskontrakt. Dette gælder uanset, om Tandlægeinteressenten er en fysisk person eller et selskab. I begge tilfælde er det alene Tandlægeinteressenten, der forpligtiges af interessentskabskontrakten.

Selvstændig erhvervsdrivende

Skattelovgivningen indeholder ikke en egentlig definition af begrebet selvstændig erhvervsmæssig virksomhed. Afgrænsningen af begrebet er derfor sket gennem en omfattende praksis. I henhold til Juridisk Vejledning afsnit C. C. 1.1.1. er en selvstændig erhvervsdrivende skattemæssigt karakteriseret ved, at

der udøves økonomisk virksomhed for egen regning og risiko – med henblik på at opnå økonomisk overskud. Virksomheden skal endvidere udøves nogenlunde regelmæssigt og gennem en længere periode, og virksomheden må end ikke være af helt underordnet omfang.

I en situation som den foreliggende er det afgørende, om Tandlægeinteressenterne kan karakteriseres som selvstændige erhvervsdrivende, eller om de i stedet er at betragte som lønmodtagere.

Ved sondringen mellem selvstændige erhvervsdrivende og lønmodtager er der en række kriterier, der kan have betydning for, om en person skal anses for henholdsvis selvstændig erhvervsdrivende eller lønmodtager. Det kan blandt andet have betydning for vurderingen, om personen arbejder for egen regning og risiko, om personen selv tilrettelægger, leder og fordeler arbejdet, om personen fører tilsyn med arbejdet, og om indkomsten afhænger af et eventuelt overskud. Derudover kan det have betydning, om der er aftalt opsigelsesvarsel, hvordan vederlaget beregnes og udbetales, og om der foreligger vilkår vedrørende f.eks. ferie og sygdom. Der skal foretages en samlet bedømmelse af de forhold, som personen arbejder under.

I Juridisk Vejledning afsnit C. C. 1.1.1. fremgår det endvidere, at selvstændige praktiserende læger normalt anses for selvstændig erhvervsdrivende.

Udgangspunktet er således, at Tandlægeinteressenterne driver selvstændig erhvervmæssig virksomhed via deres deltagelse i Tandlægeinteressentskabet. Det er på den baggrund vores vurdering, at Tandlægeinteressenterne må anses for selvstændige erhvervsdrivende. Dette understøttes endvidere af følgende forhold:

1. Tandlægeinteressenten er ikke underlagt en instruktionsbeføjelse, og der foreligger intet tjenesteforhold.
2. Tandlægeinteressenten er ansvarlig for arbejdets udførelse og påtager sig en selvstændig økonomisk risiko.
3. Tandlægeinteressentens overskudsandel er dels afhængig af faktisk udført arbejde og dels afhængig af interessentskabets overskud.
4. Tandlægeinteressenten modtager sin overskudsandel for at stille sin egen (eller Tandlægens) arbejdskraft til rådighed samt sit evt. ydernummer.
5. Tandlægeinteressenten er selv ansvarlig for eventuelle erstatningsansvar, som tandlægeinteressenten måtte have pådraget interessentskabet.
6. Tandlægeinteressenten hæfter for Tandlægeinteressentskabets forpligtelser.
7. Overskudsfordelingsaftalen er indgået mellem uafhængige parter.
8. Interessentskabskontrakten er udarbejdet således, at parterne opnår en jævnbyrdig stilling.

Ad 1) Instruktionsbeføjelse

I Tandlægeinteressentskabet forestår Tandlægeinteressenterne den daglige ledelse og har derved det daglige ansvar for klinikken, jf. interessentselskabskontrakten § 5.1. Foruden den daglige ledelse er Tandlægeinteressenterne via ydernummeret personlig ansvarlig for ansattes eventuelle fejl.

Endvidere tilrettelægger Tandlægeinteressenterne selv deres arbejde, herunder arbejdstid, ferie og fravær, dog altid under behørig hensyntagen til Tandlægeinteressentskabets drift og patienter samt interessentskabskontraktens bestemmelse, jf. interessentskabskontraktens pkt. 10.3.

På den baggrund kan det med al tydelighed konkluderes, at Tandlægeinteressenten ikkeer underlagt instruktionsbeføjelse fra andre i Tandlægeinteressentskabet eller i øvrigt Hovedinteressenten. Ledelsesbeslutningerne som anført i interessentskabskontraktens pkt. 5.1.-5.3. finder vi er afbalanceret ud fra på den side hensynet til Tandlægeinteressenternes individuelle interesser og på den anden side Hovedinteres-

sentskabets interesser i at drive alle tandlægeinteressentskaber som én tandlægekæde. Vi finder derfor ikke, at dette ændrer på, at tandlægeinteressenten ikke er underlagt instruktionsbeføjelser.

Ad. 2) Tandlægeinteressenterne er ansvarlig for arbejdets udførelse og påtager sig en selvstændig økonomisk risiko

Som anført ovenfor tilrettelægger Tandlægeinteressenterne selv deres arbejde og er dermed selv ansvarlig for arbejdets udførelse. Dette understøttes af, at Tandlægeinteressenterne i henhold til pkt. 6.7 i interessentskabskontrakten er eneansvarlig for eventuelle erstatningsansvar, som Tandlægeinteressenten (eller den Tandlæge som selskabsinteressenten har stillet til rådighed) pådrager Tandlægeinteressentskabet. Hermed er Tandlægeinteressenten selv ansvarlig for det arbejde, som tandlægeinteressenten udfører som deltager i Tandlægeinteressentskabet.

Tandlægeinteressenterne påtager sig desuden en økonomisk risiko, jf. pkt. 7.5 i interessentskabskontrakten. Tandlægeinteressenterne er forpligtet til at dække 51% af et eventuelt underskud i Tandlægeinteressentskabet. Herudover er Tandlægeinteressenterne ikke garanteret en mindsteløn. Såfremt overskuddet i Tandlægeinteressentskabet ikke er tilstrækkeligt til at dække den acontoudlodning, som Tandlægeinteressenterne har modtaget, eller den overskudsandel, som Tandlægeinteressenterne som udgangspunkt er berettiget til i henhold til punkt 7.4 i interessentskabskontrakten, er Tandlægeinteressenterne forpligtet til at tilbagebetale eventuelle modtagne beløb samt acceptere en lavere overskudsandel, jf. interessentskabskontraktens punkt 7.8.

Ad. 3-4) Tandlægeinteressentens overskudsandel

Som udgangspunkt fordeles et interessentskabs resultat i forhold til deltagernes arbejdsindsats og/eller kapitalindskud. Dette udgangspunkt kan dog efter praksis fraviges ved aftale. Overskuddet kan således skæveles, så længe der ligger klare objektive forhold til grund, der taler for en skævdeling.

Den aftalte fordeling af overskuddet i Tandlægeinteressentskabet tager udgangspunkt i en forhandling mellem uafhængige parter og er fastsat med respekt for, at ingen af parterne har foretaget et kapitalindskud i interessentskabet. Derimod har parterne aftalt følgende:

- Personlige tandlægeinteressenter stiller deres egen arbejdskraft til rådighed for Tandlægeinteressentskabet til gengæld for sin overskudsandel
- Hovedinteressenten stiller de nødvendige driftsmidler, driftsinventar samt rettigheder til rådighed for Interessentskabet til gengæld for sin overskudsandel
- Tandlægeinteressenten er forpligtet til at stille en navngiven persons fulde arbejdskraft til rådighed til gengæld for sin overskudsandel.

Den daglige drift af tandlægeklinikken styres af Tandlægeinteressenterne, der ligeledes har ansvaret for det tandlægefaglige. Dette afspejler sig også i den aftalte overskudsfordeling, hvorefter Tandlægeinteressenterne alene får andel i vederlag, der kan knyttes til deres egen arbejdsindsats og den indtjening, som deres egen klinik genererer. Der er således tale om en fordeling af overskud ud fra de økonomiske resultater i den tandlægeklinik, hvor Tandlægeinteressenterne er deltager, og ikke de øvrige tandlægeklinikker i kæden.

Som oplyst ovenfor er tandlægeinteressentens overskudsandel afhængig af:

1. Den af Tandlægeinteressenten genereret nettoomsætning.
2. Overskuddet i Tandlægeinteressentskabet.

Tandlægeinteressentens overskudsandel vil derfor kunne variere væsentligt fra år til år og vil dels være afhængig af, at Tandlægeinteressenterne (eller Tandlægen) genererer en omsætning og dels være

afhængig af, at Tandlægeinteressenterne via deres deltagelse i Tandlægeinteressentskabet og ledelse af Tandlægeinteressentskabet er med til at generere et overskud. Tandlægeinteressentskabet har to Tandlægeinteressenter, hvormed fordelingen af overskuddet mellem Tandlægeinteressenterne alene af den grund kan variere betydeligt.

Sammenholdes dette med, at Tandlægeinteressenten alene er berettiget til at opnå sin ejerandel, jf. ovenstående, såfremt Tandlægeinteressentskabet leverer et overskud, der kan dække overskudsandelen, må det kunne fastslås, at Tandlægeinteressenternes indkomst er afhængigt af et eventuelt overskud, hvilket er et af de kriterier, der ifølge Juridisk Vejledning, afsnit C. C. 1.2.1 taler for selvstændig erhvervsvirksomhed.

Dette understøttes i øvrigt af praksis, hvor Skatterådets i SKM2010. 431. SR i forbindelse med fastlæggelsen af, om de respektive ejerselskaber var rette indkomstmodtager, lagde vægt på, at udbetalingerne til ejerselskaberne var afhængige af den faktiske drift og det realiserede driftsresultat. Udbetalingerne (løbende som slutregulering) var således afhængige af det præsterede resultat for den enkelte partner.

Skatterådets afgørelse i SKM2010. 431. SR understøtter efter vores vurdering, at Tandlægeinteressenterne må anses for at drive selvstændig erhvervsmæssig virksomhed, samt at Tandlægeinteressenterne er rette indkomstmodtager uafhængigt af, om der er tale om en personinteressent eller en selskabsinteressent.

Ad. 5) Ansvar for erstatningskrav

Det fremgår af interessentskabskontaktens punkt 6.7, at idet omfang en Part måtte pådrage sig et erstatningsansvar, som ikke er dækket i henhold til en af Tandlægeinteressentskabet tegnet forsikring, er et sådant ansvar den anden Part uvedkommende, og denne skal friholdes af den skadevoldende Part, såfremt kravet kan gøres gældende mod Interessentskabet.

Ad. 6) Hæftelse

I Tandlægeinteressentskabet hæfter Tandlægeinteressenterne personligt og solidarisk overfor tredje-mand. En sådan hæftelse overfor omverdenen er karakteristisk for selvstændige erhvervsdrivende. Lønmodtagere har ikke en sådan hæftelse – denne påhviler i stedet arbejdsgiveren.

Den solidariske hæftelse er ikke kun gældende overfor omverdenen, idet Tandlægeinteressenterne tillige tager del i underskudsdelingen.

Endelig skal vi bemærke, at denne personlige hæftelse medfører, at Tandlægeinteressenterne rent selskabsretligt anses som en selskabsdeltager i interessentskabet, jf. Liselotte Madsen, Den skatteretlige behandling af personselskaber, (2011), side 45.

Ad. 7) Uafhængige parter

Det fremgår af praksis, at SKAT skal acceptere aftaler indgået mellem uafhængige parter og dermed ligge de indgående aftaler til grund for skatteansættelse. Ved denne vurdering skal henses til, hvorvidt parterne har sammenfaldende interesser for så vidt angår overskudsdelingsaftalens indhold vedrørende fordeling af overskud, jf. i denne retning SKM2010. 431. SR. I den konkrete sag i SKM2010. 341. SR fandt SKAT efter at have konstateret, at parterne ikke havde sammenfaldende interesser, at de respektive ejerselskaber var rette indkomstmodtagere, da størrelsen af udbetalingerne fra Partnerselskabet er afhængige af den faktiske drift og herunder det realiserede driftsresultat. Udbetalingerne (løbende og slutreguleringen) vil være afhængige af det præsterede resultat for den enkelte partner.

Det er vores vurdering, at Hovedinteressenten og Tandlægeinteressentenerne ikke har sammenfaldende interesser for så vidt angår overskudsdelingsaftalen. Parterne har hver for sig en interesse i at sikre sig den størst mulige andel af overskuddet i Tandlægeinteressentskabet. Andelen af overskudsandelen er for

Tandlægeinteressenterne afhængig af den faktiske drift (nettoomsætning) og det realiserede driftsresultat i Tandlægeinteressentskabet (resultatbaseret overskudsandel).

Det er på denne baggrund vores vurdering med henvisning til SKM2010. 431. SR, at uafhængigheden mellem Hovedinteressenten og Tandlægeinteressenterne samt fordelingen af overskuddet understøtter, at Tandlægeinteressenterne driver selvstændig erhvervsmæssig virksomhed, og at tandlægeinteressenterne er rette indkomstmottager af overskudsandelen fra Tandlægeinteressentskabet.

Ad. 7) Øvrige forhold i interessentskabskontrakten

Interessentskabskontrakten er udarbejdet med respekt for, at der er tale om uafhængige parter, hvormed parterne ved aftalen opnår en jævnbyrdig stilling, jf. i øvrigt pkt. 7. Udover de allerede gennemgåede punkter i interessentskabskontrakten, skal vi bemærke, at der er en række bestemmelser, der understøtter, at Tandlægeinteressenterne er selvstændige erhvervsdrivende.

Opsigelse i interessentskabskontraktens pkt. 16 giver udelukkende Hovedinteressenten mulighed for at opsig Tandlægeinteressenterne, såfremt opsigelsen er begrundet i en nærmere specificeret række forhold. Hovedinteressenten kan således ikke uden begrundelse opsig Tandlægeinteressenterne. Tandlægeinteressenterne kan med 6 måneders varsel opsig interessentskabskontrakten, dog kan interessentskabskontrakten ikke opsiges inden for de første 3 år efter etableringsdagen.

Ifølge interessentskabskontraktens pkt. 15 kræver det samtykke ved overdragelse af ejerandele i Tandlægeinteressentskabet til tredjemand, uanset om det er Tandlægeinteressenterne eller Hovedinteressenten, der ønsker at afhænde ejerandelene til 3. mand.

Såfremt tandlægen afgår ved døden eller bliver taget under konkursbehandling, anses Tandlægeinteressenten eller Hovedinteressenten for udtrådt af Tandlægeinteressentskabet.

Sammenfatning

På ovenstående baggrund er det vores vurdering, at Tandlægeinteressenterne anses for selvstændig erhvervsdrivende og i øvrigt er rette indkomstmottager af indkomsten fra Tandlægeinteressentskabet. Vi henser særligt til, at Tandlægeinteressenterne udøver økonomisk virksomhed for egen regning og risiko og med henblik på at opnå økonomisk overskud. Dette understøttes bl.a. ved, at Tandlægeinteressenterne forestår den daglige drift, hæfter personlig og solidarisk for Tandlægeinteressentskabets forpligtelser, og at Tandlægeinteressenternes indkomst er afhængig af, at der reelt opnås et overskud i Tandlægeinteressentskabet. Hertil kommer, at et eventuelt underskud i Tandlægeinteressentskabet skal fordeles mellem interessenterne i forhold deres ejerandele.

Der synes således på ovenstående baggrund ikke at være tvivl om, at Tandlægeinteressenterne har påtaget sig en reel økonomisk risiko i forhold til Tandlægeinteressentskabet, og at Tandlægevirksomheden drives med den fornødne intensitet og med det formål at opnå overskud.

Spørgsmål 2 og 3

Der henvises til vores vurdering under spørgsmål 1.

Spørgers supplerende høringssvar

Vores bemærkninger til spørgsmål 1-3

Bindende svar med j.nr. xx-xxxxxx.

Nærværende sag er efter vores vurdering helt sammenlignelig med tidligere bindende svar med j.nr. xx-xxxxxx. Vi henser til, at det bindende svar vedrørende Tandlægekæden og Interessentskabskontrakten på alle væsentlige punkter er enslydende. Der er kun mindre ubetydelige forskelle i de to Interessentskabskontrakter. Det er på den baggrund vores fuldstændig klare vurdering, at når Skattestyrelsen i en fuldstændig sammenlignelig sag konkluderer, at Tandlægeinteressenten er selvstændig erhvervsdrivende, bør Skattestyrelsen i sin indstilling til Skatterådet helt åbenlyst komme til samme konklusion i nærværende bindende svar.

Det er vores helt klare vurdering, at det *ikke* er korrekt, når Skattestyrelsen anfører, at det bindende svar ikke kan tillægges betydning ved en sag for Skatterådet. Skattestyrelsen begrundet dette med:

1. at ikke offentliggjorte bindende svar ikke er principielle, men vedrører konkret spørger
2. at Skatterådet er en overordnet instans i forhold til Skattestyrelsen og dermed ikke er bundet af Skattestyrelsens afgørelsen

Vi er naturligvis enig i, at Skatterådet er en overordnet instans i forhold til Skattestyrelsen, og afgørelser afsagt af Skatterådet har en større retskildemæssig værdi. Det faktum, at en afgørelse afsagt af Skattestyrelsen ikke kan tillægges betydning ved en sag for Skatterådet er efter vores vurdering dog helt åbenlyst forkert. Skattestyrelsen indstiller til Skatterådet, hvad deres forslag til afgørelse er og skal naturligvis i deres vurdering af et bindende svar tage hensyn til de afgørelser, der foreligger og særlig såfremt der foreligger et identisk bindende svar på samme kæde og med samme faktum, uanset om afgørelsen er offentliggjort eller ej. Det forhold, at Skatterådet træffer den endelige afgørelse på baggrund af en indstilling, fratager ikke Skattestyrelsen i at fremlægge alle relevante afgørelser og særligt henlede Skatterådet på, at styrelsen agter helt bevidst at foretage en helt anden juridisk vurdering på samme faktum.

Det skal bemærkes, at i det oprindelige bindende svar blev der netop fra SKATs side foretaget en konkret vurdering af, hvorvidt Tandlægeinteressenten kunne betragtes som selvstændig erhvervsdrivende. SKAT lagde ikke i deres begrundelse vægt på, at Tandlægeinteressenten alene i kraft af sin ejerandel i Tandlægeinteressentskabet kunne anses for selvstændig erhvervsdrivende. SKAT lagde i deres begrundelse særlig vægt på følgende:

- Indkomsten/overskudsandelene afhænger af, at der reelt opnås et overskud i Tandlægeinteressentskabet.
- Et eventuelt underskud i Tandlægeinteressentskabet fordeles ligeligt mellem Interessenterne i overensstemmelse med deres ejerandele.
- Interessenterne hæfter personligt og solidarisk for Tandlægeinteressentskabets forpligtelser. I det omfang en part måtte pådrage sig et erstatningsansvar, som ikke er dækket i henhold til en af Interessentskabet tegnet forsikring, er et sådant ansvar den anden part uvedkommende, og denne skal friholdes af den skadevoldende part, såfremt kravet kan gøres gældende mod Interessentskabet.
- Hvis Interessentskabsaftalen ophæves på grund af væsentlig misligholdelse, skal den misligholdende part betale en konventionalbod på XXX. XXX kr. pr. overtrædelse.

Det synes således helt åbenbart forkert, at Skattestyrelsen nu fremkommer med en helt anden vurdering af begrebet *selvstændig erhvervsdrivende*, selvom lovgivningen, og de forhold der skal med i vurderingen af, hvorvidt en person kan anses for selvstændig erhvervsdrivende, ikke er ændret på området siden det oprindelige bindende svar.

