

Udskriftsdato: 14. december 2025

AFG nr 9944 af 25/06/2019 (Gældende)

Ligningslovens § 4 - deltagelse i partnerselskab

Ministerium: Skatteministeriet

Journalnummer: 19-0089214

Ligningslovens § 4 - deltagelse i partnerselskab

Skatterådet fandt, at spørger som deltager i et partnerselskab måtte anses for selvstændigt erhvervsdrivende efter ligningslovens § 4, fordi spørger måtte anses for at have reel økonomisk risiko og indflydelse. Spørger kunne derfor anvende virksomhedsordningen i relation til spørgers overskudsandel, som spørger modtog fra G1 P/S.

Skatterådsmøde 25. juni 2019 - SKM2019. 520. SR

Spørgsmål

1. Kan det bekræftes, at Spørger, der er kapitalejer i G1 P/S, kan anvende virksomhedsordningen i relation til Spørgers overskudsandel i G1 P/S, herunder Spørgers grundløn, bonus og udbytte?

Svar

1. Ja

Beskrivelse af de faktiske forhold

2. FAKTISKE FORHOLD

2.1 Generelt

Spørger er kapitalejer i G1 P/S, som er en rådgivningsvirksomhed.

G1 P/S bistår private og offentlige virksomheder med tjenesteydelser.

Kapitalejere i G1 P/S ("Kapitalejere") kaldes i Ejeraftalen for "Owners" (ejere).

Ingen Kapitalejere anses som lønmodtager i arbejdsretlig sammenhæng.

Der vedlægges for G1 P/S en ejeraftale, vedtægter samt seneste årsrapport.

Derudover vedlægges vedtægter for G2 (komplementarselskab) og komplementarselskabets seneste årsrapport.

Endelig vedlægges kriterier for optagelse som ejer.

2.2 Ejerstrukturen for G1 P/S

Selskabskapitalen i G1 P/S udgør nom. DKK X. XXX. XXX. Herudover har G2 (komplementaren) en vedtægtsbestemt 10 % ejerandel. Den øvrige selskabskapital ejes på nuværende tidspunkt af 200 - 250 Kapitalejere i G1 P/S.

Af de 200 - 250 kapitalejere er x-antal danske kapitalejere som ejer kapitalandele personligt via anvendelse af virksomhedsordningen, x-antal dansk kapitalejer har ejerandele via personlige holdingselskaber og de resterende x-antal kapitalejere er udenlandske ejere, som ejer kapitalandele via personlige holdingselskaber.

Aktiekapitalen i G2 udgør DKK X. XXX. XXX, som er opdelt i DKK XXX. XXX A-aktier og DKK X. XXX. XXX B-aktier. A-aktierne i G2 kan alene ejes af Kapitalejere, mens B-aktierne kan ejes af en bredere gruppe af personer, herunder medarbejdere i G1 P/S eller medarbejdere i dets datterselskaber.

Forskellen på A-aktier og B-aktier er, at A-aktierne har 10 gange så mange stemmer som B-aktierne. Kapital ejerne har stemmemajoriteten i G2. Dette illustreres nedenfor. [Udeladt af hensyn til tavshedspligten]

Kapitalandele i G1 erhverves enten ved køb af tilbagekøbte kapitalandele fra G3, som køber og sælger kapitalandele i G1 P/S for kapitalejerne, eller ved udstedelse af nye kapitalandele i G1 P/S. G3 er datterselskab til G1 P/S og ejer af kapitalandele i koncernens udenlandske dattervirksomheder.

Hvorvidt den enkelte kapitalejer køber eller tegner kapitalandele afgøres af beholdningen af tilbagekøbte kapitalandele hos G3 A/S.

Kapitalandele i G2 A/S erhverves på samme måde ved køb af G3 eller ved nytegning af aktiekapital i G2.

Køb eller tegning af kapitalandele i G1 P/S eller G2 sker ved kontant indbetaling.

Køb eller tegning af kapitalandele i G1 P/S betyder, at den pågældende kapitalejer bliver medindehaver af G1 P/S' virksomhed. Kapitalejeren indskrives i G1 P/S' ejerbog, har stemmeret på generalforsamlinger i G1 P/S svarende til én stemme for hvert nominelt aktiebeløb på DKK 1, har krav på overskudsandel og er i øvrigt i enhver henseende selskabsdeltager i G1 P/S.

G1 P/S opererer med en niveauinddeling, hvor det alene er niveau 5-9, der er Kapitalejere i G1 P/S og anvender virksomhedsskatteordningen, mens ansatte konsulenter på niveau 1-4 alene har mulighed for at erhverve B-aktier i G2.

En Kapitalejer kan skifte mellem niveauer i takt med, at Kapitalejerens kvalifikationer og performance mv. ændres. Indplacering på niveau afhænger af den enkelte Kapitalejers individuelle performance i forhold til de gældende kriterier for optagelse som Kapitalejer i G1 P/S.

[Udeladt]

Udover at der er forskellige krav til performance på niveau 5-9, er indplaceringen på de forskellige niveauer også et udtryk for, hvor stort et nominelt antal kapitalandele den enkelte Kapitalejer har tegnet eller erhvervet kapitalandele for i G1 P/S, og derfor også hvor stort et økonomisk indskud vedkommende har foretaget i G1 P/S samt antallet af stemmer som den pågældende råder over på G1 P/S' kapitalejermøder (generalforsamlinger). Kapitalejerne skal ved hvert niveauskifte foretage et nyt kontant indskud (enten via nytegning eller køb af kapitalandele) i forhold til fremadrettet indplacering i G1 P/S.

Kursen, hvortil den enkelte Kapitalejer på ethvert givent niveau kan erhverve kapitalandele (eller tilsvarende kapitalandele i G2), fastsættes årligt den 30. juni, og kursfastsættelsen sker ud fra principperne i Skatteministeriets cirkulære nr. 44 af 28. marts 2000 med tillæg af egenkapitalen pr. 30. juni og derefter divideret ud på hver enkel kapitalandel, jf. Ejeraftalen pkt. 21.

Tabellen nedenfor viser antallet af nominelle kapitalandele, samt det indskud som en Kapitalejer på niveau 5-9 har foretaget ved køb eller tegning af kapitalandele pr. december 20XX: [udeladt af hensyn til tavshedspligten]

For niveau 5-7 ligger det nominelle antal kapitalandele fast på hvert niveau, mens der for niveau 8-9 er vist et minimumsantal nominelle kapitalandele. Indskud på niveau 9 ligger på maksimalt XX. XXX, mens det for niveau 8 ligger i spændet fra XX. XXX til XX. XXX stk. Antallet af nominelle kapitalandele er reguleret i Ejeraftalens pkt. 4.3. Der er enkelte afvigelser i det nominelle antal kapitalandele indenfor niveau 5-7, hvilket skyldes at disse kapitalandele er erhvervet i forbindelse med et virksomhedsopkøb, jf. Ejeraftalen pkt. 4.3.2.

Kapitalejeroptagelse sker efter den årlige generalforsamling i oktober måned.

2.3 Indflydelse og forpligtelser

G1 P/S er en rådgivningsvirksomhed drevet i et partnerselskab. G1 P/S ejes og drives af kapitalejerne. G1 P/S er omfattet af selskabslovens regler, jf. selskabslovens § 358.