Det er korrekt, at ligningslovens § 4 er blevet indsat siden det oprindelige bindende svar blev afgivet. Det er vores vurdering, at lovændringen er uden betydning i den konkrete sag. Vi henser til, at der netop i det oprindelige bindende svar blev foretaget en selvstændig vurdering af, hvorvidt Tandlægeinteressenten kunne anses som selvstændig erhvervsdrivende. Det bindende svar blev dermed ikke afgivet udelukkende

ud fra det forhold, at Tandlægeinteressenten ejede en andel i Interessentskabet. Det er således efter vores opfattelse heller ikke korrekt, når Skattestyrelsen ved telefonmøde konkluderede, at det har betydning for nærværende bindende svar, at det bindende svar er afgivet før ikrafttræden af den nuværende ligningslovs § 4. Det var således også muligt forud for indførelsen af ligningslovs § 4, at tilsidesætte etablering af selskaber – såvel transparente som skattemæssigt selvstændige enheder – ud fra en betragtning om, at pågældende deltager var lønmodtager eller honorarmodtager, jf. statsskattelovens § 4 om rette indkomstmottager. Henvisningen til Juridisk Vejledning 2017-2 om begrebet selvstændig virksomhed og den ændring, der sker heri i 2018-1 efter indførelsen af ligningslovs § 4, finder vi ikke entydigt kan bidrage til underbyggelsen af, at det bindende svar fra tidligere ikke fortsat har relevans, jf. her begrundelsen om såvel overskudsfordeling og hæftelse.

Formålet med indførelsen af ligningslovs § 4 var at sikre, at de sædvanlige kriterier for at blive anset for selvstændigt erhvervsdrivende skal være afgørende uanset organisationsform, dvs. alene det forhold, at den pågældende har erhvervet en andel i et transparent selskab, ikke alene kan medføre, at den skattepligtige kan anses for selvstændigt erhvervsdrivende.

Ligningslovs § 4 har dermed medført, at der (fortsat og som tidligere) skal foretages en konkret skatteretlig vurdering af deltagerne i skattemæssige transparente selskaber, for så vidt angår vurdering af, om deltagerne kan anses for selvstændigt erhvervsdrivende. Denne vurdering blev som anført ovenfor allerede foretaget i det oprindelige bindende svar, hvorfor ligningslovs § 4 ikke har ændret på retskildeværdien af det oprindelige bindende svar. Tandlægekæden har i god tro opbygget en hel kæde på basis af det bindende svar idet hverken lovgivningen eller retspraksis har ændret på den skatteretlige definition af begrebet; selvstændigt erhvervsdrivende. At Skattestyrelsen så i nærværende bindende svar helt undlader at kommentere på indholdet og dermed vurderingen i det oprindelige bindende svar er efter vores vurdering et helt åbenlyst brud på den retssikkerhed, en skatteyder skal og bør have. Særlig når der henses til, at Skattestyrelsen er bekendt med det bindende svar.

Indflydelse

I Tandlægeinteressentskabet forestår Tandlægeinteressenterne den daglige ledelse og har derved det daglige ansvar for klinikken, jf. Interessentskabskontrakten § 5.1. Foruden den daglige ledelse er Tandlægeinteressenterne via ydernummeret personlig ansvarlig for ansattes eventuelle fejl. Endvidere tilrettelægger Tandlægeinteressenterne selv deres arbejde, herunder arbejdstid, ferie og fravær, dog altid under behørig hensyntagen til Tandlægeinteressentskabets drift og patienter samt Interessentskabskontraktens bestemmelse, jf. Interessentskabskontraktens pkt. 10.3.

Alle væsentlige beslutninger kan alene vedtages efter drøftelser mellem Interessenterne, hvilket må anses for helt sædvanligt, når der drives virksomhed i forening, jf. Interessentskabskontraktens § 5.2 og hertil Søren Friis Hansen og Jens Valdemar Krenchel i ”Dansk Selskabsret 3 (2015)”, s. 385 ff. Det er derfor ikke korrekt, når Skattestyrelsen konkluderer, at alle væsentlige og vidtrækkende beslutninger træffes af Hovedinteressenten alene, og at Hovedinteressenten reelt er tillagt enekompetence til at træffe beslutningen om alle væsentlige forhold vedrørende Interessentskabet, og at Tandlægeinteressenterne derfor ikke kan anses for at have reel indflydelse på de overordnede beslutninger i Interessentskabet.

Ifølge Interessentskabskontrakten er det udelukkende beslutninger, som er af generel betydning for Tandlægekæden som sådan, der kan træffes af Hovedinteressenten alene. Det er bl.a. ændringer til forretningsplan, strategi, markedsføring mv, jf. Interessentskabskontraktens § 5.2. Det er vores vurdering, at det ingen betydning har i forhold til vurdering af, hvorvidt Tandlægeinteressenterne er selvstændigt erhvervsdrivende. Vi henser til, at Tandlægekæden naturligvis som kæde er nødt til at agere som én kæde, hvorfor det er helt nødvendigt, at der er visse centrale forhold, der går igen i de enkelte tandlæge-

klinikker. Dette bl.a. af hensyn til kædens kunder, som skal kunne forvente en ensartethed på de enkelte klinikker. Det skal i den forbindelse bemærkes, at Tandlægeinteressenterne, herunder A og B, ejer en andel af Hovedinteressenten og dermed via det ejerskab har indflydelse på forhold som ændringer til forretningsplan, strategi, markedsføring mv. og dermed ændringer, der har betydning for kæden som helhed. Vi henviser til virksomhedsoverdragelsesaftalens pkt. 12.

I vores situation har A og B således en direkte bestemmende indflydelse i Tandlægeselskabet G1 I/S - og via aktionærindflydelse sammen med de øvrige tandlæger en væsentlig indflydelse på G2 A/S. Det forhold, at Skattestyrelsen anser Tandlægeinteressenterne for at have begrænset indflydelse er vi således uforstående overfor.

Baggrund for, at der i Interessentskabskontraktens § 16.2.2 og 16.2.3 er indsat bestemmelser omkring patienttilfredshed, medarbejdertilfredshed samt omsætningsniveau hænger unægtelig sammen med det faktum, at Hovedinteressenten har et ønske om, at de enkelte tandlægeklinikker i Kæden har samme høje standard, og at kunderne som ovenfor nævnt kan forvente en vis ensartethed på de enkelte klinikker. Der er ikke tale om, at Tandlægeinteressenten på den baggrund er underlagt Hovedinteressentens instruktionsbeføjelse. Der er derimod fra Tandlægeinteressentens synspunkt en ikke ubetydelig risiko forbundet med de bestemmelser i Interessentskabskontrakten, idet Tandlægeinteressenten med et kort varsel kan blive opsagt og uden at have krav på andet end det opsparede vederlag på kapitalkontoen. Tandlægeinteressenten er dermed ikke beskyttet på samme vis som en almindelig lønmodtager.

Endvidere fastslår Interessentskabskontraktens § 5.3 netop, at uanset bestemmelsen i Interessentskabskontraktens § 5.2 kræver en ikke ubetydelig række fundamentale beslutninger enighed mellem parterne, hvilket understreger, at Tandlægeinteressenterne udover den daglige drift har en ikke ubetydelig indflydelse på de beslutninger, der træffes i Tandlægeinteressentskabet.

På ovenstående baggrund er det vores klare vurdering, at Tandlægeinteressenterne ikkeer underlagt instruktionsbeføjelse fra andre i Tandlægeinteressentskabet eller i øvrigt Hovedinteressenten. Ledelsesbeslutningerne som anført i Interessentskabskontraktens pkt. 5.1.-5.3. finder vi er afbalanceret ud fra

på den ene side hensynet til Tandlægeinteressenternes individuelle interesser og på den anden side Hovedinteressentselskabets interesser i at drive alle Tandlægeinteressentskaberne som én Tandlægekæde. Vi finder derfor ikke, at dette ændrer på, at Tandlægeinteressenten ikke er underlagt instruktionsbeføjelser.

Økonomisk risiko

Overskudsdeling

Vi er på ingen måde enig i Skattestyrelsens vurdering af, at der ikke foreligger en økonomisk risiko for Tandlægeinteressenterne.

Det er vores vurdering, at det er uden betydning for vurderingen af den økonomiske risiko, at overskudsandelen for Tandlægeinteressenterne er uden hensyntagen til inventar mv. Det er derimod afgørende for vurderingen, om Tandlægeinteressenterne har en reel økonomisk risiko, og ikke hvordan beregningen er foretaget. Der synes ikke at være tvivl om, at Tandlægeinteressenterne har en økonomisk risiko ved ejerskabet i Tandlægeinteressentskabet.

Det skal i den forbindelse bemærkes, at Interessentskabet ikke ”vederlagsfrit” får stillet det af Tandlægekæden ejede patientkartotek, inventar mv. til rådighed, idet betalingen herfor sker i overskudsfordelingen. Det faktum, at Hovedinteressenten, jf. Interessentskabskontraktens punkt 7.4. III, modtager den resterende del af det årlige overskud er netop et udtryk for, at Hovedinteressenten modtager et ”vederlag” for at stille aktiver og rettigheder til rådighed for Tandlægeinteressentskabet. Tandlægeinteressentskabet

får således ikke "vederlagsfrit" stillet det af Tandlægekæden ejede patientkartotek, inventar mv. til rådighed, idet Tandlægekæden modtager en andel af overskuddet via overskudsfordelingen.

Tandlægeinteressentens overskudsandel vil kunne variere væsentligt fra år til år og vil dels være afhængig af, at Tandlægeinteressenterne (eller Tandlægen) genererer en omsætning og dels være afhængig af, at Tandlægeinteressenterne via deres deltagelse i Tandlægeinteressentskabet og ledelse af Tandlægeinteressentskabet er med til at generere et overskud. Tandlægeinteressentskabet har to Tandlægeinteressenter, hvormed fordelingen af overskuddet mellem Tandlægeinteressenterne alene af den grund kan variere betydeligt, idet overskudsandelen er afhængig af Tandlægeinteressenternes respektive realiserede nettoomsætninger.

Interessentskabskontraktens § 7.5 har den konsekvens, at i det tilfælde, hvor en klinik har en negativ driftsindtjening før overskudsandel til Tandlægeinteressenten, vil Hovedinteressenten og Tandlægeinteressenterne skulle dele et underskud ligeligt imellem parterne i overensstemmelse med deres ejerandele. Tandlægeinteressenten modtager således ikke en overskudsandel, og samtidigt skal underskuddet dækkes efter ejerandele. Dette understreger, at Tandlægeinteressenten bliver direkte ramt, så snart driften på klinikken ikke berettiger den fulde overskudsandel til Tandlægeinteressenten. I første omgang vil Tandlægeinteressenten opnå en kraftig reduktion i overskudsandelen, og i værste tilfælde vil Tandlægeinteressenten skulle dække et underskud i overensstemmelse med ejerandelen. Hertil kommer, at uanset om Tandlægeinteressentskabet måtte genere et overskud, er der en betydelig risiko forbundet med størrelsen af overskuddet, der tilfalder Tandlægeinteressenterne. Det er således vores vurdering, at Skattestyrelsens kommentar om, at der ikke vil kunne opgøres et underskud, er helt åbenbart forkert. Der henvises til tidligere indsendt materiale, som viser effekten af både over- og underskudsfordelingen.

Endvidere skal det præciseres, at Tandlægeinteressenternes ejerandele har betydning for overskudsdelingen, idet et underskud netop skal fordeles mellem parterne i henhold til deres ejerandele. Det er korrekt, at et eventuelt overskud i Tandlægeinteressentskabet ikke er afhængig af ejerandel, men derimod bl.a. arbejdsindsats. Det er almindelig anerkendt, at overskud i et interessentskab *ikke* nødvendigvis skal være afhængig af ejerandelen, men andet kan være aftalt i interessentskabskontrakten.

Yderligere til støtte for, at Tandlægeinteressenterne har en reel økonomisk risiko, ses ved, at såfremt overskuddet i Tandlægeinteressentskabet ikke er tilstrækkeligt til at dække den acontoudlodning, som Tandlægeinteressenterne har modtaget eller den overskudsandel, som Tandlægeinteressenterne som udgangspunkt er berettiget til i henhold til punkt 7.4 i Interessentskabskontrakten, er Tandlægeinteressenterne forpligtet til at tilbagebetale eventuelle modtagne beløb samt acceptere en lavere overskudsandel, jf. Interessentskabskontraktens punkt 7.8. Endvidere kan Interessentskabskontrakten ophæves på grund af væsentlig misligholdelse, og i det tilfælde skal den misligholdende part betale en konventionalbod på XXX. XXX kr. pr. overtrædelse, hvilket med al tydelighed understreger, at Tandlægeinteressenten har en økonomisk risiko, der ikke vil være pålagt en almindelig lønmodtager. Se Interessentskabskontraktens § 18.8.

Skattestyrelsen konkluderer indirekte, at Tandlægeinteressentskabets resultat er uden reel betydning for honoreringen af Tandlægerne. Det er helt åbenlyst forkert. Tandlægeinteressenten er netop alene berettiget til at opnå sin overskudsandel, såfremt Tandlægeinteressentskabet leverer et overskud, der kan dække overskudsandelen. Tandlægeinteressenternes indkomst er således afhængig af et eventuelt overskud. Tandlægeinteressenterne har alene af den grund en økonomisk risiko, som en almindelige lønmodtager ikke vil have. Skattestyrelsen opstiller endvidere et taleksempel, som skal illustrere, hvordan Tandlægeinteressentens overskudsandel er påvirket af omkostningerne. Overskudsandelen er naturligvis ikke kun påvirket af omkostningerne, men tillige omsætningen i Tandlægeinteressentskabet, hvorfor eksemplet ikke kan anvendes i forhold til en konklusion på Tandlægeinteressenternes overskudsandel. Vi

må i det hele taget henvise til at anvende de eksempler, som tidligere er fremsendt, idet de mere retvisende viser den risiko, som Tandlægeinteressenten har for at deltage i underskud m.m. i Interessentskabet.

Skattestyrelsen fastslår, at Tandlægeinteressenternes aflønningsform og lønniveau er tilsvarende den, der gælder for almindelig privatansatte tandlæger, og at det har den konsekvens, at vederlaget skattemæssigt er at betragte som lønindkomst. Det er vores vurdering, at Skattestyrelsen ikke har ret i denne påstand. Det er korrekt, at acontoverdraget på 39,5% af nettoomsætningen nogenlunde svarer til det en privatansat vil modtage i løn, *men* det vil kræve, at Tandlægeinteressentskabet rent faktisk generer et overskud, som kan berettigede Tandlægeinteressenterne til en overskudsdeling efter Interessentskabskontrakten § 7.4. Som anført ovenfor er der en reel risiko forbundet med størrelsen på et eventuelt vederlag, ligesom der kan være en reel risiko for underskud i Tandlægeinteressentskabet, som skal deles ligeligt mellem parterne. Denne risiko vil en almindelig privatansat ikke have, idet en privatansat modsat Tandlægeinteressenterne får en grundløn. Tandlægeinteressenterne modtager ingen løn fra Tandlægeinteressentskabet og er dermed ikke garanteret en mindsteløn, men modtager udelukkende en resultatandel. Endelig skal vi bemærke, at det er korrekt, at Tandlægeinteressenterne efter 36 måneder har mulighed for en større overskudsandel, såfremt betingelserne herfor er opfyldt. Dette understreger efter vores vurdering netop, at Tandlægeinteressenterne kompenseres for den risiko, der er forbundet med at drive selvstændig erhvervsvirksomhed. Vi skal præcisere, at det er hel sædvanlig praksis, at overskud i et Interessentskab ikke fordeles på baggrund af ejerandele, men derimod f.eks. på baggrund af den arbejdsindsats der lægges i Tandlægeinteressentskabet.

I øvrigt bemærkes, at det ikke er usædvanligt, at der i aftaler mellem partnere aftales acontoverdrag, og at der så efter regnskabsårets udløb foretages en fordeling af overskuddet med baggrund i ejerandelene eventuelt kombineret med andre reguleringsmekanismer. Et acontoverdrag kan således ikke anses for en væsentlig faktor i bedømmelsen af spørgsmålet omkring risikoen ved at deltage i et interessentskab.

Skattestyrelsen kan dermed heller ikke med rette konkludere, at Tandlægeinteressenterne ikke løber en større vederlagsrisiko end en ansat tandlæge, der er provisionsaflønnet. I den situation, hvor en arbejdsgiver ikke som forventet opnår et positivt resultat ved driften, vil det for den almindelig lønmodtager ikke medføre reduktion i pågældendes aftalte aflønning. Der vil i sådanne tilfælde allerhøjst kunne blive tale om en dialog omkring en aftalt bonusordning, men grundlønnen vil for en lønmodtager aldrig skulle tilbagebetales.

For lønmodtageren foreligger der således ikke umiddelbart en risiko for ikke at have optjent ret til sin grundløn. Risikoen ligger derfor i en sådan situation alene i det tilfælde, at arbejdsgiveren som følge af konkurs eller lignende ikke er i stand til at betale den optjente løn. Lønmodtageren skal i en sådan situation i øvrigt ikke herudover dække arbejdsgiverens øvrige kreditorer som følge af en solidarisk hæftelse.

En vigtig detalje er også, at det blev aftalt mellem Interessenterne i forbindelse med etableringen af Interessentskabet, at Tandlægeinteressenterne lod en del af afståelsessummen for Tandlægeklinikken indestå som en earn-out. Beløbet kommer dog kun til udbetaling, såfremt klinikken opnår et nærmere defineret resultat, som også levner plads til overskudsandel til Tandlægeinteressenten. Opnås det forventede resultat ikke, bortfalder en forholdsmæssig andel af earn-out'en. Tandlægeinteressenten bærer således en risiko for, at den indestående "kapital" i form af earn-out'en bortfalder og ikke kommer til udbetaling. Det skal i den forbindelse bemærkes, at en del af klinikkerne under Tandlægekæden netop har fået eller får reduceret deres earn-out efter indgåelsen af samarbejdet. Det er vores vurdering, at det forhold, at der er indgået earn-out-aftale, tillige er med til at understrege, at Tandlægeinteressenterne har en selvstændig erhvervsdrivendes indflydelse i klinikken, idet de ellers aldrig vil have indgået en sådan aftale. Eller med

andre ord: Ingen vil indgå en sådan earn-out-aftale, hvis sælgerparten ikke har afgørende indflydelse på den fremtidige drift.

Sluttelig skal det bemærkes, at SKAT netop i det tidligere afgivne bindende svar lægger positivt vægt på, at indkomsten/overskudsandelene afhænger af, at der reelt opnås et overskud i Tandlægeinteressentskabet, og at et eventuelt underskud i Tandlægeinteressentskabet fordeles ligeligt mellem Interessenterne i overensstemmelse med deres ejerandele. SKAT var således ikke i tvivl om, at de to parametre var opfyldt i forhold til vurderingen af selvstændig erhvervsdrivende. Dette understøttes af, at der er en konstaterbar risiko for, at Tandlægeinteressentskabet ikke genererer et overskud før overskudsfordeling, jf. ovenfor. Hertil kommer, at SKAT lagde positivt vægt på den ikke ubetydelige konventionalbod, som Tandlægeinteressenterne kan blive pålagt ved væsentlig misligholdelse.

Hæftelse

I Tandlægeinteressentskabet hæfter Tandlægeinteressenterne personligt og solidarisk overfor tredjemand, men den solidariske hæftelse er ikke kun gældende overfor omverdenen, idet Tandlægeinteressenterne tillige tager del i underskudsfordelingen, jf. i øvrigt vores bemærkninger overfor. Lønmodtagere har ikke en sådan hæftelse – denne påhviler i stedet ene og alene arbejdsgiveren. Dette understreger også helt klart, at Tandlægeinteressenterne har en økonomisk risiko ved deltagelse i Tandlægeinteressentskabet.

Det skal i den forbindelse bemærkes, at det i lovforarbejderne til ligningslovens § 4 netop blev præciseret, at den personlige, ubegrænsede og direkte hæftelse i et interessentskab taler for, at deltagerne i et interessentskab i højere grad end deltagere i et partnerskab 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. Dette understøtter, at Tandlægeinteressenterne ved deres deltagelse i Tandlægeinteressentskabet har en økonomisk risiko.

Tandlægeinteressenten bærer således en risiko for ikke at få udbetalt sin overskudsandel, såfremt klinikken ikke kan opnå et resultat, der kan bære denne andel. Og såfremt klinikkens resultat udviser underskud før overskudsfordeling, skal Tandlægeinteressent betale sin forholdsmæssige andel af underskuddet.

Skattestyrelsen anfører i høringsskrivelsen, at det vil forudsætte en helt usædvanlig dårlig drift, såfremt Tandlægeinteressentskabet skal generere et underskud. Uanset om det vil kræve en usædvanlig dårlig drift eller ej, er risikoen tilstede, hvilket er afgørende i relation til Tandlægeinteressenternes hæftelse.

Skattestyrelsen ses i øvrigt udelukkende at have fokus på, i hvilken grad det økonomiske resultat i klinikken påvirker Tandlægeinteressenterne. Skattestyrelsen har ikke overvejet, trods vores bemærkninger hertil i det første høringssvar, at drives klinikken med et resultat, der ikke begrundet overskudsandel til Tandlægekæden, kan dette ramme Tandlægeinteressenterne hæftelsesmæssigt og økonomisk. Særligt hvis den situation opstår, at Tandlægekæden går konkurs. At en tandlægekæde kan komme under økonomisk pres følger bl.a. af avisartikel bragt i JP den 28.08.2018 "*Aggressiv tandklinik bryder lånebetingelser - må omlægge lån for 400 mio. kr.*" Det kan således konstateres, at kædeselskaberne i et par af de øvrige tandlægekæder i øjeblikket er økonomisk trængte, hvilket underbygger, at et sådan scenarie kan opstå. Hertil kommer, at det ikke er afgørende, hvor stor en risiko Tandlægeinteressenten bærer, men derimod *om* der er en risiko. Der vil naturligvis altid være nogle brancher, der er mere risikobetonet end andre, men derfor vil interessenten i branche A ikke være mindre selvstændig erhvervsdrivende end interessenten i branche B, blot fordi interessenten i branche A har investeret i en mindre risikobetonet branche.

Skattestyrelsen anfører, at Tandlægevirksomhedens drift reelt bliver drevet for tandlægekædens regning og risiko, hvilket på ingen måde er korrekt. Som ovenfor nævnt får Interessentskabet ikke "vederlagsfrit"

stillet det af Tandlægekæden ejede patientkartotek, inventar mv. til rådighed, idet betalingen herfor sker i overskudsfordelingen. Ovenstående understreger med al tydelighed, at det på ingen vis er tilfældet. Hertil kommer, at Tandlægeinteressenten bærer en risiko i kraft af den solidariske og personlige hæftelse i det tilfælde, at Hovedinteressenten går konkurs. I et sådant tilfælde må det antages, at kreditorerne – herunder de ansatte lønmodtagere – i Tandlægeinteressentskabet vil rette deres krav mod Tandlægeinteressenten. Der henses til, at Hovedinteressenten formentlig i en sådan situation ikke selv vil være i stand til at honorere sådanne krav.

Det skal herforuden understreges, at en væsentlig del af finansieringen til Tandlægekædens køb af klinikken kommer fra Tandlægeinteressenterne selv - dels (1) i form af earn-out jf. overdragelsesaftalens § 11.2.3., og dels i form af Tandlægeinteressenternes kapitalindskud i kæden jf. overdragelsesaftalens § 12

Dette viser med alt tydelighed, at Tandlægeinteressenterne i væsentlig omfang har lagt ”hånden på kogepladen” i den tro, at klinikkerne kan drives bedre samlet under en ”kædes rammer” end hver for sig. Hvis projektet mislykkes, kan de stå til et tab af hele earn-out’en og hele kapitalindskuddet i Tandlægekæden samt med en hæftelse for krav i Interessentskabet, herunder den andel, som tandlægekæden ikke kan honorere.

Andre forhold

Skattestyrelsen oplister en række rettigheder og forpligtelser, som ikke anses for sædvanlige uden for ansættelsesforhold, og det skulle tale for, at Tandlægeinteressenterne må anses for lønmodtagere. Det er vores vurdering, at ikke er usædvanligt, at der mellem interessenter indgås aftaler, som fastlægger de rettigheder og pligter, som de enkelte Interessenter har. Det faktum, at Interessenterne har aftalt en række rettigheder og forpligtelser, som tillige er sædvanlige i ansættelsesforhold, ændrer ikke på det faktum, at Tandlægeinteressenterne arbejder for egen regning og risiko, selv tilrettelægger, leder og fordeler arbejdet, og at indkomsten afhænger af et eventuelt overskud.

Sammenfattende

Ved sondringen mellem selvstændige erhvervsdrivende og lønmodtager er der en række kriterier, der kan have betydning for, om en person skal anses for henholdsvis selvstændig erhvervsdrivende eller lønmodtager. Det kan blandt andet have betydning for vurderingen, om personen arbejder for egen regning og risiko, om personen selv tilrettelægger, leder og fordeler arbejdet, om personen fører tilsyn med arbejdet, og om indkomsten afhænger af et eventuelt overskud. Derudover kan det have betydning, om der er aftalt opsigelsesvarsel, hvordan vederlaget beregnes og udbetales, og om der foreligger vilkår vedrørende f.eks. ferie og sygdom. Der skal foretages en samlet bedømmelse af de forhold, som personen arbejder under.

Det er vores helt klare vurdering på baggrund af ovenstående og i øvrigt vores begrundelse i anmodningen om bindende svar, at Tandlægeinteressenterne driver selvstændig erhvervsmæssig virksomhed via deres deltagelse i Tandlægeinteressentskabet og dermed må anses for selvstændige erhvervsdrivende. Som anført i anmodningen om bindende svar understøttes dette endvidere af følgende forhold:

1. Tandlægeinteressenten er ikke underlagt en instruktionsbeføjelse, og der foreligger intet tjenesteforhold
2. Tandlægeinteressenten deltager i væsentlige beslutninger om Interessentskabets drift, og i langt de fleste tilfælde skal der være enighed mellem Interessenterne, og naturligt nok vil forhold relateret specifikt til kædesamarbejdet primært blive besluttet af Hovedinteressenten med skyldig hensyntagen til klinikkernes drift

3. Tandlægeinteressenten er ansvarlig for arbejdets udførelse og påtager sig en selvstændig økonomisk risiko
4. Tandlægeinteressentens overskudsandel er dels afhængig af faktisk udført arbejde og dels afhængig af Tandlægeinteressentskabets overskud. Tandlægeinteressenten modtager ingen løn, som en almindelig lønmodtager
5. Et eventuelt underskud skal deles mellem parterne i Tandlægeinteressentskabet på basis af deres ejerandel
6. Tandlægeinteressenten modtager sin overskudsandel for at stille sin egen (eller Tandlægens) arbejdskraft til rådighed samt sit evt. ydernummer
7. Tandlægeinteressenten står selv inde for eventuelle erstatningsansvar, som Tandlægeinteressenten måtte have pådraget Tandlægeinteressentskabet
8. Tandlægeinteressenten hæfter for Tandlægeinteressentskabets forpligtelser
9. Overskudsfordelingsaftalen er indgået mellem uafhængige parter
10. Interessentskabskontrakten er udarbejdet således, at parterne opnår en jævnbyrdig stilling.

Endelig skal vi bemærke, at Tandlægeinteressenterne ud fra et ansættelsesretligt synspunkt anses som selvstændig erhvervsdrivende, jf. det tidligere indsendte notat om disse forhold, hvilket efter vores vurdering understøtter, at Tandlægeinteressenterne også skatteretligt anses som selvstændig erhvervsdrivende. Tandlægeinteressenterne er således efter Advokatfirmaet Y's vurdering ikke omfattet af lønmodtagerbeskyttelseslovgivningen, herunder funktionærloven, ferieloven og lov om ansættelsesbeviser. I vurderingen er der særligt lagt vægt på, at Tandlægeinteressenterne:

1. ikke er ansat i Interessentskabet
2. ikke er undergivet instruktion og kontrol, ligesom de ikke har en overordnet, som de refererer til i gængs forstand;
3. selv tilrettelægger arbejdet, herunder arbejdstid, ferie og fravær;
4. har påtaget sig en økonomisk risiko og i tilknytning hertil er ansvarlige deltagere i Interessentskabet, som hæfter for eventuelt underskud;
5. modtager overskudsandele fremfor alene sædvanlig (provisions)løn; samt
6. alene kan opsiges begrundet i en række nærmere specificerede forhold.

Af det fremlagte notat fremgår følgende:

”1. Indledning og baggrund

Det er i henhold til høringsbrev fra Skattestyrelsen, Skattestyrelsens opfattelse, at tandlægerne A og B (herefter kaldet ”Tandlægeinteressent(erne)”) er at anse for lønmodtagere i skattemæssig henseende ved deres deltagelse i Tandlægeselskabet G1 I/S (herefter ”Interessentskabet”).

G2 A/S har i den forbindelse anmodet Advokatfirmaet Y om en vurdering af den ansættelsesretlige kvalificering af Tandlægeinteressenternes deltagelse i Interessentskabet.

2. Konklusion

Baseret på det foreliggende grundlag er det vores vurdering, at Tandlægeinteressenterne er at anse som selvstændige erhvervsdrivende i et ansættelsesretligt perspektiv. Tandlægeinteressenterne vil således ikke være omfattet af lønmodtagerbeskyttelseslovgivning, herunder funktionærloven, ferieloven og lov om ansættelsesbeviser.

3. Kriterier for lønmodtagerstatus

Lønmodtagere betragtes traditionelt som modstykket til selvstændige erhvervsdrivende. Praksis viser imidlertid, at også andre grupper end selvstændige erhvervsdrivende falder uden for lønmodtagerbegrebet, herunder administrerende direktører anmeldt til Erhvervsstyrelsen og medlemmer af virksomhedsbestyrelser.

Lønmodtagerbegrebet er ikke entydigt defineret i dansk ret. Begrebet fortolkes i overensstemmelse med det formål, som den enkelte lov eller det enkelte retsområde skal tilgodese. Således har begrebet ikke nødvendigvis samme indhold i relation til forskellige ansættelsesretlige love, skattelovgivningen, sygedagpengelovgivningen mv.

Der er imidlertid visse træk, der går igen i ansættelsesretlig lovgivning. Ofte defineres en lønmodtager som ”en person, der modtager vederlag for personligt arbejde i tjenesteforhold”. Denne definition findes bl.a. i ferielovens § 1, stk. 2. I funktionærlovens § 1, stk. 2, 2. pkt. defineres en lønmodtager, der er funktionær, som en medarbejder, der indtager en ”tjenestestilling, således at han er undergivet arbejdsgiverens instruktioner”.

Tilsvarende er der en række kriterier, som går igen i ansættelsesretlig lovgivning, når det skal afklares, om en person anses for lønmodtager. Ingen af disse er i sig selv afgørende, men indgår med forskellig vægt i den helhedsvurdering, der skal foretages.

De væsentligste kriterier er følgende:

- Ret for arbejdsgiver til at give instruktioner om arbejdets udførelse samt føre tilsyn og kontrol (tjenestestilling).
- Udførelse af arbejde i arbejdsgiverens navn og for dennes regning og risiko.
- Aftale om fast periodisk vederlag i modsætning til driftsherrevederlag.
- Ingen risiko/hæftelse, hvis arbejdet mislykkes.
- Pligt til at udføre arbejdet personligt.
- Forbud mod andet lønnet arbejde.
- Driftsmateriel stilles til rådighed af arbejdsgiver, der også afholder de udgifter, der er forbundet med arbejdet.
- Aftale om opsigelsesvarsel, hvormed arbejdsgiver diskretionært kan bringe ansættelsen til ophør.
- Arbejdsgiveren har udstedt ansættelsesbevis.
- Arbejdsgiver indeholder A-skat, arbejdsmarkedsbidrag og ATP.
- Social vurdering – er det ud fra en samlet vurdering mest naturligt at sidestille den pågældende med en lønmodtager?

4. Sagsfremstilling

4.1. Ejerforhold – tandlægeselskabet G1 I/S

Interessentskabet ejes af interessenterne (i) Hovedinteressenten G3 ApS, (ii) H1 ApS, og (iii) B med følgende ideelle andele:

- Hovedinteressenten G3 ApS: 49 %
- H1 ApS: 34 %

– B: 17 %

A ejer 100 % anpartskapitalen i H1 ApS og er således den ultimative ejer af 34 % af Interessentskabet.

G2 A/S ejer 100 % anpartskapitalen i Hovedinteressenten G3 ApS. Holdingselskabet G4 A/S, ejer 100 % aktiekapitalen i G2 A/S. Der henvises i øvrigt til sagsfremstillingen i anmodning om bindende svar fra Spørgers repræsentant.

4.2. Interessentskabskontraktens regulering af interessenternes virke

A (gennem H1 ApS), B og Hovedinteressenten G3 ApS har indgået en interessentskabskontrakt, der fastsætter de overordnede rammer for Interessentskabet.

4.2.1. Den daglige drift og beslutningskompetence

Tandlægeinteressenterne varetager den daglige ledelse og drift af Interessentskabet. De tandlægefaglige beslutninger varetages ligeledes af Tandlægeinteressenterne.

Interessentskabskontraktens punkt 5.1 giver Hovedinteressenten G3 ApS mulighed for at trække beslutninger op på fælles beslutningsniveau, og ifølge Interessentskabskontraktens punkt 5.2 er Hovedinteressenten G3 ApS enekompetent til at fastsætte den overordnede strategi for tandlægekæden, planlægge og forstå markedsføring, opkøb af yderligere tandlægeklinikker, ansættelse og afskedigelse af personale mv.

Det følger dog af interessentskabskontraktens punkt 5.3, at fundamentale beslutninger i Interessentskabet skal træffes ved enighed.

4.2.2 Interessenternes arbejdsforpligtelser

Tandlægeinteressenterne er i henhold til Interessentskabskontrakten forpligtet til at stille deres fulde arbejdskraft til rådighed for Interessentskabet.

Hovedinteressenten G3 ApS er forpligtet til at stille driftsmateriel og driftsinventar samt patientkartotek til rådighed for Interessentskabet. Hovedinteressenten G3 ApS skal endvidere – som led i at være en del af en tandlægeklinikkæde – levere en række ydelser af administrativ karakter til Interessentskabet, herunder bogføring og regnskabsføring.

4.2.3. Tilrettelæggelse af arbejdstid, ferie mv.

Tandlægeinteressenterne er berettiget til selv at tilrettelægge deres arbejdstid, ferie samt fravær under hensyntagen til Interessentskabets drift og patienter samt interessentskabskontraktens øvrige bestemmelser. Tandlægeinteressenterne er endvidere berettiget til barselsfravær.

Tandlægeinteressenterne er berettiget til at deltage i efteruddannelseskurser i op til 12 dage i løbet af 2 år. Interessentskabet afholder som udgangspunkt udgifterne hertil, jf. interessentskabskontraktens punkt 10.5.

4.2.4 Personaleforhold

Interessentskabet ansætter personale og aflønner personale, og Tandlægeinteressenterne har således en betydelig indflydelse på Interessentskabets ansættelse hhv. afskedigelse af klinikpersonale.

4.2.5 Afholdelse af udgifter til anskaffelser

Udgifter til småanskaffelser og de løbende driftsomkostninger afholdes af Interessentskabet, hvorimod udgifter til større driftsmateriel og driftsinventar mv. afholdes af Hovedinteressenten G3 ApS, som herefter stiller driftsmateriellet hhv. driftsinventaret til rådighed for Interessentskabet.

4.2.6. Overskudsdeling

Interessentskabets overskud fordeles i henhold til interessentskabskontrakten i følgende prioriteret rækkefølge:

- 1) Tandlægeinteressenterne modtager forlods en overskudsandel på 39,5 % af deres realiserede nettoomsætning (dvs. omsætning med fradrag af tab på debitorer og 100 % af omkostningerne til teknik).
- 2) Tandlægeinteressenterne modtager en resultatbaseret overskudsandel, der er afhængig af deres arbejdsindsats.

Første 36 måneder efter etablering af Interessentskabet

Tandlægeinteressenterne modtager en overskudsandel svarende til 75 % af den samlede vækst i Interessentskabets indtjening i de første 36 måneder set i forhold til et nærmere defineret normaliseret resultat. Overskudsandelen udbetales efter udløbet af de 36 måneder.

Efter udløb af 36 måneder efter etablering af Interessentskabet

Tandlægeinteressenterne modtager en overskudsandel baseret på en række parameter (...), herunder omsætningsudvikling, resultat før skat, patienttilfredshed og medarbejdertilfredshed.

- 3) Det resterende overskud tilfalder Hovedinteressenten G3 ApS (som vederlag for at stille aktiver mv. til rådighed for Interessentskabet).

Tandlægeinteressenterne modtager sædvanlig overskudsandel under sygdom, jf. interessentskabskontraktens punkt 11.4.

4.2.7. Underskudsdeling

Er Interessentskabets indtjening i et år ikke tilstrækkeligt til at dække driftsomkostninger mv., deles underskuddet mellem interessenterne i forhold til deres ejerandele. Tandlægeinteressenterne hæfter således til sammen for 51 % af et eventuelt underskud i Interessentskabet.

4.2.8. Hæftelse

Tandlægeinteressenterne og Hovedinteressenten G3 ApS hæfter personligt og solidarisk for Interessentskabets gæld hhv. forpligtelser.

Et eventuelt erstatningsansvar, som en af interessenterne måtte pådrage sig, og som ikke er dækket af Interessentskabets forsikring, er Interessentskabet og de øvrige interessenter uvedkommende. En interessent skal således friholde Interessentskabet samt de øvrige interessenter for et sådan eventuelt erstatningsansvar.

Opsigelse

Hovedinteressenten G3 ApS kan alene opsig en eller begge Tandlægeinteressenter, såfremt opsigelsen er begrundet i en nærmere række specificerede forhold, jf. interessentskabskontraktens punkt 16.

En Tandlægeinteressent kan opsig interessentskabskontrakten med 6 måneders varsel, dog er den uopsigelig i de første 3 år efter Interessentskabets etablering.

5. Tandlægeinteressenternes ansættelsesretlige status i interessentskabet

Baseret på en samlet helhedsvurdering på baggrund af kriterierne angivet i afsnit 3 samt sagsfremstillingen i afsnit 4 er det vores vurdering, at argumenterne mod lønmodtagerstatus vejer en hel del tungere end argumenterne for lønmodtagerstatus, og at Tandlægeinteressenterne derfor er at anse som selvstændige erhvervsdrivende i et ansættelsesretligt perspektiv.

Der er særligt lagt vægt på, at Tandlægeinteressenterne:

- (i) ikke er ansat i Interessentskabet;
- (ii) ikke er undergivet instruktion og kontrol, ligesom de ikke har en overordnet, som de refererer til i gængs forstand;
- (iii) selv tilrettelægger arbejdet, herunder arbejdstid, ferie og fravær;
- (iv) har påtaget sig en økonomisk risiko og i tilknytning hertil er ansvarlige deltagere i Interessentskabet, som hæfter for eventuelt underskud;
- (v) modtager overskudsandele fremfor sædvanlig (provisions)løn; samt
- (vi) alene kan opsiges begrundet i en række nærmere specificerede forhold.

Heroverfor spiller det ingen rolle, at nogle få af de øvrige kriterier taler for lønmodtagerstatus (pligt til at udføre arbejdet personligt, forbud mod andet lønnet arbejde, driftsmateriel stilles til rådighed).

Det bemærkes for fuldstændighedens skyld, at den skatteretlige, selskabsretlige og ansættelsesretlige kvalificering af lønmodtagerbegrebet ikke nødvendigvis er ens. ”

Yderligere oplysninger

1) Tandlægekæden

Tandlægekæden er startet af klinikejere med flere klinikker, der ønskede en fremadrettet løsning, så de kan koncentrere sig om det, de er uddannede til, og lade andre tage sig af det øvrige, herunder en professionel administration og branding, altså et forpligtende samarbejde.