G1 P/S har en ledelsesstruktur, hvorefter der er en bestyrelse, der varetager den overordnede og strategiske ledelse, og en direktion (kaldet "Managing Partner"), der forestår den daglige ledelse, jf. selskabslovens § 111, stk. 1, nr. 1.

Den enkelte Kapitalejer

Kapitalejerne har alle underskrevet Ejeraftalen, der fastlægger de overordnede retningslinjer, som blandt andet har til opgave at sikre kvaliteten af de opgaver, der udføres i G1 P/S. Kapitalejerne forpligter sig ved denne aftale til at yde sin fulde arbejdsindsats til fordel for G1 P/S, samtidig med, at de forpligter sig til at tage del i den fortsatte udvikling af virksomheden. Alle Kapitalejerne er endvidere forpligtet til at sikre oplæring af medarbejdere samt agere rollemodeller over for medarbejderne.

Derudover har Kapitalejerne kollektivt påtaget sig ansvaret for at drive den samlede virksomhed i G1 P/S.

Kapitalejernes forpligtelser i relation til arbejdet fremgår af Ejeraftalens pkt. 3.2, der foruden ovennævnte forpligter Kapitalejerne til at bidrage til at sikre G1 P/S' omdømme, kvalitet mv., samt at bidrage til salgsindsatsen med henblik på at sikre den kontinuerlige udvikling og vækst.

Enhver Kapitalejer i G1 P/S har et væsentligt ansvar for egen omsætning samt på salg af organisationens øvrige medarbejdere. De respektive mål for salg og omsætning fremgår af et vedlagt bilag, hvoraf følgende væsentlige forhold kan fremhæves:

- Hver enkel Kapitalejer er ansvarlig for faktureret omsætning på egen projektportefølje på mellem DKK X. XXX. XXX til XX. XXX. XXX (for henholdsvis niveau 5 til niveau 9).
- Ansvarlig for salg til kunder på mellem DKK X. XXX. XXX – XX. XXX. XXX (for henholdsvis niveau 5-9). Der kan være 2-3, som deler et salg, hvorfor summen heraf er højere end faktureret omsætning.
- Skal lede et team på minimum 2 medarbejdere.
- Skal være valgt som personlig leder for 2-8 kollegaer.

Derudover er en Kapitalejer ansvarlig for:

- Udarbejdelse af egen forretningsplan for året med fokus på kunde- og forretningsudvikling, udvikling af medarbejdere og organisation, økonomi og sikring af kvalitet (forretningsudvikling).
- Selvstændig tilrettelæggelse af det daglige arbejde, og herunder tidsmæssige indsats(selvledelse).
- Betjening af egen kundeportefølje, og herunder selvstændig tilrettelæggelse af kundebetjening, kunde-kontakt, dels til eksisterende kunder, afgivelse af tilbud, og kontakt til potentielle kunder (forretningsudvikling).
- Kontakt til andre væsentlige relationer (advokater, myndigheder, brancheforeninger m.m.).
- Planlægning af udførelse af kundeopgaver (rådgivning og assistance).
- Bemanding af kundeopgaver og andre tilgrænsende opgaver vedrørende forretningsudvikling, administrative opgaver m.m. (ressourceplanlægning).
- Coaching og udvikling af medarbejdere (personaleansvar).
- Sikring af høj medarbejdertilfredshed, og herunder ansættelse og evt. afskedigelse af medarbejdere (personaleansvar).
- Sikring af, at alle relevante standarder, relevant lovgivning og firmapolitikker overholdes (fagligt ansvar).
- Kvalitetssikring af udførelse af arbejdet (fagligt ansvar).

- Sikring af fakturering af udført arbejde og løbende vurdering af igangværende arbejder, opfølgning på betaling og samlet pengebinding (økonomiansvar).
- Opfølgning på økonomi på kundeopgaver og projekter (økonomiansvar).

Inden for ovennævnte rammer udøves den daglige ledelse af Kapitalejerne, således Kapitalejerne varetager ansvaret for betjening af kunderne, accept og tilbud af opgaver fra kunder, fordeling af medarbejderressourcer samt medarbejderledelse og i det hele den kommercielle ledelse af virksomheden.

Kapitalejerne udøver i det daglige ledelsen i relation til de kunder og opgaver som den enkelte Kapitalejer har ansvaret for. Kapitalejerne udøver selvstændigt styringen af opgaver fra kunderne fra opgavens indledning til opgavens afslutning, herunder ansvaret for afgivelse af tilbud, planlægning af opgavens udførelse, leverancen til kunden, bindende og forpligtende underskrift på tilbud, rapporter, analyser m.v. samt beslutninger i forhold til faktureringer osv.

Kapitalejerne har et selvstændigt ansvar for at sikre ansættelse og afskedigelse af medarbejdere i sine respektive fag/serviceområder, ligesom de er ansvarlige for udvikling af medarbejderenes kompetencer i takt med selskabets udvikling.

G1 P/S er opdelt i række forskellige fag-/serviceområder, hvorunder der ligger forskellige specialegrupper. Af praktiske og kommercielle grunde er alle Kapitalejere tilknyttet en afdeling, hvor en af Kapitalejerne er valgt som afdelingsleder. Kapitalejerne har i sine respektive afdelinger og specialegrupper ansvaret for driften og ledelsen, ligesom Kapitalejerne kollektivt har ansvaret for at lede den samlede virksomhed i G1 P/S.

Kapitalejerne har instruktionsbeføjelse over for medarbejderne i sine respektive afdelinger. Kapitalejerne har endvidere ansvaret for at sikre, at virksomhedens overordnede regler og forretningsgange implementeres i sit fag/serviceområde.

De enkelte Kapitalejere driver således selvstændig virksomhed inden for sine respektive fag/serviceområder.

Såfremt en Kapitalejer ikke opfylder sine forpligtelser til udvikling af sin respektive virksomhed vil vedkommende, jf. Ejeraftalen pkt. 15.1, ikke være egnet til at fortsætte som Kapitalejer i G1 P/S og må enten træde ned i niveau (delvist salg af kapitalandele) eller sælge sin samlede ejerandel i G1 P/S.

Kapitalejermøderne/generalforsamlingen

På generalforsamlingen og på kapitalejermøderne træffes beslutning af strategisk karakter, herunder hvilken udvikling G1 P/S skal forfølge samt eventuelle opkøb og større investeringer. Kapitalejerne beslutter på et årligt kapitalejermøde ind-/udtræden af kapitalejere samt op- eller nedtrapning af kapitalejernes ejerandel af G1 P/S.

Kapitalejernes stemmeret afgøres ikke ved alle afstemninger efter indskud/antal kapitalandele, eksempelvis ved ændring af Ejeraftalen i henhold til Ejeraftalens pkt. 25.2, hvor antallet af Kapitalejere har afgørende betydning. Se også nedenfor vedrørende valg af Managing Partner, jf. Ejeraftalens pkt. 13.

Bestyrelsen

Bestyrelsen har en række pligter, der er reguleret i selskabslovens § 115 samt Ejeraftalens pkt. 12.

Det følger af selskabslovens § 115 samt Ejeraftalens pkt. 12, at bestyrelsen fører det overordnede tilsyn samt fastlægger den overordnede strategi, herunder fastsættelse af målsætninger og budgetter mv. Det er endvidere bestyrelsens rolle at påse implementeringen af de overordnede retningslinjer. Herudover

er det bestyrelsens rolle at tage stilling til selskabets kapitalberedskab i forbindelse med beslutning om årets overskudsdeling samt sikre, at G1 P/S driver virksomhed i overensstemmelse med gældende lovgivning. Det er kun Kapitalejerne, der kan bestride de formelle ledelsesposter (bestyrelse og Managing Partner).

Selvom det formelt er bestyrelsen, der varetager opgaven med at fastsætte overordnede retningslinjer, G1 P/S' målsætninger, udvikling og de fremadrettede forventninger, sker dette i høj grad gennem en løbende dialog mellem Kapitalejerne. Der foretages desuden løbende udskiftning af bestyrelsen og Managing Partner. Bestyrelsen er på valg årligt og samtlige Kapitalejere i G1 P/S kan opstille til selskabets bestyrelse. Udvælgelse sker ved afstemning blandt Kapitalejerne ud fra deres respektive ejerandel af G1. Se selskabslovens § 120, stk. 1, G1 P/S' vedtægter pkt. 9.1 samt Ejeraftalens pkt. 12.2.

Derudover skal bestyrelsen også sikre Kapitalejernes overholdelse af Ejeraftalen samt forhandle vilkår i tilfælde af en Kapitalejers udtrædelse af G1 P/S, jf. Ejeraftalens pkt. 12.2.1.

Direktionen

Direktionen har også en række pligter, der er reguleret i selskabslovens § 117 samt Ejeraftalens pkt. 13. Det fremgår heraf, at direktionen (Managing Partner) varetager den daglige ledelse af selskabet, og at direktionen skal følge de retningslinjer og anvisninger, som bestyrelsen har angivet. Den daglige ledelse omfatter ikke dispositioner, der efter selskabets forhold er af usædvanlig art eller stor betydning.

Det fremgår af selskabslovens § 111, stk. 1, at det er bestyrelsens opgave at ansætte en direktion. Denne kompetence er dog i henhold til Ejeraftalens pkt. 13.1.1 tildelt generalforsamlingen (dvs. Kapitalejerne) via simpelt flertal - forstået på den måde, at det simple flertal både skal opfyldes i forhold til antallet af repræsenterede stemmer på generalforsamlingen og flertal af fremmødte Kapitalejere.

2.4 Økonomisk risiko

Et partnerselskabs kapitalejere hæfter ikke personligt for selskabets forpligtigelser. Den økonomiske risiko, som den enkelte Kapitalejer i G1 P/S påtager sig, er således det kontante indskud, som foretages i forbindelse med tegning eller køb af (yderligere) kapitalandele i G1 P/S.

En kapitalejer i G1 P/S foretager et kontant indskud i overensstemmelse med den nominelle kapitalandel som svarer til den enkelte kapitalejers indplacering i niveau 5-9, jf. Ejeraftalen pkt. 4.3. Det kontante indskud afgøres af værdien af kapitalandel på tidspunktet for tildelingen, jf. Ejeraftalens pkt. 21.

Tabellen nedenfor viser antallet af nominelle kapitalandele samt det kontante indskud, som en Kapitalejer på niveau 5-9 har foretaget ved tildeling af kapitalandele pr. december 20XX. Endvidere vises hvor stor en andel en Kapitalejers kontante indskud udgør af den samlede overskudsandel for en Kapitalejer. I afsnit 2.5 beskriver hvorledes overskudsandelen opgøres for en Kapitalejer.

[tabel udeladt af hensyn til tavshedspligten]

I tillæg til ovennævnte kommer indskud i G2, der varierer mellem DKK X. XXX – XXX. XXX.

En Kapitalejer i G1 P/S er således forpligtet til ved kontant indskud at investere, hvad der svarer til mellem 29,62 %-280,80 % af sin samlede overskudsandel for at kunne blive optaget som ejer i G1 P/S.

Kapitalejerne i G1 P/S påtager sig en yderligere økonomisk risiko grundet Ejeraftalens regler for udbetaling af overskudsandel under hensyntagen til virksomhedens økonomiske formåen.

I henhold til Ejeraftalens pkt. 9.3 udbetales udloddet udbytte/overskudsandel først til Kapitalejerne, når der er sikkerhed for, at virksomhedens kapitalberedskab er tilstrækkeligt til at sikre betaling af kreditorer og medarbejdere i en 8-måneders periode. Det fremgår således af Ejeraftalens pkt. 9.3, at Kapitalejerne er forpligtet til at lade det årlige udloddede udbytte/overskudsandel indestå i G1 P/S, således at der udbetales 1/3 af udbyttet/overskudsandelen efter den årlige generalforsamling i november, og de sidste 2 x 1/3 i henholdsvis februar og juni året efter, og det fulde udbytte /overskudsandel er først endelig udbetalt 11 måneder efter regnskabsårets udløb forudsat et intakt kapitalberedskab.

Det skal i forlængelse af ovenstående bemærkes, at i overensstemmelse med principperne for beskatning af erhvervsindkomst fra skattemæssige transparente selskaber, så beskattes Kapitalejerne af det løbende overskud i G1 P/S uagtet, at ikke kommer til udbetaling, jf. ovenfor.

Opsummerende består Kapitalejernes økonomiske risiko således af (i) erhvervelsen af kapitalandele i G1 P/S (samt G2) samt (ii) indestående udbytte/overskudsandel.

2.5 Overskudsandel

En Kapitalejers overskudsandel i G1 P/S består af grundløn, bonus samt udbytte, hvor sidstnævnte vedtages på den årlige generalforsamling (samlet kaldet "overskudsandel").

Grundlønnen er en á conto udbetaling, som en kapitalejer modtager løbende hver måned i et regnskabsår. Grundlønnen er fastlagt indenfor et spænd på hvert niveau. Indplaceringen af den enkelte kapitalejer inden for spændet på hvert niveau afgøres af den individuelle performance, og hvor tæt den respektive kapitalejer er på at stige til det næste niveau og dermed en højere overskudsandel.

Nedenfor er vist spænd i grundløn pr. niveau samt den gennemsnitlige grundløn pr. niveau;

[Tabel udeladt af hensyn til tavshedspligten]

Bonus baseres på baggrund af kapitalejernes årlige performance og kan variere i andel. Den budgetterede gennemsnitlige bonus er på 20 %, men har i perioder været højere grundet højere performance i enkelte regnskabsår. Bonus udbetales løbende som en kvartalsbonus samt årligt som en samlet årlig bonuspulje. Af de budgetterede 20 % årlig bonus udbetales ca. 50 % løbende som kvartalsbonus, såfremt virksomhedens samlede performance er på 120 % i forhold til budget. Budget fastlægges på baggrund af fastlagte mål for samtlige kapitalejere samt øvrige konsulenter. Den årlige bonus tildeles på baggrund af individuel performance.

Som beskrevet ovenfor, vedtages udbytte på den årlige generalforsamling i oktober måned. Kapitalejerne er forpligtet til at lade det vedtagne udbytte indestå i G1 P/S i en periode på op til 11 måneder efter regnskabsårets udløb, jf. Ejeraftalens pkt. 9.3 samt pkt. 2.4 ovenfor.

Alle elementer af en Kapitalejers overskudsandel er således resultatafhængige.