Tandlægekæden er således grundlagt af tandlæger, for tandlæger og med (mål om) tandlægerne som overvejende ejere. Tandlægeinteressenterne skal som minimum eje 67% af kæden, efterhånden som der kommer flere klinikker med i kæden og øvrige ejere udvandes. Øvrige ejere i kæden er enkeltpersoner som bringer komplementære kompetencer til kæden. Alle ejere er langsigtede ejere og værdiskabelsen i kæden skal komme tandlægerne til gode.

Klinikejerne har to funktioner: 1) De udfører tandlægearbejde og 2) leder klinikkerne. Tandlægeinteressenterne bestemmer som udgangspunkt selv over deres klinik og ikke mindst i alle tandlægefaglige sammenhænge (se nedenfor)

2) Indflydelse

Som det ses af nedenstående illustration, har tandlægeinteressenterne en meget høj grad af bestemmende indflydelse på driften af klinikken. Grundlæggende er klinikejernes indflydelse alene begrænset på områder der svarer til traditionelle franchisekæder, for at sikre en homogen adfærd på tværs af kæden.

Resultatopgørelse
Omsætning

% af omsætningen

Tandlægeindflydel-
se

Ansvar for omsætningen på klinikken ligger i høj grad hos tandlægeinteressenterne. Tandlægeinteressenten har både ansvaret for at sikre patientmassen på klinikken (til/afgange) samt sikre den rette behandlerkapacitet på klinikken. En vigtig faktor for klinikkens resultat er, at den rette bemanning altid er tilstede på klinikken. Effekten af kortere eller længere perioder med manglende behandlere ses direkte på bundlinjen, da der er en lang række ikke-variable omkostninger herunder omkostninger til øvrige personale (klinikassistenter og administrativt personale), ”Andre omkostninger” og husleje, som ikke kan tilpasses på kort sigt.

En anden faktor for omsætningen er prissætningen af behandlingerne/tandlægeydelserne. Hovedparten af de almindelige tandlægeydelser er prisfastsat/låst fra det offentlige si-

Teknikomkostninger	Varierer typisk med 3-15% af omsætningen	de; et fåtal af specialydelserne (implantater, kroner) er bestemt fra kæden; og resten er lokalt bestemt af tandlægeinteressenten. Tandlægeinteressenten har 100% indflydelse på valg af leverandører til teknik (kroner, implantater etc.), da det er en tandlægefaglig beslutning. Kædekontoret har dog lavet nogle stærke indkøbsaftaler med enkelte leverandører som kæden anbefaler klinikkerne at bruge, men valget er tandlægens. Flere klinikker benytter anden leverandør end anbefalet fra Kæden.
Materialeforbrug	Varierer typisk med 3-8% af omsætningen	Tandlægeinteressenten har 100% indflydelse på valg af leverandører til materialer (handsker, tamponer, medicin etc.). Kædekontoret har dog lavet nogle stærke indkøbsaftaler med enkelte leverandører som kæden anbefaler klinikkerne at bruge, men valget er tandlægens.
Driftsomkostninger	Varierer typisk med 1,5-4% af omsætningen	Tandlægeinteressenten har 100% indflydelse på valg af leverandører til driftsomkostninger

Personaleomkostninger	Varierer typisk med 50-70% af omsætningen	som er vedligehold af udstyr (units, scannere mm.) på klinikken samt køb af vinkelstykker mm. Kædekontoret har lavet nogle gode indkøbsaftaler med enkelte leverandører som kæden anbefaler klinikkerne at bruge, men valget er tandlægens. Personaleomkostningerne er den største omkostningspost på klinikkerne og indeholder løn, kursus mm. Tandlægeinteressenten har ansvaret for ansættelse og afskedigelse af personale på klinikken samt lønforhandlinger. Kæden blander sig som udgangspunkt ikke i det, da tandlægeinteressenten har ansvaret for driften på klinikken, men kan gøre det. Ligeledes har tandlægeinteressenten selv ansvaret for videreuddannelse af klinikkens personale (personalet skal minimum have et hvis antal kursustimer om året afhængig af personalegruppe). Dette vedrører forsikringer, markedsføring, IT- og telefoni, porto, rej-
Andre omkostninger	Varierer typisk med 8-20% af omsætningen	

Lokaleomkostninger

Varierer typisk med 4-10% af omsætningen

se og repræsentationsomk., management fee, lønsumsafgift etc. - Vedr. forsikring bestemmer tandlægeinteressenten selv hvilke syge- og driftstabsforsikring klinikken skal dækkes af, og dermed også hvorledes hans egen indtjening skal være afdækket ved sygdom. Med undtagelse af management fee og lønsumsafgift, beslutter tandlægeinteressenten selv de øvrige faste omkostninger herunder lokal markedsføring, IT og telefoni, udsmykning af klinik etc., så længe der er en fornuftig mening med det. Klinikken betaler et management fee til Hovedinteressenten til dækning af kædekontorsomkostningerne herunder national markedsføring mm. Den lokale markedsføring bestemmer og betaler klinikken selv. Huslejeomkostningerne er faste og tandlægeinteressenterne har ikke direkte indflydelse på denne. Klinikkerne har dog til hu-

EBITDA
Afskrivninger

Udgør typisk imellem 1,5-4% af omsætningen

se i de oprindelige lokationer. En flytning af en klinik vil dog altid ske i dialog med tandlægeinteressenterne, da en flytning af en klinik ikke vil komme på tale uden deres 100% buy-in.

Tandlægeinteressenten bestemmer selv valg af leverandør til el, vand, varme, rengøring, vedligehold mm.

Afskrivninger er et udtryk for de årlige investeringer i driftsmidler. Beslutningen omkring investeringer sker på baggrund af en dialog klinik og kæde imellem og ønskerne opfyldes i høj grad, men beslutningen om investeringen ligger hos kæden som også betaler derfor.

3) Driftsmæssig risiko

Nedenfor tilføjet scenario E, beskriver situationen hvor tandlægeinteressenten netto skal indskyde DKK XX. XXX.

Scenario C afspejler parallelsituationen hvor klinikken kører med underskud, og hvor tandlægeinteressenten netto skal indskyde DKK XX. XXX. Scenariet ses ofte i tilfælde hvor den rette behandlerkapacitet i en kortere eller længere periode ikke er til stede, hvor klinikken ikke er dækket i form af sygeforsikring. Den manglende behandleromsætning slår igennem i resultatopgørelsen og rammer driftsindtjeningen (bundlinjen).

4) Såfremt Hovedinteressenten tages under konkursbehandling:

I sagsfremstillingen er også udeladt en fremstilling af hæftelsesansvaret, såfremt Hovedinteressenten tages under konkursbehandling.

Interessenterne, A og B hæfter for samtlige af interessentskabets forpligtigelser, bl.a. men ikke begrænset til:

- a) Personaleforpligtigelser (gns. 6 mdr. løn)
- b) Huslejeforpligtigelse i 5 år

I tilfælde af Hovedinteressentens konkurs vil tandlægeinteressenterne således hæfte for klinikkens forpligtelser over for bl.a. medarbejdere og huslejeforpligtelser. Sandsynligvis vil lønmodtagernes garanti-fond betale i første omgang for efterfølgende at gøre regres overfor tandlægeinteressenterne.

5) Ca. 50% af alle tandlægeklinikker har reelt et underskud

Medejer og medstifter af Tandlægekæden C oplyste på baggrund af gennemgangen af mere end 150 tandlægeregnskaber, at 50% af danske tandlæger reelt kører med underskud, hvis tandlægeindehaverne hæver en løn til sig selv, der svarer til hvad de ville have fået som ansat tandlæge assistent.

[Udeladt]

6) Investeringsmæssig risiko

C oplyste den betydelige investeringsmæssige risiko, der er for tandlægerne at indgå i tandlægesamarbejdet herunder risiko for ikke at opnå earn-out betalingen. Såfremt klinikken over en treårig periode ikke når det for klinikken opsatte normaliserede resultat, vil tandlægeinteressentens earn-out blive reduceret krone for krone jf. overdragelsesaftalen.

[Udeladt]

Oplysninger om beregning af overskudsandele m.v.

[Delvist Udeladt]

1. Overskudsandel/Tandlægeinteressenterne

DKKt	Tandlægeinteressent A	Tandlægeinteressent B	I Alt
Omsætning	x.xxx,x	x.xxx,x	x.xxx,x
Teknikomkostninger	-xxx,x	-xxx,x	-xxx,x
Tab debitorer	-x,x	-x,x	-x,x
Nettoomsætning	x.xxx,x	x.xxx,x	x.xxx,x
Overskudsandel (39,5%)	xxx,x	x.xxx,x	x.xxx,x

2. Overskudsandel til Hovedinteressenten

	DKKt
Årets resultat til deling	x.xxx,x
Overskudsandel Tandlægeinteressenterne	-x.xxx,x
Overskudsandel Hovedinteressent	x.xxx,x

Resultatopgørelse G1 I/S (DKKt) 201X	
--------------------------------------	--

Omsætning	XX. XXX. X
Teknikomkostninger	- XXX. X
Materialer	- XXX. X
Administrationsomkostninger	- X. XXX. X
Lokaleomkostninger	- X. XXX. X
Bruttofortjeneste	X. XXX. X
Personaleomkostninger	- X. XXX. X
EBITDA	X. XXX. X
Finansielle indtægter	X. X
Årets resultat	X. XXX. X

Spørgers høringsvar

Vi er af den vurdering, at Skattestyrelsen ikke har været i besiddelse af den nødvendige indsigt i vilkårene i tandlægesektoren samt de generelle rammer for kædesamarbejder i frivillige- og franchisekæder.

Et eksempel på hvordan denne manglende indsigt kan føre til fejlkonklusioner: Skattestyrelsen konkluderer, at tandlægeinteressentens vederlagsrisiko er at sammenstille med en provisionslønnen ansat tandlæge. Skattestyrelsens argumentation for dette er, at faldet i omsætningen/indtjeningen på en klinik kan begrundes i, at der ikke kan tiltrækkes tilstrækkeligt med patienter og derfor også vil ramme den ansatte tandlæge.

Den hyppigste årsag til fald i omsætningen og indtjeningen er imidlertid behandlermangel (barsel, ubesatte tandlægestillinger mv). I disse situationer vil ansatte tandlægers omsætning og indtjening stige, medens klinikens omsætning og indtjening vil falde, hvilket vil ramme tandlægeinteressenten.

Vi oplever, at sagsfremstillingen alene sigter på at fremhæve enkeltelementer, herunder fremstillingen af tandlægeinteressenterne som ansatte, uden fokus på en samlet helhed. En sammenligning med andre brancher ville efter vores mening uomtvisteligt også have endt ud med en anden konklusion, end den indstilling Skattestyrelsen ligger op til.

Konkret vil vi fremhæve følgende gennemgående områder, hvor vi oplever, at Skattestyrelsen ikke har anvendt et afbalanceret beslutningsgrundlag.

1) Tandlægeinteressenternes reducerede indflydelse.

Efter vor opfattelse er der i vurderingen af tandlægenes indflydelse på de overordnede beslutninger IKKE taget højde for, at Tandlægekæden er en kæde med fælles identitet. I Tandlægekæden har vi i lighed med såvel frivillige- og franchisekæder en række bestemmelser, hvor deltagerne vælger at underlægge sig centrale beslutninger for at optræde professionelt udadtil.

Sammenholdt med de typiske vilkår for frivillige og franchisekæder er der INTET af usædvanlig karakter i vores bestemmelser.

Vi er således af den opfattelse, at såfremt Skattestyrelsens indstilling følges, vil der være et meget omfattende antal virksomhedsejere, hvor ejerne ikke længere vil kunne være at betragte som selvstændige erhvervsdrivende, da disse har en høj grad af parallelitet med Tandlægekæden.

2) Den økonomiske risiko

Det er vores opfattelse, at Skattestyrelsen vurderer, at tandlægebranchen generelt er en branche med en høj indtjening. Dette er en ikke korrekt antagelse. Vi har været i dialog med +150 klinikker over hele landet omkring opkøb og indtræden i Tandlægekæden. Vores analyser af disse klinikker viser, at en markant del af klinikkerne før særloven gav underskud, såfremt den indehavende tandlæge honoreres med en løn svarende til en ansat tandlæge. Efter særloven – som har haft en betydelig negativ effekt på tandlægeklinikkernes indtjening – er andelen af tandlægeklinikker på landsplan med underskud på +50%. Skattestyrelsens fremstilling af at et fald eller en stigning i indtjeningen alene påvirker Hovedinteressenten og ikke tandlægeinteressenten er således ikke korrekt. Denne påstand er bygget på forudsætningen, at klinikkerne generelt kører med positive resultater, hvilket ikke er i overensstemmelse med de faktiske forhold. [Udeladt]

Tandlægekædens klinikker er generelt stærke og sunde klinikker med en høj driftsindtjening, da klinkerne er valgt med omhu. Vi er åbent bekendt med andre kæder i denne branche, der har alvorlige udfordringer finansielt, hvorfor klinikker der indgår i Tandlægekæden er selektivt valgt ud fra et økonomisk potentiale. Vi har dog også det fulde spektrum af klinikker med hhv. overskud og underskud, hvilket er illustrationer i tidligere fremsendt materiale.

I fremstillingen lægger Skattestyrelsen vægt på, at investeringerne og dermed afskrivningerne ikke indgår som en del af resultatet på klinikkerne, hvorfor der med større sandsynlighed kan leveres et positivt resultat. Der bliver dog ikke sat i perspektiv, hvor stor en andel af driftsresultatet afskrivningerne udgør, herunder heller ikke at niveauet af afskrivninger relativt er forskelligt afhængigt af størrelsen på klinikker. Tandlægekædens klinikker er generelt større klinikker, da der er flere fordele ved at have større klinikker.

Nedenstående er illustreret de forventede afskrivninger, der vil komme på baggrund af etableringen af en ny klinik, vi skal have etableret.

[Udeladt]

Illustrationen er et generelt eksempel, men niveauet for afskrivningerne illustrerer også, at det for en lang række klinikkers vedkommende ikke er afskrivningerne og dermed erhvervelsen af driftsaktiverne, der vil afgøre, om driftsindtjeningen på en klinik er positivt eller negativt, og dermed om der er en klinikejergevinst. Som tidligere fremstillet er risikoen på klinikken i høj grad betinget af de driftsmæssige beslutninger, som tandlægeinteressenten i dagligdagen har ansvaret for.

Vi er også af den opfattelse, at Skattestyrelsens argumentation omkring den økonomiske risiko primært forholder sig til problematikken omkring investering i udstyr mm., og dernæst at interessenteres risiko jo ikke adskiller sig fra andre interessentskaber. Skattestyrelsens argumentation omkring hæftelsen bliver derved decimeret i den samlede vurdering, som herefter fremstår som argumenter i relation til den overordnede ledelse og især sammenligningen med lønansatte tandlæger. Vi har netop påvist, at tandlægeinteressenterne hæfter solidarisk for de forpligtelser, som ligger hos interessentskabet, herunder især lønmodtagerkrav og huslejekrav, men også andre kreditorer, som relaterer sig til interessentskabets drift. Sagsfremstillingen bør derfor i højere grad og på fair vis omtale sådanne forhold.

3) Ikke korrekt tolkning af option

Skattestyrelsen bruger i argumentationen for deres indstilling en option, som giver Hovedinteressenten mulighed for at købe tandlægeinteressenternes ejerandel i interessentskabet. Optionen er tænkt udnyttet i en salgssituation af hele Tandlægekæden, og er en i dag ikke udnyttet option, der i fremstillingen fremstår, som om den var udnyttet.

Konklusion

Med baggrund i ovenstående – samt vores tidligere fremførte argumenter - er det vores opfattelse, at de omtalte interessenter i G1 I/S må anses for selvstændigt erhvervsdrivende, idet

- væsentlige beslutninger grundet karakterer, størrelse, løbetid etc. vedtages alene efter drøftelse mellem interessenterne,
- tandlægeinteressenterne har bestemmende indflydelse på væsentlige beslutninger omkring den daglige drift af klinikken,
- tandlægeinteressenterne indirekte via ejerskabet i Hovedinteressenten også har indblik i og medbestemmelsesret i forhold til de beslutninger, som Hovedinteressenten kan træffe på helt specifikke områder
- Hovedinteressentens enerådige beslutningskompetence netop relaterer sig til helt specifikke områder, som har betydning for det samlede kædesamarbejde
- tandlægeinteressenterne har en væsentlig risiko via den solidariske og direkte hæftelse i de tilfælde, hvor interessentskabet ikke kan honorere de krav, som interessentskabets kreditorer rejser, og
- det at tandlægeinteressenterne via deres interessentskabsaftale har forhold, som kan minde om ansatte tandlægers forhold ikke i sig selv – og slet ikke som primær argumentation – kan begrunde, at der ikke foreligger et skatteretligt interessentskab.

Skattestyrelsens indstilling og begrundelse

Spørgsmål 1

Det ønskes bekræftet, at A og B (også benævnt spørgerne) anses for selvstændige erhvervsdrivende i forhold til den indkomst (overskudsandele), der modtages fra Tandlægeselskabet G1 I/S (herefter: Tandlægeinteressentskabet) til gengæld for, at A og B stiller deres fulde arbejdskraft til rådighed for Tandlægeinteressentskabet?

Begrundelse

Sagen drejer sig om, hvorvidt spørgerne som deltagere i et skattemæssigt transparent selskab efter indførelsen af ligningslovens § 4 kan anses for selvstændigt erhvervsdrivende.

Retsgrundlag

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.

I den forbindelse bemærker Skattestyrelsen, at den del af afsnit C. C. 1.1.1 i Den Juridiske Vejledning udgave 2017-2 om ”Begrebet selvstændig erhvervsvirksomhed”, der beskrev den dagældende retstilstand for deltagelse i skattemæssigt transparente selskaber, blev ændret ved opdatering 2018-1, således at det opdateret afsnit tager højde for de materielle ændringer, som indførelsen af ligningslovens § 4 medførte, hvorefter en deltager i et skattemæssigt transparent selskab ikke alene som følge af ejerskabet til en ejerandel i et skattemæssigt transparent selskab pr. automatik kan anses for selvstændigt erhvervsdrivende.

Afsnittet om deltagelse i transparente selskaber i C. C. 1.1.1 i Den Juridiske Vejledning udgave 2017-2 om "Begrebet selvstændig erhvervsvirksomhed" havde følgende ordlyd:

"Skattepligtige, der deltager i en selvstændig erhvervsvirksomhed, der drives som interessentskab eller kommanditselskab, er selvstændigt erhvervsdrivende. Dette gælder også, selvom de også får løn fra interessentskabet for deres arbejdsindsats eller andet. Se LSRM 1963, 90 LSR. " (Skattestyrelsens understregning)

Som det fremgår af ovenstående citerede afsnit, var skattepligtige, der deltog i et skattemæssigt transparent selskab, der drev erhvervmæssig virksomhed, selvstændig erhvervsdrivende.

Udtrykket "er" selvstændigt erhvervsdrivende blev ændret til "kan være" selvstændigt erhvervsdrivende ved opdatering af Den Juridiske Vejledning 2018-1 for netop at understrege, at deltagere i skattemæssigt transparente selskaber ikke pr. automatik er selvstændigt erhvervsdrivende efter indførelsen af ligningslovens § 4:

"Skattepligtige, der deltager i en selvstændig erhvervsvirksomhed, der drives som interessentskab eller kommanditselskab, kan være selvstændigt erhvervsdrivende. Dette gælder også, selvom de også får løn fra interessentskabet for deres arbejdsindsats eller andet. Se LSRM 1963, 90 LSR. " (Skattestyrelsens understregning)

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 høringsvar 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.

Af de særlige bemærkninger til ligningslovens § 4 fremgår det, at der ved vurderingen af, om en deltager i et skattemæssigt transparent selskab kan anses for selvstændigt erhvervsdrivende, særligt skal henses til, (1) omfanget af den økonomiske risiko, som deltagerens ejerskab indebærer, herunder vederlagsform, og (2) omfanget af den enkeltes indflydelse i virksomheden.