2.6 Spørgerens konkrete forhold

Spørgers samlede indskud udgør DKK 7.000.000 – 10.000.000. Spørger har været kapitalejer i G1 P/S gennem en årrække og har foretaget følgende kontante indskud;

[Tabel udeladt af hensyn til tavshedspligten]

Spørger er indplaceret som niveau 9 ejer, hvilket betyder han har følgende selvstændige ansvar;

- Lede en portefølje på over DKK XX. XXX. XXX samt sikre en tilfredsmåling på 4,5 (5 trins skala) på denne portefølje.

- Ansvar for faktureret salg på DKK XX. XXX. XXX.
- Opretholde og udvikle et robust netværk indenfor CXO'er i større virksomheder.
- Ansætte og udvikle egne medarbejdere.
- Sikre egne medarbejderes performance på 120 % i forhold til budget.
- Være anset som en respekteret leder som skaber projekter med resultater for kunderne.
- Sikre at egne medarbejdere, som anses som talenter fastholdes og udvikles.

Spørgers opfattelse og begrundelse

Det følger af virksomhedsskatteovens § 1, stk. 1, at skattepligtige personer, der driver selvstændig erhvervsvirksomhed, kan anvende virksomhedsordningen på indkomst fra virksomheden.

Det er vores opfattelse, at Spørger utvivlsomt driver selvstændig erhvervsvirksomhed ved deltagelse i G1 P/S og dermed er berettiget til at anvende virksomhedsskatteordningen.

Det skal for god ordens skyld nævnes, at G1 P/S den 14. august 20xx modtog et bindende svar angående anvendelsen af virksomhedsskatteordningen. I det bindende svar bekræftedes det, at G1 P/S' Kapitalejere kan anvende virksomhedsordningen. Når Spørger igen ønsker dette bekræftet ved denne anmodning, skyldes det indførelsen af ligningslovens § 4.

3.1 Ligningslovens § 4

Ligningslovens § 4 bør ikke få konsekvenser i nærværende situation, eftersom bestemmelsen er indsat med henblik på at imødegå situationer, hvor en ansat helt åbenbart ikke driver selvstændig erhvervsvirksomhed, men hvor en ejerandel i et partnerselskab eller kommanditselskab medfører, at denne desuagtet anses for selvstændig erhvervsdrivende.

Ovenstående fremgår af de almindelige bemærkninger til lovforslag L 194 af 26. april 2017, afsnit 1:

“Forslaget har til formål at sikre, at indkomsten for en lønmodtager, der er ansat i et skattemæssigt transparent selskab, f.eks. et partner- eller kommanditselskab, og som erhverver en andel af selskabet, ikke alene som følge af selve erhvervelsen af ejerandelen anses for indkomst ved selvstændig 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.”

Det fremgår yderligere af de almindelige bemærkninger til lovforslaget, at det ikke er hensigten, at lovindgrebet bør ramme for bredt, samt af betænkning afgivet af Skatteudvalget den 24. maj 2017, at lovforslaget ikke generelt har til formål at begrænse partnerselskaber.

Forarbejderne til ligningslovens § 4 indeholder i vid udstrækning en beskrivelse af hvilke elementer, der lægges vægt på ved vurderingen af, hvorvidt deltagere i et partnerselskab skal anses for selvstændige erhvervsdrivende. Selve vurderingen af, om vedkommende anses for lønmodtager eller selvstændig erhvervsdrivende, ændrer ikke karakter som følge af vedtagelsen af lovforslaget, udover at selve ejerskabet ikke i sig selv kvalificerer en lønmodtager som værende selvstændig erhvervsdrivende, hvorfor det

grundlæggende er de samme elementer som før lovforslagets vedtagelse, der skal indgå ved denne vurdering. Det adresseres dog i lovforslaget, hvilken vægtning forskellige elementer har i en sådan vurdering, særligt i relation til skattemæssigt transparente selskaber.

Med forarbejderne bliver særligt *indflydelsen og den økonomisk risiko (herunder vederlagsrisiko)* vægtet ved vurderingen af, om deltagere i skattemæssigt transparente selskaber skal anses for selvstændige erhvervsdrivende, hvorfor disse elementer særligt bliver tillagt vægt ved gennemgang af Spørgers forhold nedenfor.

3.2 Indflydelse

Det kan ikke sig selv være af afgørende betydning, hvilken indflydelse den enkelte Kapitalejer har i forhold til den samlede virksomhed, eftersom Spørger herved ville blive vurderet på mindre favorable vilkår end, hvis dennes arbejdsområde, afdeling eller lignende var udskilt i en mindre virksomhed. En sådan vurdering af indflydelsen i forhold til den samlede virksomhed er desuden problematisk at opgøre. Det er ligeledes fremført i forarbejderne til ligningslovens § 4, at vurderingen skal foretages uden hensynstagen til valget af organisationsform. Der skal således i højere grad foretages en vurdering af indflydelsen ud fra den enkeltes indflydelse på eget arbejde.

Det fremgår ligeledes af Skatterådets bindende svar af 25. september 2018 (offentliggjort som SKM2018. 580. SR), at selv hvis en kapitalejer blot har en mindre indflydelse på den samlede virksomhed, bør dette ikke i sig selv være diskvalificerende for, at vedkommende desuagtet kan anses for selvstændig erhvervsdrivende (se under afsnittet "*Samlet vurdering*"):

"... Skattestyrelsen, at spørger mest nærliggende må anses for kun at have en vis indflydelse i G1 P/S, men at dette kriterium ikke i sig selv er diskvalificerende for, at spørger kan anses for selvstændig erhvervsdrivende, såfremt andre forhold mere klart taler for dette resultat."

Spørger har, i tråd med hvad der også kendes fra sammenlignelige konsulent- og rådgivningsvirksomheder, selvstændig indflydelse på sit arbejdsområde (i den konkrete afdeling samt specialeområde). Spørger har instruktionsbeføjelse over for de ansatte inden for pågældende arbejdsområde, hvormed denne indflydelsesmæssigt er stillet som om dennes arbejdsområde var udskilt i egen virksomhed.

3.3 Økonomisk risiko

Spørger påtager sig ved sin deltagelse i G1 P/S en signifikant økonomisk risiko ved at indskyde et betydeligt beløb på DKK 7.000.000 – 10.000.000, som det også fremgår af afsnittet om de faktiske forhold ovenfor. Spørger indskyder og risikoudsætter således et anseeligt beløb "for at gå på arbejde", hvilket klart taler for at anse vedkommende som selvstændigt erhvervsdrivende. Indskuddet bør således tillægges stor værdi i den samlede bedømmelse.

Dertil kommer også risikoen ved, at Spørger er forpligtet til at lade en del af sin (beskattede) overskudsandel indestå i G1 P/S.

Dette er også overensstemmende med de specielle bemærkninger til lovforslag L 194 af 26. april 2017, afsnit 2.2:

"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."

Der er tilmed i tidligere afgørelser set bort fra, at den økonomiske risiko begrænsede sig til fx kun DKK 600 (se bindende svar offentliggjort som SKM2018. 248. SR under "SKATs indstilling og begrundelse" i afsnittet "Indflydelse"):

"Det fremgår af samarbejdsaftalens pkt. 1.1., at A har indskudt 600 kr. i H1 K/S, svarende til en ejerandel på omkring 4%. A hæfter alene med sit egenkapitalindskud på 600 kr. for H1 K/S' forpligtelser.

Som følge af det meget lave beløb A hæfter for, må A's økonomiske risiko – når der alene ses på hæftelsen knyttet til A's ejerandel – anses for særdeles begrænset."

Det er således ud fra ovenstående end ikke nødvendigt for at anse kapitalejeren som selvstændig erhvervsdrivende, at selve indskuddet er af væsentlig karakter, da der er tale om en samlet vurdering af en række forhold, herunder særligt indflydelse og den økonomiske risiko (herunder vederlagsrisikoen).

For Spørger foreligger dog en meget betydelig økonomisk risiko i form af Spørgers investering i G1 P/S.

3.4 Overskudsandel

Spørger er forpligtet til at lave et kontant indskud i G1 P/S, før denne modtager nogen form for overskudsandel fra G1 P/S. Tildelingen af seneste portion af kapitalandele er godkendt på et kapitalejer-møde (generalforsamling) i september 201X og kursen på de tildelte kapitalandele var endelige efter godkendelse af regnskabet på kapitalejermøde (generalforsamling) i oktober 201X. Spørger har indbetalt sit kontante indskud for de tildelte kapitalandele.

Spørger modtager udbetaling af årets overskudsandel (i form af vedtaget udbytte) fordelt på 3 udbetalinger i henhold til Ejeraftalens pkt. 9.3.1, og dermed modtager Spørger først sin sidste 1/3 af overskudsandelen 11 måneder efter regnskabsårets udløb pr. 30. juni året før.

Foruden den endelige udbetaling af årets overskud i form af udbytte, modtager Spørger også en månedlig "grundløn", der består i et á conto vederlag. Der består således ikke ved modtagelsen heraf en endelig ret til denne betaling, eftersom årets resultat har betydning for, hvorvidt betalingen anses for endelig. Grundløn er således en á conto betaling af overskudsandelen.

Derudover kan Spørger (og de øvrige Kapitalejere) blive tildelt bonus, såfremt særlige performancemæssige mål er opfyldt. Desuden skal det bemærkes, at en udbetalt bonus fragår det beløb, der ellers ville kunne udbetales som overskudsandel til Kapitalejerne. Der er således ej heller i forhold til bonus tale om et beløb som Kapitalejere har ret til eller kan forvente at modtage. Bonussen er således et udtryk for en performance-baseret overskudsdeling, idet bonus udløses, hvor den G1 P/S som helhed performer samt den pågældende Kapitalejers afdeling eller specialeområde præsterer over forventet.

Af forarbejderne til ligningslovens § 4 fremgår det, at vederlæggelsesrisiko har betydning for vurderingen, hvor blandt andet følgende fremgår af de specielle bemærkninger til lovforslag L 194 af 26. april 2017, afsnit 2.2:

"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."

Der bør således lægges vægt på, at Spørger ikke er garanteret et minimumsvederlag, samt at vederlæggelse hovedsageligt baseres på årets overskud i G1 P/S, som alene udbetales såfremt G1 P/S har et robust kapitalgrundlag, jf. Ejeraftalens pkt. 9.2.

3.5 Opsummering

Det kan altså opsummerende lægges til grund, at:

- Spørger har en betydelig økonomisk risiko ved sit samlede indskud på DKK 7.000.000 – 10.000.000.
- Spørger har en økonomisk risiko ved, at vedkommende er forpligtet til at lade en del af sin overskudsandel indestå i G1 P/S, og at denne først bliver udbetalt, hvis bestyrelsen vurderer, at det er økonomisk ansvarligt.
- Spørger alene modtager overskudsandel, såfremt der er overskud i G1 P/S.
- Spørger er selvstændigt ansvarlig for at drive en projektportefølje på DKK +XX. XXX. XXX
- Spørger selvstændig ansvarlig for at drive salg på DKK XX. XXX. XXX.
- Spørger har instruktionsbeføjelse over medarbejdere.
- Spørger har betydelig indflydelse på sit konkrete arbejdsområde.

Som følge heraf må Spørger anses for at drive selvstændig erhvervsvirksomhed og kan dermed anvende virksomhedsordningen, således at Spørgers overskudsandel i form af udbytte, grundløn og bonus kan indgå i virksomhedsordningen. Skattestyrelsen bør derfor svare JA til det under pkt. 1 stillede spørgsmål.

Spørgers høringssvar

Til Skattestyrelsens høringsbrev bemærkes følgende.

For så vidt angår spørgsmålet om tilstrækkelig indflydelse fremgår det af forarbejderne til ligningslovens § 4, at vurderingen af indflydelse skal foretages uden hensyntagen til valget af organisationsform. Følgende fremgår således af bemærkningerne til lovforslag nr. 194 af 26. april 2017:

”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.”

Som anført i anmodningerne om bindende svar er G1 P/S opdelt i en række forskellige fag-/serviceområder, hvor den enkelte kapitalejer inden for sit område varetager ansvar for betjening af kunderne, accept og tilbud af opgaver fra kunder, fordeling af medarbejderressourcer samt medarbejderledelse og i det hele den kommercielle ledelse af virksomheden.

Spørgerne kan således inden for deres enkelte fag-/serviceområder i G1 P/S i det hele sammenlignes med en selvstændig konsulent med eget firma (enkelthandsvirksomhed), hvor den selvstændige konsulent uden tvivl også i skatteretlig henseende vil blive anset som selvstændig erhvervsdrivende.

I forhold til betingelsen om økonomisk risiko fremgår følgende af bemærkningerne til lovforslag nr. 194 af 26. april 2017:

”Den økonomiske risiko skal have et væsentligt omfang herunder set i forhold til deltagerens løbende vederlag fra selskabet.”

I indstillingerne til bindende svar foretager Skattestyrelsen en sammenligning af den enkelte spørgers indskud og den enkelte spørgers ”overskudsandel” ved vurderingen af, om den enkelte spørgers økonomiske risiko har et væsentligt omfang set i forhold til den løbende vederlæggelse.

Som beskrevet i anmodningerne om bindende svar er den enkelte kapitalejers ”overskudsandel” (den samlede, mulige overskudsandel) sammensat af tre elementer – ”grundløn”, bonus og udbytte.

Det er vores opfattelse, at det kun er ”grundløn”, der med nogen mening kan sammenlignes med en løbende vederlæggelse, altså ”løn” som en ansat medarbejder ville oppebære.

Bonus er performance-afhængigt, herunder af virksomhedens og forretningsområdets performance.

Udbyttet er i sagens natur i det hele afhængigt af virksomhedens drift. Udbyttet udbetales yderligere først, når der er sikkerhed for, at virksomhedens resultat og kapitalberedskab er tilstrækkeligt til at sikre betaling af kreditorer og medarbejdere i en 8-måneders periode. Udbyttet oppebæres i sagens natur alene netop i kapitalejerens egenskab af ejer af virksomheden og vedtages på den årlige generalforsamling.

Bonus og udbytte kan således ikke meningsfuldt ligestilles med ”løn” eller anden vederlæggelse til en lønmodtager, men er netop overskudsandele fra selvstændig virksomhed og som sådanne for den enkelte kapitalejer behæftet med den væsentlige og reelle økonomiske usikkerhed, som er karakteristisk for selvstændig erhvervsvirksomhed og helt væsensforskellig fra en lønmodtagers lønindkomst.