Endeligt har Skatterådet i SKM2018. 248. SR præciseret, at kriterierne i cirkulære nr. 129 af 4. juli 1994 vil kunne supplere de i lovforslag nr. 194 af 26. april 2017 angivne kriterier om økonomisk risiko og indflydelse i det omfang, at kriterierne i cirkulære nr. 129 af 4. juli 1994 findes at være velegnede til at indgå i vurderingen af, om en deltager i et skattemæssigt transparent selskab kan anses for selvstændigt erhvervsdrivende. Afgørende for, om kriterierne i cirkulære nr. 129 af 4. juli 1994 er velegnede til at indgå i denne vurdering, er, om kriterierne i cirkulære nr. 129 af 4. juli 1994 afspejler de faktiske forhold for deltageren i det skattemæssigt transparente selskab.

Økonomisk risiko

Det fremgår af de særlige bemærkninger til ligningslovens § 4, at der ved vurderingen af den enkelte deltagers økonomiske risiko i et skattemæssigt transparent selskab, 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. ”

Deltagere i interessentskaber vil som udgangspunkt i højere grad end deltagere i partner- eller kommanditselskaber opfylde kriterierne for at kunne blive anset for selvstændig erhvervsdrivende, fordi deltagere i interessentskaber - modsat deltagere i partner- eller kommanditselskaber, der alene hæfter begrænset - som udgangspunkt har en personlig, direkte, solidarisk og ubegrænset hæftelse for interessentskabets forpligtelser, jf. de almindelige bemærkninger:

”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. ” (Skattestyrelsens understregninger)

Ved vurderingen af den enkelte deltagers økonomiske risiko i et skattemæssigt transparent selskab, skal der ikke henses til, hvor stor en andel den enkelte deltagers kapitalindskud forholdsmæssigt (procentvis) udgør af den samlede kapital, jf. Skatteministeriets svar til SEGES (L 194 – bilag 1):

”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 fremgår endvidere af forarbejderne til ligningslovens § 4, at det er et krav for at blive anset for selvstændig erhvervsdrivende, at deltageren skal have en reel økonomisk risiko forbundet med sin deltagelse i det skattemæssige transparente selskab:

”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. ”

Det skal således vurderes konkret, hvilken reel økonomisk risiko den enkelte deltager har, jf. også Skatteministeriets svar til Gorrissen Federspiel (L 194 – bilag 1):

”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. ”

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 selvstændig 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.”

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 vægtningen 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 spørgerne som deltagere i et skattemæssigt transparent selskab er selvstændig erhvervsdrivende efter ligningslovens § 4

Når det skal vurderes, om spørgerne – som deltagere i tandlægeinteressentskabet – kan anses for selvstændig erhvervsdrivende, er det ikke længere tilstrækkeligt alene at se på, om spørgerne har en ejerandel i tandlægeinteressentskabet, 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 spørgerne som deltagere i tandlægeinteressentskabet kan anses for selvstændigt erhvervsdrivende, skal der særligt henses til, (1) omfanget af den økonomiske risiko, som spørgernes deltagelse i tandlægeinteressentskabet indebærer, herunder vederlagsform, og (2) omfanget af spørgernes indflydelse i tandlægeinteressentskabet.

Oplysninger om interessentskabskonstruktionen

A og B har ved overdragelsesaftale overdraget virksomheden H2 I/S til G2 A/S.

G2 A/S erhvervede ved virksomhedsoverdragelsen (aktivoverdragelse) samtlige aktiver i tandlægevirksomheden H2 I/S.

Følgende aktiver indgik i aktivoverdragelsen: driftsinventar, driftsmateriel, immaterielle aktiver og løsøre, herunder virksomhedens lager af forbrugsvarer, engangsmaterialer, medicinalvarer, papirvarer, patientkartotek, journaler og andre registreringer vedrørende nuværende og tidligere patienter, e-mailadresser, telefonnumre, domænenavne, hjemmeside og overtagelse af lejemålet, hvorfra den købte tandlægeklinik drives.

Købesummen for tandlægevirksomheden udgjorde i alt XX. XXX. XXX kr. Der blev betalt X. XXX. XXX. mio. kr. for driftsinventar m.v., og XX. XXX. XXX. kr. for goodwill.

Som forudsætning for virksomhedsoverdragelsen og dermed G2 A/S' erhvervelse af H2 I/S, har parterne i forhold til den fremtidige drift af virksomheden etableret et interessentskab, G1 I/S.

Følgende fremgår af interessentskabskontrakten (uddrag):

[Udeladt]

Som det fremgår af ovenstående, er interessentskabet (G1 I/S) etableret mellem deltagerne med det formål at danne rammen om driften af tandlægevirksomheden.

Parterne har i forbindelse med interessentskabets stiftelse ikke foretaget noget kapitalindskud i interessentskabet.

Hovedinteressenten stiller de erhvervede aktiver (driftsaktiver, driftsinventar, goodwill m.v.) til rådighed for interessentskabet, og modtager til gengæld restoverskuddet efter vederlæggelsen af tandlægeinteressenterne for at stille aktiverne til rådighed for interessentskabet.

Interessentskabet ejer således efter det oplyste ikke aktiver af væsentlig betydning for driften af tandlægevirksomheden.

Spørgerne har efter det oplyste ikke foretaget noget kapitalindskud i interessentskabet, og spørgerne er alene forpligtet til at stille deres fulde arbejdskraft til rådighed for interessentskabet.

Det er Hovedinteressenten, der afholder udgifterne til anskaffelsen af større driftsmateriale m.v., der stilles til rådighed for interessentskabet mod betaling af overskudsandel.

Oplysninger om spørgernes hæftelse og vederlagsform

G1 I/S er et interessentskab.

Ved et interessentskab forstås en virksomhed, hvor alle deltagerne hæfter personligt, uden begrænsning og solidarisk for virksomhedens forpligtelser, jf. § 2, stk. 1, i lov om visse erhvervsdrivende virksomheder.

Følgende bestemmelser, der regulerer spørgernes hæftelse og vederlagsform, fremgår af interessentskabskontrakten (uddrag):

[Udeladt]

Oplysninger om spørgernes indflydelse m.v.

Spørgerne (A og B) er deltagere i G1 I/S.

Der er i alt 3 deltagende interessenter - A, B og Hovedinteressenten G3 ApS - i G1 I/S.

Ejerandelene i Tandlægerne i G1 I/S er formelt fordelt således:

- A: 34%
- B: 17%
- Hovedinteressenten G3 ApS: 49%

Følgende bestemmelser, der regulerer spørgernes indflydelse i interessentskabet, fremgår af interessentskabskontrakten (uddrag):

[Udeladt]

Nærmere om interessentskabets regnskabsopgørelse

I interessentskabets regnskab indgår alle honorarer, der er indtjent i interessentskabet, uafhængigt af, at om honoraret er optjent af en medarbejder i interessentskabet, af tandlægerne eller af tandlægeinteressenterne.

Endeligt indgår alle de udgifter, som interessentskabet afholder, i regnskabet.

I den forbindelse skal det dog bemærkes, at interessentskabet ikke har ejerskab til de væsentligste driftsaktiver, driftsmateriel, goodwill m.v., der indgår i tandlægevirksomheden. Endeligt afholder Hovedinteressenten selvstændigt en række udgifter (til nyanskaffelser af større driftsaktiver), der ikke bliver bogført i interessentskabets regnskab.

Ovenstående medfører efter Skattestyrelsens opfattelse, at interessentskabets resultatopgørelse ikke vil afspejle den reelle drift af tandlægevirksomheden, fordi alle indtægter, som interessentskabet indtjener, indgår i resultatopgørelsen, hvorimod afskrivninger og forrentning af Hovedinteressentens investerede kapital ikke indgår i resultatopgørelsen.

Dette bevirker efter Skattestyrelsens opfattelse, at tandlægeinteressentskabets resultatopgørelse i højere grad vil udvise et overskud end en sammenlignelig tandlægevirksomheds resultatopgørelse, hvor tandlægevirksomhedens afskrivninger indgår. Tandlægeinteressentskabets regnskab vil således i højere grad udvise et positivt driftsresultat end sammenlignelige tandlægevirksomheder.

Skattestyrelsens eksemplificering af interessentskabets fordeling af overskud og omkostninger

Interessentskabskontraktens aftale om fordeling af interessentskabets overskud vil sædvanligvis betyde, at Hovedinteressentens overskudsandel vil blive forøget med det fulde beløb ved reduktion af interessentskabets omkostninger, mens en forøgelse tilsvarende fuldt ud vil reducere Hovedinteressentens overskudsandel. I disse "normalsituationer" vil overskudsfordelingen således betyde at omkostningerne de facto afholdes af Hovedinteressenten.

Kun ved meget betydelige forøgelser af omkostningssiden vil også tandlægeinteressentens aflønning/resultatandel blive berørt.

Dette er forsøgt illustreret i nedenstående tabel, hvor tabel A er et forsøg på at afspejle en sædvanlig omkostningsfordeling (procentvis) i en tandlægeklinik. I eksemplet skabes al omsætning af en enkelt

tandlæge. Tabel B viser, hvad der sker ved en reduktion af omkostningerne på 100, mens tabel C, D og E viser, hvad der sker ved en forøgelse af omkostningerne på henholdsvis 157, 520 og 670

Efter Skattestyrelsens opfattelse må omkostningsstrukturen i tabel D og ikke mindst i E hvor tandlægens omsætning end ikke kan dække de løbende udgifter excl. afskrivninger næppe afspejler resultatet i nogen af tandlægeklinikkerne i kæden.

Omkostningsstrukturen hos spørger er sammenlignelig med kolonne A hvor tandlægenes aflønning/resultatandel udgør godt halvdelen af det samlede resultat.

Spørger har fremsendt nøgletal fra en anden klinik i kæden, der har genereret et dårligere resultat. Her der lige knap dækning for tandlægens aflønning/resultatandel, hvorfor denne er reduceret med godt 4 %, altså et resultat et lille niveau dårligere end kolonne C. Skattestyrelsen er ikke bekendt med om kæden har klinikker med dårligere resultater.

Spørger har ikke anset Skattestyrelsens eksempel for at afspejle en realistisk situation, og har udarbejdet en alternativ tabel. Skattestyrelsen har indarbejdet det realiserede resultat for spørgers klinik i denne tabel:

–[Realiseret tal udeladt]

Som det fremgår er det realiserede resultat lidt bedre end scenarie A. Spørger har oplyst at det normaliserede resultat for klinikken ikke er nået.

Vedrørende Skattestyrelsens tidligere bindende svar (j.nr. xx-xxxxxxx) (utrykt) og tidligere gældende praksis

Spørger har henvist til et ikke offentliggjort bindende svar truffet af SKAT i 201x, som argument for, at spørgerne må anses for selvstændigt erhvervsdrivende, fordi SKAT i det bindende svar anerkendte, at en tandlæge, der deltog i et næsten lignende arrangement/interessentskab som det, der er til pådømmelse i dette bindende svar, var selvstændigt erhvervsdrivende.

Det afgivne bindende svar var korrekt på baggrund af de dagældende regler og praksis, men fordi den relevante lovgivning – ligningslovens § 4 – er blevet ændret siden det ikke offentliggjorte bindende svar blev afgivet af SKAT, kan den pågældende spørger i den daværende sag ikke længere støtte ret på det bindende svar, jf. skatteforvaltningslovens § 25, stk. 2. Derfor kan spørger i denne sag heller ikke støtte ret på det tidligere afgivne bindende svar.

Det er endvidere Skattestyrelsens opfattelse, at det ikke offentliggjorte bindende svar ikke er bindende i nærværende sag, jf. SKM2018. 288. SR.

I SKM2018. 288. SR henviste spørgeren til en række ikke offentliggjorte bindende svar om bitcoins, som argument for, at Skattestyrelsen tidligere havde anerkendt, at afståelsen af bitcoins var skattefri, og at Skattestyrelsen var bundet af de ikke offentliggjorte bindende svar.

Skatterådet var ikke enig i denne betragtning. Af Skatterådets begrundelse fremgår følgende (uddrag):

”Spørger henviser også til ikke offentliggjorte bindende svar fra SKAT, samt udtalelser fra skattemedarbejdere, hvor der ifølge Spørger utvetydigt er lagt til grund, at der ikke skal ske beskatning af gevinster ved salg af Bitcoins, ligesom der heller ikke kan gives fradrag for tab.

SKAT er ikke enig med Spørger i, at der måtte foreligge en fast administrativ praksis som påberåbt af Spørger.

Vedrørende enkeltstående ikke offentliggjorte bindende svar, er det vigtigt at fremhæve, at sådanne enkeltstående afgørelser ikke kan udgøre en fast administrativ praksis og at Skatterådet uanset hvad, ikke er bundet af afgørelser fra SKAT. Derudover er et bindende svar alene bindende for skattemyndighederne i forhold til den konkrete person, som det bindende svar er givet til.

SKAT er på den baggrund ikke enig med Spørger i, at der med denne indstilling skulle være lagt op til en praksisændring fra SKATs side. ”

Det er på denne baggrund Skattestyrelsens opfattelse, at Skattestyrelsen ikke er bundet af det ikke offentliggjorte bindende svar, og at spørgerne som følge heraf ikke kan støtte ret på det ikke offentliggjorte bindende svar i nærværende sag.

Den af spørger påståede administrative praksis, hvorefter Skattestyrelsen anerkender, at deltagere i lignende arrangementer/interessentskaber, som det, der er til pådømmelse i dette bindende svar, må anses for selvstændigt erhvervsdrivende, er endvidere ikke beskrevet i Skattestyrelsens senest opdateret vejledninger eller udmøntet i en fast praksis, hvorfor det er op til spørger at sandsynliggøre den påståede praksis, jf. Den Juridiske Vejledning afsnit A. A. 7.1.3 om ”Adgangen til at støtte ret på administrativ praksis”.

Spørgers henvisning til et enkeltstående ikke offentliggjort bindende svar fra 20xx er efter Skattestyrelsens opfattelse ikke tilstrækkelig til, at der foreligger en administrativ praksis, som spørger kan støtte ret på, jf. SKM2018. 288. SR. Dette må særligt gælde i tilfælde, hvor den relevante lovgivning er ændret siden den ikke offentliggjorte afgørelse blev truffet, jf. nedenfor.

Spørger har endvidere henvist til afsnit C. C. 1.1.1 i Den juridiske vejledning udgave 2017-2 om ”Begrebet selvstændig erhvervsvirksomhed”, som argument for, at der foreligger en administrativ praksis for, at deltagere i skattemæssigt transparente selskaber, er selvstændigt erhvervsdrivende.

Som tidligere fremhævet, blev den del af afsnit C. C. 1.1.1. i Den juridiske vejledning udgave 2017-2, der beskrev den dagældende retstilstand for deltagelse i skattemæssigt transparente selskaber ændret ved opdatering 2018-1, således at det opdateret afsnit tager højde for de materielle ændringer, som indførelsen af ligningslovens § 4 medførte, hvorefter en deltager i et skattemæssigt transparent selskab ikke alene som følge af ejerskabet til en ejerandel pr. automatik anses for at være selvstændig erhvervsdrivende.

Den beskrevne praksis, der fremgik af afsnit C. C. 1.1.1 i Den juridiske vejledning udgave 2017-2, er således ikke længere gældende som følge af indførelsen af ligningslovens § 4.

Efter hidtidig praksis indgik de almindelige kriterier i cirkulære nr. 194 af 4. juli 1994 som udgangspunkt ikke i vurderingen af, om en deltager i et skattemæssigt transparent selskab kunne anses for at være selvstændig erhvervsdrivende. Efter hidtidig praksis blev der således ikke lagt vægt på, om deltageren havde en reel økonomisk risiko og indflydelse som deltager i det skattemæssigt transparente selskab. Der blev som udgangspunkt alene set på, om den pågældende havde en ejerandel i et skattemæssigt transparent selskab, hvilket var tilstrækkeligt til at blive anset for selvstændig erhvervsdrivende, jf. SKM2015. 729. SR og den tidligere beskrivelse af praksis i Den juridisk vejledning afsnit C. C. 1.1.1 udgave 2017-2.

Skatteministeren har i en kommentar til DI beskrevet den hidtidige praksis, hvorefter der udelukkende blev set på, om den enkelte havde en ejerandel i virksomheden, og hvilken virkning indførelsen af ligningslovens § 4 har på den fremadrettede vurdering af, hvornår deltagere i skattemæssigt transparente selskaber kan anses for selvstændige erhvervsdrivende, jf. skatteministerens kommentar til henvendelsen af 3. maj 2017 fra DI, jf. L 194 – bilag 3:

”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. ” (Skattestyrelsens understregning)

Det fremgår endvidere udtrykkeligt af skatteministerens kommentar til henvendelsen af 24. maj 2017 fra Danske Advokater, DI og FSR – danske revisorer, at formålet med indførelsen af ligningslovens § 4 var at imødegå den praksis, der var gældende indtil indførelsen af ligningslovens § 4:

”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. ”

Det er derfor Skattestyrelsens opfattelse, at den tidligere gældende praksis om, hvornår deltagere i skattemæssigt transparente selskaber var selvstændigt erhvervsdrivende, efter indførelsen af ligningslovens § 4 ikke længere er normerende for, hvornår deltagere i skattemæssigt transparente selskaber kan anses for at være selvstændige erhvervsdrivende, jf. også Skatteministeriets høringssvar til Dansk Erhverv (L 194 – bilag 1):

”Det er således ikke hensigten med lovforslaget at bevare retstilstanden fra før Skatterådets afgørelse. ”

I den forbindelse bemærker Skattestyrelsen, at såfremt der efter hidtidig praksis blev lagt vægt på de samme forhold/kriterier, som fremgår af bemærkningerne til ligningslovens § 4 (økonomisk risiko og indflydelse), ville indførelsen af ligningslovens § 4 i princippet være uden betydning og alene være udtryk for en kodificering af hidtidig praksis. Dette har, jf. ovenstående, ikke være formålet med indførelsen af ligningslovens § 4.

Med indførelsen af ligningslovens § 4 er der lovfæstet et nyt sæt af kriterier, der erstatter de tidligere gældende kriterier, der skal indgå i vurderingen af, om en deltager kan anses for selvstændigt erhvervsdrivende i et skattemæssigt transparent selskab.

Efter indførelsen af ligningslovens § 4 skal der således foretages en ny konkret bedømmelse med udgangspunkt i kriterierne anført i de særlige bemærkninger til ligningslovens § 4 af, om en deltager i et skattemæssigt transparent selskab – efter lovændringen – kan anses for selvstændigt erhvervsdrivende.

Skattestyrelsen finder således baggrund af ovenstående, at spørger ikke i nærværende sag kan støtte ret på henvisningen til afsnit C. C. 1.1.1. i Den Juridiske Vejledning udgave 2017-2 og den ikke offentliggjorte afgørelse fra 20xx.

Spørger har desuden henvist til SKM2010. 431. SR som argument for, at spørgerne må anses for at være selvstændigt erhvervsdrivende, fordi spørgernes indkomst er afhængigt af et eventuelt overskud i interessentskabet. Spørger fremhæver på den baggrund, at SKM2010. 431. SR er anvendelig i denne sag,

fordi Skatterådet i SKM2010. 431. SR i forbindelse med fastlæggelsen af, om de respektive ejerselskaber var rette indkomstmodtager, lagde vægt på, at udbetalingerne til ejerselskaberne var afhængige af den faktiske drift og det realiserede driftsresultat.

I SKM2010. 431. SR bekræftede Skatterådet, at deltagernes holdingselskab var rette indkomstmodtagere af deltagernes overskudsandel fra det skattemæssigt transparente selskab.

Det er Skattestyrelsens opfattelse, at afgørelsen ikke har betydning i nærværende sag, allerede fordi afgørelsen er fra 2010 og dermed før indførelsen af ligningslovens § 4. Endeligt blev der ikke ved vurderingen af, om deltagerne i SKM2010. 431. SR var lønmodtagere eller selvstændigt erhvervsdrivende, lagt vægt på de samme kriterier, som fremgår af de særlige bemærkninger til ligningslovens § 4.