Den enkelte spørgers økonomiske risiko (indskud) bør derfor alene sættes i forhold til spørgerens ”grundløn” i vurderingen af, om den enkelte spørgers økonomiske risiko har et væsentligt omfang set i forhold til den løbende vederlæggelse.

Vi henviser i øvrigt fortsat i det hele til de synspunkter, som er anført i vores anmodninger om bindende svar.

Skattestyrelsens indstilling og begrundelse

Spørgsmål 1

Det ønskes bekræftet, at spørger, der er kapitalejer i G1 P/S, kan anvende virksomhedsordningen i relation til Spørgers overskudsandel i G1 P/S, herunder spørgers grundløn, bonus og udbytte?

Begrundelse

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

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

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

Det er oplyst, at spørger er indplaceret som niveau 9 ejer.

Spørger har i afsnit 2.4 (”Økonomisk risiko”) under de faktiske forhold udarbejdet en tabel, der viser antallet af nominelle kapitalandele samt det kontante indskud, som en kapitalejer på niveau 5-9 har foretaget ved tildeling af kapitalandele pr. december 201X. Endeligt fremgår det, hvad en kapitalejer på niveau 5-9 beløbsmæssigt årligt optjener af henholdsvis grundløn, bonus og udbytte, herunder hvad det samlede beløb udgør (”overskudsandelen”). Endvidere vises, hvor stor en andel en kapitalejers kontante indskud udgør af den samlede overskudsandel for en kapitalejer.

Det lægges til grund for besvarelsen af det bindende svar, at de beløbsmæssige og talmæssige angivelser, der er angivet under ”niveau 9” i tabellen i afsnit 2.4, for så vidt angår spørgers overskudsandel, er udtryk for spørgers konkrete faktiske forhold.

Endeligt lægges det til grund for besvarelsen, at de beløbsmæssige og talmæssige angivelser, der er angivet om spørgerens konkrete forhold i afsnit 2.6, for så vidt angår spørgerens løbende kapitalindskud i G1 P/S og G2, er udtryk for spørgers konkrete faktiske forhold.

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

Efter en samlet vurdering af sagens faktiske forhold sammenholdt med kriterierne anført i de særlige bemærkninger til ligningslovens § 4, er det Skattestyrelsens opfattelse, at spørger mest nærliggende må anses for selvstændigt erhvervsdrivende, fordi der er en række forhold, der mest tungtvejende taler for, at spørger må anses for selvstændigt erhvervsdrivende i G1 P/S.

Ved vurderingen af spørgers indflydelse, har Skattestyrelsen lagt vægt på, at der er mange deltagere i G1 P/S (200 - 250 kapitalejere med varierende ejerandele og stemmerettigheder), og at spørger ikke sidder i bestyrelsen og direktionen, hvilket taler for, at spørger ikke kan anses for at have reel indflydelse på de overordnede beslutninger i G1 P/S.

Deltagere i G1 P/S har stemmeret på generalforsamlingen svarende til én stemme for hvert nominelt aktiebeløb på DKK 1 kr.

Spørger ejer nominelt DKK XX. XXX af selskabskapitalen i G1.

Selskabskapitalen i G1 P/S udgør nom. DKK X. XXX. XXX. Herudover har G2 en vedtægtsbestemt 10 % ejerandel i G1 P/S. Den øvrige selskabskapital ejes af 200-250 kapitalejere i G1 P/S.

Aktiekapitalen i G2 udgør DKK X. XXX. XXX, som er opdelt i DKK XXX. XXX A-aktier og DKK X. XXX. XXX B-aktier. A-aktierne i G2 kan alene ejes af kapitalejere, hvorimod B-aktierne kan ejes af en bredere gruppe af personer.

Ovenstående medfører, at spørger direkte via sit ejerskab af aktier i G1 P/S besidder 2-3 % af stemmerettighederne i G1 P/S.

Omvendt taler det for, at spørger har en vis indflydelse i G1 P/S, at spørger har instruktionsbeføjelse over ansatte i sin afdeling, og at spørger befinder sig på niveau 9, der er det højeste trin i G1 P/S, og at spørger besidder 2-3 % af stemmerettighederne i G1 P/S.

Skattestyrelsen finder det bedst stemmende med afgørelserne i SKM2018. 579. SR og SKM2018. 580. SR, at spørger må anses for at have reel indflydelse i G1 P/S.

Skatterådet konkluderede i SKM2018. 579. SR og SKM2018. 580. SR, at deltagerne alene kunne anses for at have en vis indflydelse i virksomheden, fordi der var en række forhold, der talte for og imod, at deltagerne kunne anses for at have reel indflydelse. Det talte for, at deltagerne havde indflydelse i virksomheden, at deltagerne havde samme stemmeret som de øvrige kapitalejere, og at deltagerne havde instruktionsbeføjelse over selskabets ansatte. Omvendt talte det for, at deltagerne ikke havde indflydelse, at deltagerne ikke sad i direktionen eller bestyrelsen, og der var forholdsvis mange deltagere i det transparente selskab (60 – 90 deltagere).

Det er Skattestyrelsens opfattelse, at spørger må anses for at have en større grad af indflydelse, end de deltagere, der blev anset for kun at have en vis indflydelse i SKM2018. 579. SR og SKM2018. 580. SR.

Ved vurderingen af deltagerens indflydelse i SKM2018. 579. SR og SKM2018. 580. SR blev der lagt vægt på, at alle deltagerne havde lige store ejer- og stemmeandele, således at alle deltagerne havde samme

indflydelse på generalforsamlingen, hvilket efter Skatterådets opfattelse talte for, at deltagerne havde en vis indflydelse.

Det forholder sig anderledes i denne sag, fordi deltagerne er indplaceret i forskellige niveauer (5 – 9), og dette medfører, at deltagernes indflydelse på generalforsamlingen ikke er ligeligt fordelt. Den enkelte deltagers indflydelse på generalforsamlingen afhænger af, hvilket niveau den enkelte deltager befinder sig på.

Deltagerantallet i SKM2018. 579. SR og SKM2018. 580. SR (60-90 kapitalejere med samme ejer- og stemmeandele), er betydeligt lavere end i denne sag (200-250 kapitalejere med varierende ejer- og stemmeandele), hvilket taler for, at spørger ikke kan anses for at have reel indflydelse.

Omvendt besidder spørger 2-3 % af stemmerettighederne på generalforsamlingen, hvilket procentvis er højere end, hvad de deltagere, der i SKM2018. 579. SR og SKM2018. 580. SR blev vurderet til at have en vis indflydelse, havde. Endeligt er spørger indplaceret i 9, der er det højeste niveau i G1 P/S. Det er derfor Skattestyrelsens opfattelse, at spørger må anses for at have reel indflydelse i G1 P/S.

For så vidt angår spørgers økonomiske risiko, er det oplyst, at spørgers samlede indskud udgør i alt 7.000.000 – 10.000.000 kr. Det lægges til grund for besvarelsen, at det samlede indskud er fordelt således, at X. XXX. XXX kr. er indskudt i G1 P/S, og det resterende beløb på XXX. XXX kr. er indskudt i G2.

Spørger har således en hæftelse i G1 P/S og G2 på i alt 7.000.000 – 10.000.000 kr., der skal medregnes til spørgers økonomiske risiko.

Det er oplyst, at en kapitalejers overskudsandel i G1 P/S består af grundløn, bonus og udbytte, hvor sidstnævnte vedtages på den årlige generalforsamling (samlet kaldet ”overskudsandel”).

Grundløn er en á conto udbetaling, som en kapitalejer modtager løbende hver måned i et regnskabsår. Grundlønnen er fastlagt indenfor et spænd på hvert niveau. Indplaceringen af den enkelte kapitalejer inden for spændet på hvert niveau afgøres af den individuelle performance, og hvor tæt den respektive kapitalejer er på at stige til næste niveau og dermed en højere overskudsandel.

Spørger har i afsnit 2.5 under ”Faktiske forhold” udarbejdet en tabel, hvori spændet i grundløn pr. niveau samt den gennemsnitlige grundløn pr. niveau, er vist.

Under rubrikken ”niveau 9” fremgår det, at det månedlige spænd i ”grundløn” for deltagere på niveau 9 er XXX. XXX – XXX. XXX kr. Den gennemsnitlige månedlige ”grundløn” for deltagere på niveau 9 er på XXX. XXX kr., og den årlige ”grundløn” er på X. XXX. XXX kr.

Det fremgår af de særlige bemærkninger til ligningslovens § 4, at den økonomiske risiko skal have et væsentligt omfang herunder set i forhold til deltagerens løbende vederlag fra selskabet.

Ved bedømmelsen af, om spørger kan anses for selvstændigt erhvervsdrivende, skal der således henses til, om spørgers økonomiske risiko (hæftelse) har et væsentligt omfang set i forhold til spørgers løbende vederlæggelse fra G1 P/S.

Når spørgers økonomiske risiko (hæftelse) på i alt 7.000.000 – 10.000.000 kr. sammenholdes med spørgers årlige vederlæggelse (”den samlede overskudsandel”) som udgør i alt X. XXX. XXX kr., er det Skattestyrelsens opfattelse, at spørgers økonomiske risiko har et væsentligt omfang set i forhold til spørgers vederlæggelse fra G1 P/S.

Endeligt har spørger fremhævet, at spørger har en økonomisk risiko ved, at spørger er forpligtet til at lade en del af sin overskudsandel indestå i G1 P/S, og at denne først bliver udbetalt, hvis bestyrelsen vurderer, at det er økonomisk ansvarligt.

Skattestyrelsen skal i den forbindelse bemærke, at det fremgår af de særlige bemærkninger til ligningslovens § 4, at hvis den enkelte deltager har ladet en del af sit overskud blive stående i selskabet, skal deltagerens tilgodehavende som udgangspunkt ikke medregnes til den økonomiske risiko for deltageren. Det skal således ikke tillægges særlig betydning, at spørger er forpligtet til at lade en del af sit overskud indestå i G1 P/S.

Spørger har endvidere henvist til SKM2018. 248. SR, som argument for, at spørger har en reel økonomisk risiko som deltager i G1 P/S.

Det er Skattestyrelsens opfattelse, at de faktiske forhold i SKM2018. 248. SR på ingen måde er sammenlignelige med nærværende sag. I nærværende sag er der tale om et større partnerselskab med flere hundrede deltagere, og i SKM2018. 248. SR var der tale om et kontorfællesskab med 8 deltagere.

SKM2018. 248. SR drejede sig om, hvorvidt en deltager i et kommanditselskab, der fungerede som kontorfællesskab for de 8 deltagere, kunne anses for selvstændigt erhvervsdrivende. Kommanditselskabet var forholdsvist tyndt kapitaliseret med en nominel stamkapital på 14.400 kr. Deltageren havde en hæftelse på 600 kr. Som følge af det meget lave beløb, som deltageren hæftede for, måtte deltagerens hæftelse – når der alene ses på hæftelsen – anses for særdeles begrænset. Imidlertid fremgår det også af afgørelsen, at deltageren (for egen regning) afholdte en række erhvervsmæssige omkostninger. Deltageren afholdte således selv udgifter til efteruddannelse, repræsentation, kørsel og rejse i forbindelse med opsøgning af nye kunder og afholdelse af kundebesøg hos eksisterende kunder, og hvis deltageren ifaldt et erstatningsansvar, skulle deltageren selv betale selvrisiko. Disse forhold skulle således indgå i vurderingen af deltagerens økonomiske risiko. Det forhold, at deltageren selv – og ikke kommanditselskabet – afholdte ovenstående udgifter blev således tillagt stor betydning ved vurderingen af, om deltageren kunne anses for at have en reel økonomisk risiko, således at der ikke alene blev set på hæftelsen på 600 kr. ved vurderingen af, om deltageren kunne anses for selvstændigt erhvervsdrivende. Endeligt kunne deltageren opsiges den indgået samarbejdsaftale med 3 måneders varsel og medtage egne kunder, uden at deltageren skulle vederlægge de øvrige deltagere herfor, hvilket måtte anses for usædvanligt i lønmodtagerforhold.

Som det fremgår af ovenstående, er der således en række afgørende forskelle mellem denne sag og SKM2018. 248. SR, og derfor er det Skattestyrelsens opfattelse, at SKM2018. 248. SR ikke har betydning for nærværende sag.

Derimod er det Skattestyrelsens opfattelse, at forholdene i SKM2018. 579. SR og SKM2018. 580. SR er mere sammenlignelige med nærværende sag. Dette skal ses på baggrund af, at SKM2018. 579. SR og SKM2018. 580. SR – som det også er tilfældet med nærværende sag – vedrørte vurderingen af, hvornår deltagere i større partnerselskaber kan anses for selvstændigt erhvervsdrivende.

SKM2018. 579. SR og SKM2018. 580. SR vedrørte to deltagere, der deltog i det samme partnerselskab. Alle kapitalejere i partnerselskabet havde samme ejerandel og stemmeret, men der var en betydelig forskel i deltagernes økonomiske risiko.

SKM2018. 579. SR vedrørte spørgsmålet om, hvorvidt en nytiltrådt deltager i et større partnerselskab kunne anses for selvstændigt erhvervsdrivende. Skatterådet konkluderede, at deltageren på tidspunktet for sin indtræden som deltager i partnerselskabet måtte anses for lønmodtager, blandt andet fordi deltageren på tidspunktet for sin indtræden som kapitalejer ville have en økonomisk risiko på under 400.000 kr., hvilket var mindre end den hæftelse, som deltagerne i SKM2015. 729. SR – afgørelsen der gav anledning

til ligningslovens § 4 – ville påtage sig. Derimod var det Skatterådets opfattelse, at deltageren ville være at anse for selvstændigt erhvervsdrivende fra det tidspunkt, hvor deltageren opfyldte de samme kapitalkrav og dermed havde en sammenlignelige økonomisk risiko, som de eksisterende kapitalejere havde i partnerselskabet. De eksisterende kapitalejere i SKM2018. 579. SR og SKM2018. 580. SR havde i almindelighed en økonomisk risiko i størrelsesordenen 3.000.000 – 5.000.000 kr., der måtte anses for usædvanlig i lønmodtagerforhold. I SKM2018. 580. SR konkluderede Skatterådet, at deltageren måtte anses for selvstændigt erhvervsdrivende, blandt andet fordi, at deltageren havde påtaget sig en økonomisk risiko på 7.000.000 – 10.000.000 kr., der størrelsesmæssigt måtte anses for usædvanligt i lønmodtagerforhold.