Samlet vurdering

Spørgerne har på baggrund af et notat udarbejdet af advokatfirmaet Y konkluderet, at spørgerne ikke kan anses for lønmodtagere i henhold til ansættelsesretlig lovgivning, hvilket efter spørgernes opfattelse er et moment, der taler for, at spørgerne i skatteretlig henseende skal anses for selvstændige erhvervsdrivende.

Ved den skatteretlige vurdering af, om spørgerne kan anses for selvstændigt erhvervsdrivende, er Skattestyrelsen ikke bundet af spørgernes opfattelse, at spørgerne ikke kan anses for lønmodtagere i henhold til ansættelsesretlig lovgivning.

Der er ikke nødvendigvis sammenfald mellem den civilretlige og skatteretlige vurdering af, om en person kan anses for lønmodtager eller selvstændig erhvervsdrivende.

Dette fremgår eksempelvis af SKM2018. 579. SR, hvor Skatterådet lagde til grund for besvarelsen af det bindende svar, at spørger efter det af spørger oplyste ikke kunne anses for lønmodtager i henhold til ansættelsesretlig lovgivning, men Skatterådet fandt desuagtet, at spørger i skattemæssig henseende måtte anses for lønmodtager.

Spørgernes opfattelse af, at spørgerne ikke kan anses for lønmodtagere i henhold til ansættelsesretlig lovgivning, kan derfor ikke tillægges afgørende betydning ved den skatteretlige vurdering af, om spørgerne kan anses for selvstændige erhvervsdrivende.

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 spørgerne må anses for lønmodtagere, fordi der er en række forhold, der mest tungtvejende taler for dette resultat.

Indflydelse

Interessentskabskontrakten, der er indgået mellem spørgerne og tandlægekæden, indeholder en række bestemmelser, der efter Skattestyrelsens opfattelse medfører, at Hovedinteressenten må anses for at have den bestemmende indflydelse i interessentskabet, hvorimod spørgernes indflydelse i interessentskabet må anses for at være begrænset i et så betydeligt omfang, at spørgerne ikke kan anses for at have reel indflydelse i interessentskabet.

Skattestyrelsen har således ved vurderingen af spørgernes indflydelse særligt lagt vægt på de bestemmelser i interessentskabskontrakten, der regulerer interessenternes indflydelse. Det fremgår blandt andet af interessentskabskontraktens pkt. 5.2, at:

(1) alle beslutninger om dispositioner og transaktioner af væsentlig eller vidtrækkende betydning for interessentskabet som udgangspunkt alene vedtages efter drøftelser mellem parterne, men Hovedinteressenten

er dog berettiget til at træffe beslutninger om dispositioner og transaktioner af væsentlig eller vidtgående betydning alene.

I interessentskabskontraktens pkt. 5.2 er der angivet en ikke udtømmende liste over beslutninger (eksemplificering), som anses for væsentlige eller vidtrækkende, og som Hovedinteressenten i sidste ende kan træffe alene ved uenighed mellem parterne:

- Ændring af forretningsplanen for interessentskabet
- Ændring af interessentskabets strategi
- Markedsføringen af interessentskabet
- Fastsættelse af interessentskabets budget
- Nyanskaffelser af inventar m.v. for anskaffelsesbeløb på over DKK XX. XXX kr., der ligger uden for det fastsatte budget
- Indgåelse, opsigelse eller ophævelse af væsentlige kontrakter, herunder samarbejdsaftalen, leasingkontrakter og lejemål vedrørende fast ejendom
- Ansættelse og afskedigelse af interessentskabets personale

Ovenstående bestemmelser i interessentskabskontrakten medfører efter Skattestyrelsens opfattelse, at Hovedinteressenten reelt er tillagt enekompetence til at træffe beslutninger om alle væsentlige forhold vedrørende interessentskabet, og at tandlægeinteressenterne derfor ikke kan anses for at have reel indflydelse på de overordnede beslutninger i interessentskabet, når der netop henses til, at Hovedinteressenten – såfremt der opstår uenighed mellem parterne – kan træffe alle væsentlige beslutninger om interessentskabets virke selvstændigt.

Endeligt fremgår det af interessentskabskontraktens pkt. 16.2.2 og 16.2.3, at såfremt patienttilfredsheden, medarbejdertilfredsheden eller interessentskabets omsætning ligger et vist niveau under gennemsnittet for Tandlægekæden, kan Hovedinteressenten indkalde tandlægeinteressenterne til et møde med henblik på at drøfte og anvise løsninger til at højne patienttilfredsheden og medarbejdertilfredsheden eller løfte omsætningen i interessentskabet. Såfremt tandlægeinteressenterne ikke følger Hovedinteressentens anvisninger til at løse ovenstående problemer, kan Hovedinteressenten give tandlægeinteressenterne en skriftlig henstilling om at bringe forholdene på plads, og Hovedinteressenten – efter angivelsen af en skriftlig henstilling – kan opsiges interessentskabet med et varsel på løbende måned plus to måneder, såfremt tandlægeinteressenterne efter modtagelsen af henstillingen ikke får rettet op ovenstående forhold.

Når der henses til det faktum, at Hovedinteressenten i tilfælde af, at tandlægeinteressenterne ikke opfylder de i kontrakten fastsatte krav om patienttilfredshed, medarbejdertilfredshed og omsætningskrav, kan anvise hvilke foranstaltninger tandlægen skal foretage for at opfylde kravene – og såfremt tandlægen ikke følger anvisningerne, kan tandlægen opsiges, uden at tandlægen har krav på andet end sit opsparede vederlag på kapitalkontoen – må tandlægeinteressenterne i sidste ende anses for at være underlagt Hovedinteressentens instruktionsbeføjelse.

Endeligt fremgår det af interessentskabskontraktens pkt. 17.1, at såfremt reglerne for ejerskab af tandlægevirksomheder ændres, således at personer, der ikke er tandlæger kan eje tandlægevirksomheder, har Hovedinteressenten ret – men ikke pligt – til at erhverve tandlægeinteressenternes ejerandel i interessentskab i henhold til pkt. 18.4. i interessentskabskontrakten. Tandlægeinteressenterne har således en pligt i dette tilfælde til at sælge deres ejerandele i interessentskabet til Hovedinteressenten. Udnytter Hovedinteressenten køberetten efter pkt. 17.1, indgås der mellem tandlægeinteressenterne og det selskab,

der fortsætter tandlægevirkksomheden, en ansættelseskontrakt, der med de fornødne ændringer og det i væsentligste på vilkår, der er sammenlignelige med de for en sådan ansættelseskontrakt relevante vilkår i interessentskabskontrakten.

Det fremgår af interessentskabskontraktens pkt. 16.5, at såfremt interessentskabskontrakten opsiges, uanset hvilken part der afgiver opsigelsen og uanset grunden til opsigelsen, har Hovedinteressenten ret og pligt til at overtage – eller anvise en køber til tandlægeinteressenternes ejerandel af interessentskabet i henhold til principperne i pkt. 18.4 og 18.5 i interessentskabskontrakten.

Interessentskabskontraktens pkt. 18.4 regulerer det økonomiske opgør mellem tandlægeinteressenterne og Hovedinteressenten i tilfælde af, at interessentskabskontraktens opsiges, uanset hvilken part der opsiges interessentskabskontrakten og uanset årsagen til opsigelsen.

Af interessentskabskontraktens pkt. 18.4 fremgår, at i tilfælde af ophævelse (og i tilfælde af opsigelse, jf. henvisningen fra kontraktens pkt. 16.5 til 18.4) af interessentskabskontrakten, kan den ikke-misligholdende part forlange, at (a) den misligholdende part skal sælge sin ideelle andel af interessentskabet direkte til en ny tandlæge anvist af Hovedinteressenten, eller at (b) overtage den misligholdende parts andel af interessentskabet. I begge situationer værdiansættes den misligholdende parts ejerandel af interessentskabet til et beløb svarende til den misligholdende parts kapitalkonto i interessentskabet opgjort pr. ophævelsestidspunktet.

Det fremgår af interessentskabskontraktens pkt. 7.1, at parterne ikke foretager kapitalindskud i forbindelse med interessentskabets etablering. Af interessentskabskontraktens pkt. 7.9 følger, at der føres regnskabsmæssigt en kapitalkonto udvisende de værdier, som hver part har indskudt i interessentskabet, det hver af parterne tilkommende overskud eller det dem påhvilende underskud, samt endelig hvad der af hver af parterne er hævet i årets løb.

Det fremgår således af ovenstående bestemmelser, at i tilfælde af, at Hovedinteressenten opsiges interessentskabskontrakten, at tandlægeinteressenten har krav på at få udbetalt sin kapitalkonto, der som udgangspunkt alene består af indestående ikke-hævet arbejdsvederlag, fordi tandlægeinteressenten ikke har lavet noget kapitalindskud. Dette medfører efter Skattestyrelsens opfattelse, at tandlægeinteressenten i tilfælde af opsigelse fra Hovedinteressentens side som udgangspunkt alene har krav på et eventuelt ikke-hævet arbejdsvederlag, der henstår på kapitalkontoen.

Ovenstående er efter Skattestyrelsen vurdering forhold, der taler for, at tandlægeinteressenten ikke kan anses for at have reel indflydelse, fordi i tilfælde af, at Hovedinteressenten opsiges interessentskabskontrakten, har tandlægeinteressenten en pligt til at sælge sin ejerandel i interessentskabet til en værdi, der svarer til indeståendet på tandlægeinteressentens kapitalkonto, der som udgangspunkt alene består af tandlægeinteressentens endnu ikke-hævet arbejdsvederlag. Det er således Hovedinteressenten, der i sidste ende kan bestemme, hvem der skal videreføre tandlægevirkksomheden, herunder er det Hovedinteressenten, der ejer virksomhedens driftsmateriel og goodwill. Såfremt Hovedinteressenten opsiges interessentskabskontrakten, står tandlægeinteressenten således alene tilbage med indeståendet på kapitalkontoen.

–Når der henses til, at Hovedinteressenten ensidigt kan træffe alle væsentlige beslutninger, at Hovedinteressenten i sidste ende må anses for at have instruktionsbeføjelse over tandlægeinteressenterne, at tandlægeinteressenternes ejerandele på henholdsvis 34 % og 17 % reelt ikke medfører nogen indflydelse på de væsentlige beslutninger, fordi interessentskabskontrakten udhuler tandlægeinteressenternes – på papiret – vægtige ejerandele/indflydelse, at Hovedinteressenten ejer tandlægevirkksomhedens aktiver, at tandlægeinteressenterne i tilfælde af opsigelse fra Hovedinteressentens side har pligt til at sælge sin ejerandel i interessentskabet til Hovedinteressenten, at tandlægeinteressenterne alene har krav på et eventuelt ikke-hævet arbejdsvederlag ved opsigelse fra Hovedinteressentens side, og at tandlægeinteressenterne har

pligt til at sælge sine ejerandele i interessentskabet til Hovedinteressenten, såfremt reglerne om ejerskab til tandlægevirksomheder ændres, kan tandlægeinteressenterne efter Skattestyrelsens opfattelse ikke anses for have reel indflydelse i interessentskabet.

Skattestyrelsens opfattelse af, at tandlægeinteressenterne ikke kan anses for at have reel indflydelse i interessentskabet, understøttes i øvrigt af, at det fremgår af Holdingselskabet G4 A/S' årsrapport for 20xx, at:

”Baseret på de indgåede interessentskabsaftaler er det G4's vurdering, at Holdingselskabet G4 A/S kan udøve bestemmende indflydelse på interessentskaberne. [Udeladt]”

Uanset at spørgerne har instruktionsbeføjelse over ansatte tandplejere m.v. i interessentskabet, og at spørgerne som udgangspunkt selv bestemmer arbejdstid- og omfang, ændrer dette efter Skattestyrelsens opfattelse ikke ved, at spørgerne ikke kan anses for at have reel indflydelse i interessentskabet.

Spørgerne anfører i deres høringssvar, at spørgerne forestår den daglige ledelse og derved har det daglige ansvar for klinikken, herunder at spørgerne ikke er underlagt Hovedinteressentens instruktionsbeføjelse. Foruden den daglige ledelse er spørgerne via ydernummeret personligt ansvarlige for ansattes eventuelle fejl. Endvidere tilrettelægger spørgerne selv deres arbejde m.v.

Endeligt fremhæver spørgerne, at alle væsentlige beslutninger alene kan vedtages efter drøftelser mellem interessenterne. Spørgerne fremfører derfor, at det ikke er korrekt, når Skattestyrelsen konkluderer, at alle væsentlige beslutninger og vidtrækkende beslutninger træffes af Hovedinteressenten alene, og at Hovedinteressenten reelt er tillagt enekompetence til at træffe beslutning om alle væsentlige forhold vedrørende interessentskabet, og at tandlægeinteressenterne derfor ikke kan anses for at have reel indflydelse på de overordnede beslutninger i interessentskabet.

Hertil bemærker Skattestyrelsen, at der er forskel på at have indflydelse på den daglige ledelse og at have indflydelse på den overordnede og strategiske ledelse i en virksomhed. Det fremgår af bemærkningerne til ligningslovens § 4, at for at kriteriet om indflydelse kan tillægges tilstrækkelig vægt ved vurderingen af, om den pågældende er selvstændig erhvervsdrivende, må den pågældende indtage en position i virksomheden, der indebærer en reel indflydelse på forretningens overordnede beslutninger.

Skattestyrelsen har ikke sat spørgsmålstegn ved, at det er tandlægerne, der har den daglige ledelse i tandlægeklinikken, eftersom retten til at drive tandlægevirksomhed har kun den, der har en autorisation som tandlæge, jf. autorisationslovens § 47, stk. 3.

Skattestyrelsen bemærker i den forbindelse, at det forhold, at en deltager har den daglige ledelse i en virksomhed, ikke i sig selv medfører, at pågældende er selvstændig erhvervsdrivende. En direktør eller en leder i en virksomhed har også ledelsesmæssigt ansvar, men dette gør ikke, at de i skattemæssig henseende er at anse for selvstændig erhvervsdrivende.

Endeligt har Skattestyrelsen ikke fremført det synspunkt, at Hovedinteressenten rent faktisk træffer alle væsentlige beslutninger alene. Skattestyrelsen har alene fremført det synspunkt, at Hovedinteressenten – baseret på hvordan interessentskabskontraktens pkt. 5.2 er formuleret – er berettiget til at træffe de væsentlige beslutninger alene, såfremt der skulle opstå uenighed mellem parterne om, hvorvidt en væsentlig beslutning skulle være hensigtsmæssig eller ej. Dette medfører, at væsentlig beslutningskompetence i sidste ende er henlagt til Hovedinteressenten, såfremt der skulle opstå uenighed mellem parterne. Det er blandt andet derfor, at det er Skattestyrelsens opfattelse, at spørgerne ikke kan anses for at have indflydelse på de overordnede beslutninger i virksomheden.

At spørgerne ikke kan anses for at have reel indflydelse i virksomheden, harmonerer efter Skattestyrelsen også med det forhold, at det umiddelbart ikke forekommer forretningsmæssigt begrundet, hvis Hovedinteressenten – som har opkøbt klinikkens aktiver og goodwill for XX. XXX. XXX kr. – ville lade spørgerne have den bestemmende indflydelse i en virksomhed, de lige har solgt.

Hertil kommer, at Hovedinteressenten er tillagt en køberet efter pkt. 17.1 i interessentskabskontrakten. Det fremgår af pkt. 17.1, at såfremt reglerne for ejerskab af tandlægevirksomheder ændres, således at personer, der ikke er tandlæger kan eje sådanne, har Hovedinteressenten ret – men ikke pligt – til at erhverve spørgernes ejerandel i interessentskabet. Spørgerne har omvendt en pligt til at sælge deres ejerandele i interessentskabet efter påkrav herom til Hovedinteressenten. Hvis Hovedinteressenten udnytter køberetten, indgås der mellem spørgerne og det selskab, der fortsætter interessentskabets virksomhed, en ansættelseskontrakt, der med de fornødne ændringer og i det væsentligste skal være på vilkår, der er sammenlignelige med de for en sådan ansættelseskontrakt relevante vilkår i interessentskabskontrakten.

Skattestyrelsen forstår interessentskabskontraktens bestemmelse således, at såfremt der i fremtiden kommer en lovændring, der medfører, at det ikke længere er et krav for at opnå ydernummer, at det er tandlægen eller tandlæger, der ejer majoriteten i tandlægeselskabet, kan Hovedinteressenten købe spørgernes ejerandele i interessentskabet, og spørgerne – såfremt Hovedinteressenten udnytter køberetten – bliver ansat som lønmodtagere i det selskab, der viderefører tandlægevirksomheden.

Betingelserne for at opnå ydernummer er fastsat i § 14 i bekendtgørelse nr. 581 af 25. maj 2018 og bekendtgørelsens bilag 3.

Det fremgår af § 14 i bekendtgørelse nr. 581 af 25. maj 2018 om tilskud til behandling hos praktiserende tandlæge, at en tandlæge, der ønsker at yde tandlægehjælp, hvortil der ydes tilskud af regionsrådet, skal etablere, organisere og drive tandlægeklinikken i overensstemmelse med de krav til virksomheden, der fremgår af bilag 3 ”Krav til tandlægeklinikken som virksomhed”.

Af bilag 3 fremgår det i afsnit 3.1, at kun tandlæger, der aktivt er beskæftiget i et af dem direkte eller indirekte (via et Tandlægeholdingselskab) ejet Tandlægeselskab, hvis vedtægter opfylder kravene i nærværende bilag, kan opnå regionsrådets godkendelse til at yde tandlægehjælp, hvortil der ydes tilskud af regionsrådet, jf. sundhedslovens § 57 e, og derved opnå ydernummer.

Kravene til vedtægter i tandlægeselskaber er fastsat i afsnit 5 i bilag 3 (vedtægtskrav).

Der er i afsnit 5 fastsat vedtægtskrav om tandlægeselskabets navn, formål, ejerskab, direktionens sammensætning, tegningsregler, midlertidige fravigelser, offentlighed, personligt ansvar og skiltning.

Det følger af vedtægtskravet om ejerskab i afsnit 5, at det er en betingelse for at opnå ydernummer, at det fremgår af tandlægeselskabets vedtægter, at over 50 % af tandlægeselskabet – såvel efter ejerandele som efter stemmewægt – skal ejes af (i) ét eller flere tandlægeholdingselskaber og/eller (ii) én eller flere tandlæger, der udøver tandlægevirksomhed som aktivt beskæftiget i tandlægeselskabet.

Når der henses til, at spørgerne – såfremt lovgivningen ændres og Hovedinteressenten udnytter sin køberet – overgår til at være almindeligt ansatte på nogenlunde samme vilkår, som de er underlagt i nærværende interessentskabskontrakt, kan spørgerne ikke anses for at have reel indflydelse i virksomheden.

Endeligt har spørgerne anført, at spørgerne ikke er underlagt Hovedinteressentens instruktionsbeføjelse.

Hertil bemærker Skattestyrelsen, at såfremt en medinteressent er tillagt adgang til at fastsætte generelle eller konkrete instrukser eller anvisninger over for en anden medinteressents arbejde, herunder tilsyn og kontrol, er det forhold, der taler for lønmodtagerstatus.

Når der henses til, at Hovedinteressenten i tilfælde af, at spørgerne ikke opfylder de i kontrakten fastsatte krav om patienttilfredshed, medarbejdertilfredshed og omsætningskrav, kan anvise hvilke foranstaltninger spørgerne skal foretage for at opfylde kravene – og såfremt tandlægen ikke følger anvisningerne, kan spørgerne opsiges, uden at tandlægerne har krav på andet end sit opsparede vederlag på kapitalkontoen – må spørgerne i sidste ende anses for at være underlagt Hovedinteressenten instruktionsbeføjelse.