Det er Skattestyrelsens opfattelse, jf. ovenstående gennemgang af spørgers indflydelse, at spørger må anses for at have reel indflydelse i G1 P/S, og dermed må spørger anses for at have en større grad af indflydelse, end de deltagere, der blev anset kun at have en vis indflydelse i SKM2018. 579. SR og SKM2018. 580. SR.

Endeligt er det Skattestyrelsens opfattelse, at spørger – ligesom deltageren i SKM2018. 580. SR – må anses for at have en reel økonomisk risiko som deltager i G1 P/S.

Sammenfattende er det således Skattestyrelsens opfattelse, at spørger opfylder begge kriterier om indflydelse og økonomisk risiko og derfor må anses for at være selvstændigt erhvervsdrivende.

På baggrund af ovenstående er det Skattestyrelsens opfattelse, at spørger på baggrund af en konkret vurdering må anses for at være selvstændigt erhvervsdrivende.

Det bemærkes, at Skattestyrelsen alene har taget stilling til, at spørger – efter en konkret vurdering – er selvstændigt erhvervsdrivende, og Skattestyrelsen har således ikke taget stilling til, om G1 P/S' øvrige deltagere er lønmodtagere eller selvstændigt erhvervsdrivende.

Skattestyrelsens kommentarer til spørgers høringssvar

Spørger har i sit høringssvar anført, at spørger inden for sit fag-/serviceområde i G1 P/S i det hele kan sammenlignes med en selvstændig konsulent med eget firma (enkeltmandsvirksomhed), hvor den selvstændige konsulent uden tvivl også i skatteretlig henseende vil blive anset som selvstændigt erhvervsdrivende.

Det er Skattestyrelsens opfattelse, at spørgers deltagelse i G1 P/S af forskellige årsager ikke kan sammenlignes med en selvstændig konsulent, der driver sit eget firma (enkeltmandsvirksomhed).

For det første er spørger som deltager i G1 P/S omfattet af en konkurrence- og kundeklausul, jf. artikel 22.1 – 22.2 i ejeraftalen:

[Udeladt]

Eftersom at spørger er omfattet af en konkurrence- og kundeklausul, kan spørgers deltagelse i G1 P/S efter Skattestyrelsens opfattelse ikke sammenlignes med en person, der driver enkeltmandsvirksomhed, fordi en person, der driver enkeltmandsvirksomhed, i almindelighed ikke vil være underlagt sådanne begrænsninger i sin erhvervsmæssige aktivitet.

Endeligt kan spørgers indflydelse i G1 P/S efter Skattestyrelsens opfattelse ikke sammenlignes med en person, der driver enkeltmandsvirksomhed. En person, der driver enkeltmandsvirksomhed vil i almindelighed være eneberettiget til at træffe alle væsentlige beslutninger vedrørende enkeltmandsvirksomhedens daglige drift og overordnede ledelse, og dermed have bestemmende indflydelse i virksomhed. En person, der deltager i et partnerselskab med flere hundrede deltagere og alene besidder 1 – 2 % af de samlede

stemmer, vil ikke på samme måde som enkeltmandsvirksomhedsejeren kunne beslutte de væsentlige beslutninger egenhændigt, fordi stemmefordelingen i partnerselskabet med flere hundrede deltagere medfører, at deltagerens individuelle indflydelse bliver ”udvandet” som følge af det høje deltagerantal, hvilket ikke er tilfældet for enkeltmandsvirksomhedsejeren, der – fordi han er alene – i almindelighed egenhændigt kan beslutte de væsentlige dispositioner i virksomheden.

Endeligt har spørger i høringssvaret angivet, at der ved vurderingen af, om den økonomiske risiko har et væsentligt omfang herunder set i forhold til deltagerens løbende vederlag fra selskabet, at spørgers økonomiske risiko alene bør sættes i forhold til spørgerens ”grundløn” og ikke den samlede overskudsandel .

Det er Skattestyrelsens opfattelse, at der ikke er retskildemæssige holdepunkter for den af spørger anlagte indskrænkende fortolkning af forarbejdernes beskrivelse af, at den økonomiske risiko skal have et væsentligt omfang i forhold til deltagerens løbende vederlag fra selskabet.

Det er Skattestyrelsens opfattelse, at ”deltagerens løbende vederlag fra selskabet” omfatter deltagerens samlede vederlæggelse fra selskabet, uanset om det betegnes løn, udbytte, bonus eller lignende. Den af spørger anlagte fortolkning kan ikke udledes efter en almindelig sproglig fortolkning af bemærkningerne, og der må efter Skattestyrelsens opfattelse kræves særlige holdepunkter for en sådan fortolkning.

Endeligt sker der i almindelighed ikke opdeling af selvstændigt erhvervsdrivendes overskudsandele i én løndel og afkastsdel. Overskudsandelen bliver i almindelighed beskattet som erhvervsmæssig indkomst. Det er kun såfremt, at deltageren bliver anset som lønmodtager, at der skal foretages en opdeling af deltagerens samlede vederlæggelse (overskudsandel) i én løndel og én afkastsdel.

På baggrund af ovenstående er det Skattestyrelsens opfattelse, at spørgers økonomiske risiko (hæftelse) skal have et væsentligt omfang i forhold til hele spørgers overskudsandel, og ikke kun den del, der vedrører ”grundløn”.

Indstilling

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

Skatterådets afgørelse og begrundelse

Skatterådet tiltræder Skattestyrelsens indstilling og begrundelse.

Lovgrundlag, forarbejder og praksis

Spørgsmål 1

Lovgrundlag

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

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

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

Forarbejder

Følgende fremgår blandt andet af de særlige bemærkninger til ligningslovens § 4, som fremsat i lovforslag nr. 194 af 26. april 2017:

”(…)

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 arbejdsgevers 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:

- indkomstmotageren 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 indkomstmotageren er begrænset til det enkelte ordreforhold,
- indkomstmotageren ikke på grund af ordren er begrænset i sin adgang til samtidig at udføre arbejde for andre,
- indkomstmotageren er økonomisk ansvarlig over for hvervgiveren for arbejdets udførelse eller i øvrigt påtager sig en selvstændig økonomisk risiko,
- indkomstmotageren 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,
- indkomstmotageren ejer de anvendte redskaber, maskiner og værktøj eller lignende,
- indkomstmotageren 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 udføres 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 koncentreres 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 civile 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. ”

Praksis

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. 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 aktuell 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.

SKM2018. 580. SR

Skatterådet bekræftede, at spørger som deltager i G1 P/S måtte anses for selvstændigt erhvervsdrivende efter ligningslovens § 4, og som følge heraf ville spørgers holdingselskab H1 ApS være rette indkomstmodtager af overskudsandelen i G1 P/S. 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 selvstændig erhvervsdrivende, 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. Skatterådet havde tillagt det særligt vægt, at spørgers vederlæggelse afhang af resultatet i G1 P/S, og at spørger som deltager i G1 P/S måtte anses for at have påtaget sig en økonomisk risiko, der størrelsesmæssigt måtte anses for usædvanlig i lønmodtagerforhold. Det var på denne baggrund Skatterådets opfattelse, at spørger efter en samlet konkret vurdering mest nærliggende måtte anses for at være selvstændigt erhvervsdrivende. Som følge af ovenstående, ville spørgers holdingselskab H1 ApS være rette indkomstmodtager af overskudsandelen i G1 P/S.