Hovedinteressenten kan således fastsætte instrukser og anvisninger for spørgernes arbejde, såfremt spørgerne ikke opfylder deres forpligtelser i henhold til interessentskabskontrakten, og såfremt spørgerne ikke følger instrukserne, kan de blive opsagt.

Ovenstående forhold taler efter Skattestyrelsens opfattelse taler for, at spørgerne ikke kan anses for at have reel indflydelse i virksomheden.

Vederlæggelse

For så vidt angår tandlægeinteressenternes vederlæggelse, er dette reguleret i interessentskabskontraktens pkt. 7.4. Det fremgår af interessentskabskontraktens pkt. 7.4, at interessentskabets overskud fordeles mellem partnerne i følgende rækkefølge:

(1) Af det samlede årlige overskud modtager tandlægeinteressenterne som forlods overskudsandel 39,5 % af deres respektive realiserede nettoomsætninger (dvs. omsætningen med fradrag på tab på debitorer og 100 % af omkostningerne til teknik)

(2) Efter 36 måneder fra etableringsdagen modtager tandlægeinteressenterne derudover en resultatbaseret overskudsandel, der beregnes som følger:

a) tandlægeinteressenterne modtager ved første resultatopgørelse efter 36 måneder fra etableringsdagen et beløb svarende til 75 % af den samlede værdi af væksten i interessentskabets indtjening i de første 36 måneder efter etableringsdagen set i forhold til det normaliserede resultat for samme periode.

b) fra og med det fjerde år efter etableringsdagen modtager tandlægeinteressenterne en betinget overskudsandel udregnet i henhold til principper beskrevet i et vedlagt bilag.

(3) Hovedinteressenten modtager slutteligt den resterende del af det årlige overskud.

Det er Skattestyrelsens opfattelse, at ovenstående vederlæggelsesmodel (aflønningsform) i al væsentlighed er tilsvarende den, der gælder for almindeligt privatansatte tandlæger. Ansatte tandlægers ansættelsesforhold henholdsvis aflønning er beskrevet i artikel fra medlemsbladet ”Praktiserende tandlæger – Medlemsorientering for praktiserende tandlægers organisation” udgave 2 / 2013. Følgende fremgår af artiklen (uddrag):

”Som hovedregel er ansatte tandlæger provisionsaflønnet. Da lønnen i praksis er direkte omsætningsrelateret, bedømmes ansatte tandlæger normalt på evnen til at skabe omsætning. Som tommelfingerregel aflønnes tandlæger med en provision på ca. 32 % - 35 % af omsætningen, med tillæg af feriepenge. I procenten indgår ikke udgifter til fri beklædning, kurser og andre sædvanlige goder. Hertil kommer en lønsumsafgift, som med virkning fra 1. januar 2013 er steget til 4,12%.”

I en artikel, Tavshedspligten er tidsubegrænset, publiceret i Jyllands-Posten den 17. juni 2017, fremgår det, at en ansat tandlæge i almindelighed bliver aflønnet med 40 % af sin omsætning.

Sammenlignes tandlægeinteressenternes vederlæggelse med ansatte tandlægers aflønningsform, ses det, at der er betydelige ligheder. Tandlægeinteressenternes modtager forlods 39,5 % af deres individuelle nettoomsætning (tandlægernes bruttoomsætning fratrasket omkostninger på tab på debitorer og 100

% af omkostningerne til teknik), hvilket efter det oplyste ikke afviger væsentligt fra den almindelige aflønningsform for ansatte tandlæger.

Interessentskabets overskud fordeles på den måde, at tandlægeinteressenterne er de første, der får andel i overskuddet. Af interessentskabets samlede overskud modtager tandlægeinteressenten forlods 39,5 % af tandlægeinteressentens egen individuelt realiserede nettoomsætning (tandlægens bruttoomsætning fratrukket tab på debitorer og 100 % af omkostninger til teknik).

Tandlægeinteressentens vederlag beregnes indirekte med udgangspunkt i interessentskabets resultatopgørelse. Viser interessentskabets resultatopgørelse et overskud, vil tandlægeinteressenten forlods modtage 39,5 % af tandlægens individuelt realiseret nettoomsætning, såfremt tandlægeinteressentens vederlag kan rummes inden for interessentskabets overskud. Når der henses til, at der i interessentskabets resultatopgørelse ikke indgår afskrivninger og forrentning af Hovedinteressentens investerede kapital, er det Skattestyrelsens opfattelse, at interessentskabets resultatopgørelse i højere grad må forventes at udvise et årligt overskud, der er tilstrækkeligt til at dække tandlægeinteressenternes vederlag på 39,5 % af nettoomsætningen. Spørgernes vederlagsrisiko er derfor formindsket som følge af, at afskrivningerne ikke indgår i resultatopgørelsen.

At interessentskabet må formodes at udvise et overskud, der er tilstrækkeligt til at dække tandlægeinteressenternes vederlag på 39,5 % af nettoomsætningen, understøttes endeligt af interessentskabets resultatopgørelse for 20xx, der viste, at interessentskabet havde et resultat på DKKt X. XXX. X. Resultatet blev fordelt således, at tandlægeinteressenterne forlods fik udbetalt 39,5 % af deres individuelt realiseret nettoomsætning, og Hovedinteressenten modtog det resterende beløb på DKKt X. XXX,X. Tandlægeinteressenternes aflønning for 20xx afveg således ikke væsentligt fra, hvordan en provisionsaflønnet tandlæge bliver aflønnet (ca. 32-40 % af omsætningen).

Eftersom at tandlægeinteressenterne modtager deres arbejdsvederlag forlods, og at interessentskabets resultatopgørelse – som ikke er belastet af afskrivninger – i højere grad vil udvise et overskud, der kan dække tandlægeinteressenternes krav på vederlag, er det Skattestyrelsens opfattelse, at tandlægeinteressenterne i al væsentlighed ikke løber en større vederlagsrisiko, end en ansat tandlæge, der er provisionsaflønnet, og hvis løn derfor er også er afhængig af egen omsætning.

Endeligt kan tandlægeinteressenterne efter 36 måneder modtage yderligere vederlæggelse, såfremt interessentskabet præsterer over det forventede resultat ("det normaliserede resultat"). Denne vederlæggelse er efter Skattestyrelsen ikke væsentlig forskellig fra den situation, at en ansat person bliver aflønnet med bonus, såfremt den ansatte præsterer over det forventede resultatet.

Endvidere har tandlægeinteressenterne krav på sædvanlig vederlæggelse under sygdom, såfremt interessentskabet modtager forsikringsudbetalinger fra sygedriftstabsforsikring m.v., jf. interessentskabskontrakten pkt. 11.4. Det er interessentskabet, der tegner nødvendige og lovpligtige forsikringer, herunder driftstabsforsikring, jf. interessentskabskontrakten pkt. 13.1.

Som det fremgår af ovenstående, er det interessentskabet, der afholder udgifterne til driftstabsforsikringen, og endeligt er det interessentskabet, der er forsikringstager i henhold til driftstabsforsikringen, hvorfor det må have formodningen for sig, at det er interessentskabet, der modtager forsikringsudbetalingerne. Resultatet af ovenstående bliver efter Skattestyrelsens opfattelse, at tandlægeinteressenten i realiteten har et ubetinget krav på sædvanlig vederlæggelse under sygdom, fordi interessentskabet i henhold til interessentskabskontraktens pkt. 13.1 er forpligtet til at tegne en driftstabsforsikring.

Tandlægeinteressenternes ret til deltagelse i efteruddannelseskurser m.v. er reguleret i interessentskabskontraktens pkt. 10.4. Af bestemmelsen fremgår, at:

- Tandlægeinteressenterne har ret til deltagelse i efteruddannelseskurser og lignende i op til 12 dage i løbet af 2 år eller nærmere aftale med Hovedinteressenten.
- Interessentskabet afholder som udgangspunkt omkostningerne til sådanne kurser, idet kurserne planlægges og afvikles inden for rammerne af interessentskabets budget.
- Kurser som alene eller primært har personlig interesse for tandlægeinteressenterne, kan alene ske efter aftale med Hovedinteressenten.
- Tandlægeinteressenternes deltagelse i særlige kurser med henblik på specialisering kan ske efter aftale med Hovedinteressenten og såfremt sådan aftale foreligger betales omkostningerne til kurset af Hovedinteressenten.

Som beskrevet ovenfor, har tandlægeinteressenten ret til efteruddannelse betalt af interessentskabet, hvilket må henregnes til tandlægeinteressentens vederlæggelse, fordi efteruddannelse m.v. betalt af en anden part har en økonomisk værdi.

Når der henses til, *at* tandlægeinteressenternes vederlæggelse i al væsentlighed er tilsvarende den, der gælder for almindeligt privatansatte tandlæger, *at* tandlægeinteressenterne har krav på sædvanlig vederlæggelse under sygdom, og *at* tandlægeinteressenterne har ret til efteruddannelse m.v., betalt af interessentskabet, er dette forhold, der taler for, at tandlægeinteressenterne må anses for lønmodtagere.

Det fremgår dog af interessentskabskontraktens pkt. 7.5, at et eventuelt underskud i interessentskabet fordeles ligeligt mellem parterne i henhold til parternes ejerandele, hvilket er et moment, der taler for, at tandlægeinteressenterne må anses for selvstændigt erhvervsdrivende. Hertil skal det imidlertid tilføjes, at interessentskabets driftsresultat ikke vil afspejle det reelle resultat af klinikdriften. Dette skal ses på baggrund af, at afskrivninger og Hovedinteressentens investeringer i tandlægevirksomheden ikke bliver bogført i interessentskabet, dvs. afskrivningerne og forrentningen af Hovedinteressentens investerede kapital ikke belaster interessentskabets driftsresultatet med udgifter.

Økonomisk risiko

Når deltagernes økonomiske risiko skal vurderes, skal der først og fremmest ses på deltagernes hæftelse for det skattemæssigt transparente selskabs forpligtelser.

Ved besvarelsen af spørgsmål 1, har Skattestyrelsen forudsat, at spørgerne deltager i interessentskabet som fysiske deltagere. Spørgerne har derfor som fysiske deltagere i interessentskabet en personlig, direkte, solidarisk og ubegrænset hæftelse for interessentskabets forpligtelser.

Spørgernes personlige, direkte, solidariske og ubegrænset hæftelse for interessentskabets forpligtelser er et moment, der taler for, at spørgerne må anses for at have en reel økonomisk risiko som deltagere i interessentskabet.

Det må dog i den sammenhæng efter Skattestyrelsens opfattelse indgå i vurderingen af spørgernes økonomiske risiko, at spørgerne ikke har foretaget noget kapitalindskud i interessentskabet, og at det er Hovedinteressenten, der stiller alle væsentlige arbejdsredskaber til rådighed for spørgerne.

Endvidere er det Skattestyrelsens opfattelse, at det skal indgå i vurderingen af, om spørgerne kan anses for at have en reel økonomisk risiko, at interessentskabet ikke er aftalepart – og dermed berettiget og forpligtet – i henhold til alle de aftaler, der vedrører erhvervelse af væsentlige driftsaktiver, der skal indgå i tandklinikken. Det er Hovedinteressenten selv og ikke interessentskabet, der efter det oplyste er aftalepart i henhold til aftalerne om erhvervelse af væsentlige driftsaktiver.

Interessentskabet – og dermed indirekte spørgerne – hæfter således ikke for Hovedinteressentens eventuelle manglende opfyldelse af de aftaler, som Hovedinteressenten indgår med Hovedinteressentens særkreditorer, så som aftaler om levering af større driftsmateriel til brug i tandlægeklinikken. Særkreditorernes eventuelle krav (forholdsmæssigt afslag, erstatningskrav m.v.) som følge af misligholdelse fra tandlægekædens side, vil således alene kunne rettes mod Hovedinteressenten og ikke spørgerne. Ovenstående forhold vil efter Skattestyrelsens opfattelse reducere spørgernes økonomiske risiko.

Spørgerne fremhæver, at spørgerne ikke er enige i Skattestyrelsens vurdering af, at der ikke foreligger en økonomisk risiko for spørgerne.

Endeligt har spørgerne fremhævet, at spørgerne – såfremt Hovedinteressenten går konkurs – kan ende med at hæfte for klinikkens forpligtelser over for bl.a. medarbejdere og huslejeforpligtelser.

I den forbindelse skal Skattestyrelsen bemærke, at Skattestyrelsen ikke har vurderet eller konkluderet, at spørgerne ikke har nogen økonomisk risiko overhovedet. Skattestyrelsen har netop lagt til grund, at spørgerne – som deltagere i et interessentskab – har en personlig, direkte, solidarisk hæftelse for interessentskabets forpligtelse, hvilket er et moment, der taler for, at spørgerne må anses for at have en reel økonomisk risiko som deltagere i interessentskabet.

Skattestyrelsen har derimod påpeget, at vurderingen af, om spørgerne kan anses for selvstændige erhvervsdrivende, beror på en konkret vurdering af en række kriterier – økonomisk risiko, vederlagsform og indflydelse – der skal afvejes/vægtes imod hinanden. I denne afvejning har Skattestyrelsen fundet, at spørgernes hæftelse ikke i sig selv er tilstrækkelig til, at spørgerne kan anses for selvstændige erhvervsdrivende, når der netop henses til de øvrige kriterier (vederlagsform og indflydelse), der efter Skattestyrelsens opfattelse mere tungtvejende taler for lønmodtagerforhold end selvstændig erhvervsvirksomhed.

At spørgerne i tilfælde af Hovedinteressentens konkurs kan komme til at hæfte for interessentskabets forpligtelser er ikke alene af den grund ensbetydende med, at spørgerne må anses for at være selvstændigt erhvervsdrivende. Spørgerne hæftelse er, jf. ovenstående et moment, der indgår i denne vurdering, men ikke det altafgørende.

Alle fysiske personer, der deltager i et interessentskab, løber i almindelighed den risiko, at de i yderste konsekvens kan komme til og hæfte alene for interessentskabets forpligtelser, og – såfremt medinteressenterne ikke er solvente – ikke kan få fuld regres for deres krav mod medinteressenterne, og derfor ender med at stå tilbage med et økonomisk tab. Denne konkurssituation er dog ikke i sig selv ensbetydende med, at personen er at anse for selvstændigt erhvervsdrivende, fordi så ville alle fysiske personer, der deltager i et interessentskab (og dermed løber samme risiko), være at anse for selvstændigt erhvervsdrivende.

Det bemærkes herunder, at Hovedinteressentens eventuelle konkurs efter Skattestyrelsens opfattelse ikke nødvendigvis vil betyde at driften af tandlægeklinikken ophører. Hvis denne fortsat drives rentabelt, vil klinikken selv generere indtægter til dækning af de løbende driftsudgifter, herunder lønninger, husleje og eventuelt overskud til konkursboet. Konkursboet vil i en sådan situation ikke nødvendigvis have nogen interesse i at lukke klinikken.

Endeligt har spørgerne anført, at spørgernes overskudsandel vil kunne variere væsentligt fra år til år og dels være afhængig af, at spørgerne genererer en omsætning. Herudover fremhæver spørgerne, at interessentskabskontraktens pkt. 7.5 har den konsekvens, at i det tilfælde, at en klinik har en negativ driftsindtjening før overskudsandel til spørgerne, vil Hovedinteressenten og spørgerne dele et underskud ligeligt imellem parterne i overensstemmelse med deres ejerandele.

Som tidligere fremhævet af Skattestyrelsen, bliver almindeligt privatansatte tandlæger efter det oplyste provisionsaflønnet. Dette bevirker, at den almindeligt privatansatte tandlæges aflønning også er afhængig af egen omsætning, og at den ansatte tandlæges aflønning vil kunne variere væsentligt fra år til år, afhængigt af de økonomiske konjunkturer. Derfor finder Skattestyrelsen, at der ikke er væsentlig forskel på spørgernes vederlæggelse og almindeligt ansatte tandlægers aflønningsform, der også bliver beregnet som en procentdel (32 – 40 %) af deres omsætning.

Endeligt skal Skattestyrelsen bemærke, at det relevante sammenligningsgrundlag i nærværende sag ved vurderingen af spørgernes vederlæggelse, må være privatansatte tandlægers aflønningsform, og ikke almindeligt lønansatte, der modtager en fast grundløn, der er uafhængig af egen omsætning.

Såfremt en provisionsaflønnet tandlæge er ansat på en tandlægeklinik, der oplever et eller flere år med reduceret omsætning/indtjening, vil dette efter Skattestyrelsens opfattelse – alt andet lige – også indirekte påvirke den provisionsaflønnet tandlæges indtjening, fordi tandlægeklinikken i et sådan tilfælde må antages at tiltrække færre patienter end tidligere, der skal behandles, og dermed resultere i en lavere omsætning for den provisionsaflønnet tandlæge. En ansat tandlæge, der er provisionslønnet, løber derfor også en vederlagsrisiko, såfremt klinikken, hvori tandlægen er ansat, ikke kan tiltrække tilstrækkeligt med patienter og dermed omsætning for tandlægen. Derfor finder Skattestyrelsen, at den vederlagsrisiko, som spørgerne løber, i vidt omfang er sammenlignelig med den vederlagsrisiko, som almindeligt provisionsaflønnet tandlæge oplever.

For at en deltager kan blive anset for at være selvstændig erhvervsdrivende, skal der være en risiko for et økonomisk tab og ikke kun risiko for ikke at blive honoreret for sin arbejdsindsats, jf. de særlige bemærkninger til ligningslovens § 4.

Endvidere har Skattestyrelsen påpeget, at alle indtægter, som tandlægeklinikken oppebærer, indgår i interessentskabets regnskab, hvorimod afskrivninger og forrentning af Hovedinteressentens investerede kapital ikke modsvarende fremgår af regnskabet som en udgift.

Et regnskab hvor alle driftens indtægter indgår, men ikke afskrivninger indgår, vil – alt andet lige – i større grad udvise et positivt resultat end et regnskab, hvor afskrivninger også indgår.

Ovenstående medfører efter Skattestyrelsens opfattelse – alt andet lige – at sandsynligheden for, at tandlægeklinikken vil udvise et negativt driftsresultat – og dermed sandsynligheden for, at spørgerne kan ende med at deltage i et eventuelt underskud – er reduceret.

Endeligt har spørgerne fremhævet, at det skal indgå i vurderingen af spørgernes økonomiske risiko, at såfremt interessentskabskontrakten ophæves på grund af spørgernes væsentlige misligholdelse, er spørgerne forpligtet til at betale en konventionalbod på XXX. XXX kr. pr overtrædelse, jf. interessentskabskontraktens pkt. 18.8.

Det er Skattestyrelsens opfattelse, at spørgernes risiko for at blive pålagt en konventionalbod for væsentlig misligholdelse af interessentskabskontrakten ikke nødvendigvis i væsentlig grad adskiller sig fra den risiko, som en lønmodtager påtager sig.

Hvis en arbejdsgiver hæver tjenesteforholdet på grund af grov misligholdelse af kontrakten fra lønmodtagerens side, har arbejdsgiveren ret til erstatning for det ham derved påførte tab, jf. funktionærlovens § 4.

At en lønmodtager hypotetisk set kan blive mødt med et erstatningskrav fra arbejdsgiverens side på grund af lønmodtagerens væsentlige misligholdelse, medfører ikke i sig selv, at lønmodtageren dermed har påtaget sig en reel økonomisk risiko og skal anses for selvstændigt erhvervsdrivende.

Endvidere er det spørgernes synspunkt, at der er forbundet en ikke ubetydelig risiko med de bestemmelser i interessentskabskontrakten, der vedrører Hovedinteressentens mulighed for at opsiges tandlægeinteressenterne, fordi tandlægeinteressenterne med et kort varsel kan blive opsagt af Hovedinteressenten, uden at tandlægeinteressenterne har krav på andet end det opsparede vederlag på kapitalkontoen.

Ovenstående situation er efter Skattestyrelsens opfattelse sammenlignelig med en lønmodtager. Såfremt en lønmodtager bliver opsagt af en arbejdsgiver, vil retsvirkningen af opsigelsen i almindelighed være, at lønmodtageren alene har krav den løn, som lønmodtageren er berettiget til efter ansættelseskontrakten og ansættelsesretlig lovgivning. Lønmodtageren er således i almindelighed ikke medejer af virksomheden, og lønmodtageren har ved sin opsigelse – modsat en medinteressent, der ejer en ideel andel af virksomhedens aktiver og udtræder af interessentskabet – ikke krav på en nettoandel af virksomhedens aktiver.

Yderligere bemærker Skattestyrelsen, at spørgerne allerede har solgt tandlægeklinikkens aktiver og goodwill til Hovedinteressenten for XX. XXX. XXX kr.

Ved at sælge tandlægeklinikkens aktiver og goodwill til Hovedinteressenten, har spørgerne efter Skattestyrelsens opfattelse i mindsket deres økonomiske risiko. Dette skal ses på baggrund af, at såfremt virksomhedens aktiver og goodwill falder i værdi, vil dette værditab i højere grad blive båret af Hovedinteressenten (som ejer aktiverne) end tandlægeinteressenterne (der ikke har foretaget et kapitalindskud i interessentskabet).

Desuden har spørgerne fremhævet, at en væsentlig del af finansieringen til tandlægekædens køb af klinikken kommer fra spørgerne selv – dels i form af earn-out og dels i form af tandlægeinteressenternes kapitalindskud i kæden.

Det er Skattestyrelsens opfattelse, at det ved vurderingen af, om spørgerne har en reel økonomisk risiko, ikke skal tillægges særlig vægt, at spørgerne har aftalt en earn-out med Hovedinteressenten og i øvrigt har investeret i Hovedinteressentens bagvedliggende holdingselskab ("Holdingselskabet G4 A/S"). Earn-out'en må anses for at være en økonomisk risiko, som spørgerne har påtaget sig som sælgere af virksomheden og ikke en økonomisk risiko, der skal indgå i vurderingen af, om spørgerne kan anses for at være selvstændigt erhvervsdrivende.

Ved vurderingen af, om den enkelte deltager i et skattemæssigt transparente selskab kan anses for lønmodtager eller selvstændigt erhvervsdrivende, er det Skattestyrelsens opfattelse, at den enkelte deltagers indflydelse skal sammenholdes med deltagerens økonomiske risiko.

I nærværende sag har spørgerne, jf. ovenstående, efter Skattestyrelsens opfattelse ikke nogen reel indflydelse på hverken de overordnede beslutninger i interessentskabet, og må anses for at være underlagt Hovedinteressentens instruktionsbeføjelse.

Endeligt er det Skattestyrelsens opfattelse, at spørgernes vederlæggelse i al væsentlighed er tilsvarende den, der svarer til almindeligt ansatte tandlægers aflønningsform.

Ved vurderingen af, om spørgerne kan anses for selvstændigt erhvervsdrivende, er det Skattestyrelsens opfattelse, at spørgernes økonomiske risiko (hæftelsen) ikke i sig selv kan opveje de tungtvejende forhold, der taler for lønmodtagerforhold (den manglende reelle indflydelse og vederlæggelsen).

Det er således Skattestyrelsens opfattelse, at der er en klar overvægt af tungtvejende forhold, der taler for, at spørgerne må anses for lønmodtagere og ikke selvstændigt erhvervsdrivende.

På baggrund af ovenstående og efter en samlet konkret vurdering, er det Skattestyrelsens opfattelse, at spørgernes indflydelse og vederlæggelse sammenholdt med spørgernes økonomiske risiko, ikke er tilstrækkelig til, at spørgerne kan anses for selvstændige erhvervsdrivende.

Skattestyrelsens kommentarer til spørgers høringssvar

Spørger har fremhævet, at Skattestyrelsen ved vurderingen af tandlægeinteressenternes indflydelse på de overordnede beslutninger ikke har taget højde for, at Tandlægekæden er en kæde med fælles identitet.

I den forbindelse bemærker Skattestyrelsen, at vurderingen af, om en deltager kan anses for selvstændigt erhvervsdrivende, skal foretages på samme måde, uanset organisationsform, jf. de almindelige bemærkninger til ligningslovens § 4:

”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.” (Skattestyrelsens understregning)

Som det fremgår af ovenstående, skal vurderingen af, om deltager i et skattemæssigt transparent selskab, foretages efter samme skatteretlige vurdering, uafhængigt af, hvilken organisationsform som deltageren eller deltagerne har valgt som ramme for virksomheden. Den skatteretlige vurdering består i, at der skal foretages en konkret vurdering af sagens faktiske forhold, der skal sammenholdes med de kriterier (indflydelse og økonomisk risiko), der er beskrevet i bemærkningerne til ligningslovens § 4.

Kriterierne indflydelse og økonomisk risiko skal således anvendes som bedømmelsesgrundlag, uanset valget af organisationsform. Det er dog givet, at deltagerens valg af organisationsform og i øvrigt hvilke ejeraftaler m.v. deltagerne har indgået, kan have en betydning for de faktiske forhold (hæftelse og indflydelse m.v.) og dermed vurderingen af, om deltageren kan anses for at have reel indflydelse og økonomisk risiko.

Det fremgår således af de almindelige bemærkninger, at deltagerens valg af organisationsform kan have betydning for vurderingen af, om deltagerne kan anses for at opfylde kriterierne for at blive anset for selvstændigt erhvervsdrivende, jf. bemærkningernes beskrivelse af, at deltagere i interessentskaber som udgangspunkt i højere grad vil bære en økonomisk risiko end deltagere i partnerselskaber, og dermed i højere grad vil opfylde kriterierne for at blive anset for selvstændigt erhvervsdrivende.

Ovenstående ændrer dog ikke på, at der skal foretages en vurdering af, om deltageren må anses for at have reel indflydelse og økonomisk risiko, og her vil deltagerens valg af organisationsform og indgåede ejeraftaler m.v. indgå (som faktum) i vurderingen af, om deltagerne kan anses for at have reel indflydelse og økonomisk risiko.

Det kan derfor efter Skattestyrelsens opfattelse ikke tillægges særlig betydning ved vurderingen af, om deltagerne kan anses for selvstændigt erhvervsdrivende, at deltagerne i dette tilfælde deltager i et interessentskab, der indgår i en kæde.

Såfremt en deltager har indgået en ejeraftale med andre deltagere, der tillægger de andre deltagere den bestemmende indflydelse i virksomheden, er det således efter Skattestyrelsens opfattelse et forhold, der skal indgå i vurderingen af deltagerens indflydelse, uanset den forretningsmæssige begrundelse for, at de øvrige deltagere er tillagt den bestemmende indflydelse.

Spørger mener endvidere, at Skattestyrelsen lægger vægt på, at investeringerne og dermed afskrivningerne ikke indgår som en del af resultatet på klinikken, hvorfor der med større sandsynlighed kan leveres

et positivt resultat. Det bliver ikke sat i perspektiv, hvor stor en andel af driftsresultatet afskrivningerne udgør, herunder heller ikke at niveauet af afskrivninger relativt er forskelligt afhængigt af størrelsen af på klinikken. Spørger henviser i tilknytning hertil til et regnskab for en nyetableret klinik.

Dertil bemærkes, at Skattestyrelsen alene har pointeret, at når afskrivninger ikke indgår som en bestanddel af interessentskabets regnskab, vil der være en større sandsynlighed for, at interessentskabet vil udvise et overskud, end såfremt afskrivningerne indgik i regnskabet. Dermed formindskes tandlægeinteressenternes vederlagsrisiko som følge af, at afskrivningerne ikke indgår i regnskabet.

Endvidere har Hovedinteressenten investeret et betydeligt beløb i opkøbet af tandlægeklinikken, og forrentningen af Hovedinteressentens investerede kapital indgår heller ikke i interessentskabets regnskab.

Endeligt fremhæver spørger i høringssvaret, at Skattestyrelsen fremstiller den option, som giver Hovedinteressenten mulighed for at købe tandlægeinteressenternes ejerandel i interessentskabet, som om den var udnyttet af Hovedinteressenten.

Hertil bemærker Skattestyrelsen, at Skattestyrelsen ikke har lagt til grund, at køberetten er udnyttet på nuværende tidspunkt, men alene angivet, at Hovedinteressenten kan udnytte køberetten, såfremt visse betingelser er opfyldt.

Indstilling

Skattestyrelsen indstiller, at spørgsmål 1 besvares med ”Nej”.

Spørgsmål 2

Det ønskes bekræftet, at såfremt B gennem en personligt ejet virksomhed indtræder som Tandlægeinteressent i Tandlægeinteressentskabet, kan den personligt ejede virksomhed anses for rette indkomstmottager af indkomsten fra Tandlægeinteressentskabet, således at indkomsten eksempelvis kan indgå i virksomhedsordningen?

Begrundelse

Hvis en deltager efter indførelsen af ligningslovens § 4 ikke længere kan anses for selvstændigt erhvervsdrivende, men derimod lønmodtager, skal der foretages 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 investering.

I nærværende sag har spørger ikke foretaget noget kapitalindskud i interessentskabet, hvorfor det er Skattestyrelsens opfattelse, at spørger ikke har investeret i interessentskabet, men alene stillet sin arbejdskraft til rådighed. Derfor er det Skattestyrelsens opfattelse, at der ikke er nogen andel af spørgers samlede vederlag fra interessentskabet, der kan anses for afkast af investering. Spørgers samlede vederlag fra interessentskabet må derfor anses for lønindkomst.

Virksomhedsskatteordningen kan anvendes af personer, der driver selvstændig erhvervsaktivitet. Lønindkomst kan derimod ikke indgå. Som det fremgår af besvarelsen til spørgsmål 1, er det Skattestyrelsens opfattelse, at B på baggrund af en konkret vurdering må anses for lønmodtager, og at B's vederlag fra interessentskabet må anses for lønindkomst. B's lønindkomst fra interessentskabet kan derfor ikke indgå i virksomhedsskatteordningen.

Endeligt fremgår det af bemærkningerne til ligningslovens § 4, at udgør den skattepligtiges virksomhedsandel i sig selv kun en erhvervsaktivitet 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.

Endeligt fremhæver Skattestyrelsen, at såfremt Skattestyrelsen foretog en opdeling af spørgers indkomst fra interessentskabet i én lønandel og én afkastsandel, vil spørgers eventuelle afkast ikke kunne indgå i virksomhedsordningen, fordi afkastet af deltagernes påtænkte indskud i SKM2015. 729. SR efter bemærkningerne normalt ikke kan indgå i virksomhedsordningen, og i nærværende sag har spørger slet ikke foretaget noget kapitalindskud.

Indstilling

Skattestyrelsen indstiller, at spørgsmål 2 besvares med ”Nej”.

Spørgsmål 3

Det ønskes bekræftet, at såfremt Tandlæge H1 ApS, ejet af A, indtræder som Tandlægeinteressent i Tandlægeinteressentskabet, kan Tandlæge H1 ApS anses for rette indkomstmodtager af indkomsten fra Tandlægeinteressentskabet, således at indkomsten kan medregnes ved opgørelsen af H1 ApS’ skattepligtige indkomst?

Begrundelse

Hvis en deltager efter indførelsen af ligningslovens § 4 ikke længere kan anses for selvstændigt erhvervsdrivende, men derimod lønmodtager, skal der foretages 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 investering.

Den deltager, der må anses for at være lønmodtager, kan ikke med skattemæssig virkning placere den del af indkomsten fra det skattemæssigt transparente selskab, der må anses for lønindkomst, i et selskab, som den pågældende lønmodtager kontrollerer, således at det er selskabet, der er rette indkomstmodtager af lønindkomsten.

Såfremt det er deltagerens holdingselskab/kapitalselskab og ikke deltageren personligt, der har foretaget investeringen (ejer en ejerandel) i det skattemæssigt transparente selskab, vil det være deltagerens holdingselskab/kapitalselskab, der er rette indkomstmodtager af den del af indkomsten fra det skattemæssigt transparente selskab, der må anses for afkast af investering.

I nærværende spørgsmål vil det være spørgers holdingselskab, der er deltager i interessentskabet.

Som det fremgår af begrundelsen i spørgsmål 2, er det Skattestyrelsens opfattelse, at eftersom spørgerne ikke har foretaget noget kapitalindskud i interessentskabet, må spørgers samlede vederlæggelse anses for lønindkomst, og derfor kan spørgers holdingselskab ikke kan anses for rette indkomstmodtager af nogen andel af spørgers samlede vederlæggelse fra interessentskabet.

Indstilling

Skattestyrelsen indstiller, at spørgsmål 3 besvares med ”Nej”.

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.

Funktionærlovens § 4, stk. 1. (LBK nr. 1002 af 24. august 2017)

§ 4. Hvis funktionæren uberettiget undlader at tiltræde tjenesten eller forlader denne, eller arbejdsgiveren hæver tjenesteforholdet på grund af grov misligholdelse af kontrakten fra funktionærens side, har arbejdsgiveren ret til erstatning for det ham derved påførte tab. I tilfælde af ulovlig udeblivelse eller forlader af tjenesten har arbejdsgiveren, medmindre særlige omstændigheder foreligger, mindst krav på en erstatning svarende til en halv måneds løn. ”

Bekendtgørelse nr. 581 af 25. maj 2018 om tilskud til behandling hos praktiserende tandlæge

”§ 14. En tandlæge, der ønsker at yde tandlægehjælp, hvortil der ydes tilskud af regionsrådet, skal etablere, organisere og drive tandlægeklinikken i overensstemmelse med de krav til virksomheden, der fremgår af bilag 3 ”Krav til tandlægeklinikken som virksomhed”.

”Bilag 3. Regler om tandlægeklinikken som virksomhed.

(...)

3. Generelt

3.1. Kun tandlæger, der er aktivt beskæftiget i et af dem direkte eller indirekte (via et Tandlægeholdingselskab) ejet Tandlægeselskab, hvis vedtægter opfylder kravene i nærværende bilag, kan opnå regionsrådets godkendelse til at yde tandlægehjælp, hvortil der ydes tilskud af regionsrådet, jf. sundhedslovens § 57 e, og derved opnå ydernummer.

(...)

5. Krav til vedtægter i Tandlægeselskaber

(...)

Ejerskab: Det skal fremgå af vedtægterne, at over 50 % af Tandlægeselskabet – såvel efter ejerandele som efter stemmewægt – skal ejes af (i) ét eller flere Tandlægeholdingselskaber og/eller (ii) én eller flere tandlæger, der udøver tandlægevirksomhed som aktivt beskæftiget i Tandlægeselskabet. Såfremt én eller flere tandplejere er medejere af Tandlægeselskabet, og disse til sammen ejer 50 %, reduceres ejerandelskravet til 50 % for tandlæger og/eller Tandlægeholdingselskaber. ”

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 erhvervs-virksomhed.«

§ 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 indkomstmotageren 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 beskeden 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 sondringen 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 ungedydelse 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 kapitalindsuddet, 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 arbejdsghvers 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 personskattelovens § 3, stk. 2 (fradrag i den personlige indkomst), virksomhedsskattelovens § 1 (virksomhedsordningen) eller § 22 a (kapitalafkastordningen), kildeskattelovens § 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 virksomhedsskattelovens § 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 beskattning, såfremt personen ikke driver anden virksomhed i virksomhedsordningen.

De gældende regler i virksomhedsskatteovens kapitel 5 om ophør – virksomhedsskatteovens §§ 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 levestandard, 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 harmoniserer dårligt i forhold til, hvornår en flertal 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 stadigt 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. ”

Praksis

Den Juridiske Vejledning 2019-1, afsnit C. C. 1.1.1. Begrebet selvstændig erhvervsvirksomhed.

”(…)

Deltagelse i transparente selskaber - interessenter, kommanditister med videre

Skattepligtige, der deltager i en selvstændig erhvervsvirksomhed, der drives som interessentskab eller kommanditselskab, kan være selvstændigt erhvervsdrivende. Dette gælder også, selvom de også får løn fra interessentskabet for deres arbejdsindsats eller andet. Se LSRM 1963, 90 LSR. ”

Den Juridiske Vejledning 2017-2, afsnit C. C. 1.1.1. Begrebet selvstændig erhvervsvirksomhed.

”(…)

Deltagelse i transparente selskaber - interessenter, kommanditister med videre

Skattepligtige, der deltager i en selvstændig erhvervsvirksomhed, der drives som interessentskab eller kommanditselskab, er selvstændigt erhvervsdrivende. Dette gælder også, selvom de også får løn fra interessentskabet for deres arbejdsindsats eller andet. Se LSRM 1963, 90 LSR. ”

SKM2010. 431. SR

Skatterådet bekræfter, at udstedte medarbejderobligationer kan overdrages til et Partnerselskab som led i en virksomhedsoverdragelse, således at de gældende skattemæssige vilkår for medarbejderne kan opretholdes uændret. Skatterådet bekræfter, at andel af Partnerselskabets overskud i henhold til de indgæede

overskudsdelingsaftaler kan overføres til de ejere, der er organiseret i selskabsform, uden at det har direkte eller indirekte skattemæssige konsekvenser for ejeren af det pågældende selskab, der modtager overskudsandelen. Endvidere bekræfter Skatterådet, at der efter praksis som udgangspunkt ikke sker lønfiksering, når ejeren af det pågældende ejerselskab skal udbetale løn eller udbytte til sig selv.

SKM2015. 729. SR

Skatterådet fandt efter en samlet konkret vurdering, at en ny kapitalejer efter erhvervelsen af en aktie med en anskaffelsessum på ca. XXX. XXX kr. samt tiltrædelse af en ejeraftale kunne anses for selvstændigt erhvervsdrivende.

SKM2018. 248. SR.

Skatterådet fandt, at A som deltager i et kommanditselskab må anses for selvstændig erhvervsdrivende efter ligningslovens § 4. Ved lov nr. 684 af 8. juni 2017 blev der i ligningslovens § 4 indsat en bestemmelse om kvalifikation af selvstændig erhvervsvirksomhed ved deltagelse i skattemæssigt transparente selskaber. Bestemmelsen har til formål at sikre, at vurderingen af, om en deltager i et skattemæssigt transparent selskab kan anses for lønmodtager eller selvstændig erhvervsdrivende, bringes i overensstemmelse med den almindelige skatteretlige vurdering af, om en person kan anses for lønmodtager eller selvstændig erhvervsdrivende. Efter en samlet vurdering var det Skatterådets opfattelse, at A må anses for selvstændig erhvervsdrivende. Der var ved vurderingen blandt andet lagt vægt på, at A ikke er underlagt andres instruktionsbeføjelser, og at A kan medtage egne kunder ved eventuel opsigelse af samarbejdet, uden at A skal vederlægge de øvrige selskabsdeltagere herfor. Der blev endvidere lagt vægt på, at A selv afholder en række erhvervsomkostninger, og at A's vederlæggelse afhænger af A's egne præstationer. Det er på denne baggrund Skatterådets opfattelse, at A har en reel indflydelse og økonomisk risiko som deltager i det skattemæssigt transparente selskab, og at A derfor må anses som selvstændig erhvervsdrivende.

SKM2018. 288. SR

Skatterådet kunne ikke bekræfte, at gevinst ved afståelse af bitcoins var indkomstopgørelsen uvedkommende, idet erhvervelsen ansås for sket med spekulationshensigt.

SKM2018. 579. SR

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.

Spørgsmål 2

Lovgrundlag

Virksomhedsskattelovens § 1, stk. 1. (LBK nr. 1114 af 18. september 2013.)

”§ 1. Skattepligtige personer, der driver selvstændig erhvervsvirksomhed, kan anvende virksomhedsordningen efter reglerne i dette afsnit på indkomst fra virksomheden. Dette gælder dog ikke, hvis indkomst fra virksomheden er kapitalindkomst efter § 4, stk. 1, nr. 9 eller 11, i personskatteloven. Endvidere kan virksomhedsordningen ikke anvendes på konkursindkomst, jf. konkursskattelovens § 6. ”