

Udskriftsdato: 14. december 2025

AFG nr 9477 af 28/04/2020 (Gældende)

Ligningslovens § 4 - partnerselskab - rette indkomstmodtager - partner

Ministerium: Skatteministeriet

Journalnummer: 19-0779973

Ligningslovens § 4 - partnerselskab - rette indkomstmodtager - partner

Skatterådet kunne ikke bekræfte, at et anpartsselskab (Spørger), der var holdingselskab i et partnerselskab, var rette indkomstmodtager af de resultatandele, der kunne henføres til selskabets ejerandele, idet den revisor (A), der var eneejer af holdingselskabet, efter ligningslovens § 4, ikke kunne anses for selvstændigt erhvervsdrivende.

Spørger ejede 50/1150 af aktierne i et partnerselskab. Udover Spørger var der 10 andre partnerholdingselskaber, der ejede aktier i partnerselskabet. Alle partnerholdingselskaber var 100% ejede af de personer, der arbejdede i den revisionsvirksomhed, som partnerselskabet drev. Personerne var enten "partnere", "seniorpartnere" eller "managing partnere". A var en af de 8 partnere i partnerselskabet, og ejede ligesom de øvrige partnere 50/1150 af aktierne i partnerselskabet. De to managing partnere ejede hver 300/1150 af aktierne i partnerselskabet, mens en seniorpartner ejede 100/1150 af aktierne i partnerselskabet.

Ved vurderingen af, om A opfyldte betingelserne for at kunne anses for selvstændigt erhvervsdrivende, foretog Skatterådet en samlet vurdering, hvor der især blev lagt vægt på A's indflydelse i partnerselskabet og hans økonomiske risiko.

A's indflydelse i partnerselskabet var begrænset, da de to managing partnere som altovervejende hovedregel havde afgørende indflydelse på de væsentlige beslutninger, der blev truffet i partnerselskabet. A's holdingselskab ejede 4,35 % af aktierne i partnerselskabet, og hans indflydelse bestod hovedsageligt i at have stemme- og taleret på generalforsamlinger og partnermøder i partnerselskabet. Efter Skattestyrelsens opfattelse var det en konsekvens af, at de to managing partnere i enighed og uden nærmere begrundelse kunne ophæve partnerkontrakterne, at de havde instruktionsbeføjelser over de øvrige partnere, herunder A.

For så vidt angår A's økonomiske risiko hæftede han med værdien af de aktier, som han gennem sit partnerholdingselskab ejede i partnerselskabet. Kursværdien på hans aktier udgjorde pr. 30. juni 2019 ca. 1. mio. kr. Desuden kunne han risikere, at hans partnerholdingselskab ikke modtog udbytte, og at honorering for solgte timer helt eller delvis bortfaldt, hvis dette blev tilsagt af partnerselskabets økonomiske situation. Endvidere kunne hans partnerholdingselskab - hvis bestyrelsen forlangte det - risikere at skulle tilbagebetale vederlag i det omfang, som det var nødvendigt for at dække et faktisk eller forventet underskud i partnerselskabet.

Det var Skatterådets opfattelse, at A - henset til størrelsen af hans økonomiske risiko sammenholdt med hans begrænsede indflydelse i partnerselskabet - efter en samlet vurdering skulle anses for lønmodtager.

Da lønmodtagere - modsat selvstændigt erhvervsdrivende - ikke kan drive deres virksomhed gennem et selskab, var det A personlig og ikke det af ham 100 % ejede holdingselskab, der var rette indkomstmodtager af de resultatandele, der henførtes til holdingselskabet.

Spørgsmål

1. Kan Skatterådet bekræfte, at spørger er rette indkomstmodtager af de resultatandele, der henføres til selskabets ejerandele?

Svar

1. Nej

Beskrivelse af de faktiske forhold

Offentliggjort i redigeret form

Selskabsstrukturen og ejerne

Spørger er et anpartsselskab, der ejer aktier i Partnerselskabet, der driver en revisionsvirksomhed, der på tidspunktet for indgivelsen af anmodningen om bindende svar havde 11 partnere.

Partnerselskabet ejes af en række holdingselskaber (ApS'ere), herefter "partnerholdingselskaber", der igen ultimativt ejes af en række personer (partnere). På tidspunktet for indgivelsen af anmodningen om bindende var der 11 partnerholdingselskaber (ApS'er).

Spørger ejes 100 % af A.

A er partner og ejer via sit anpartsselskab for nominelt 50.000 kr. aktier i partnerselskabet, der har en aktiekapital på nominelt 1.150.000 kr. Spørgers aktiebesiddelse svarer til en ejerandel på 4,35 %. Der er 7 andre partnere i Partnerselskabet, der ligesom A via deres partnerselskaber ejer 4,35 % af aktiekapitalen i Partnerselskabet.

I Partnerselskabet er der endvidere to managing partnere, der via deres partnerholdingselskaber hver ejer for nominelt 300.000 kr. aktier i Partnerselskabet, svarende til en ejerandel 26,1 %.

Endelig er der en seniorpartner, der via sit partnerholdingselskab ejer for nominelt 100.000 kr. aktier i Partnerselskabet, svarende til en ejerandel på 8,70 %.

Ved indtræden betales der gennem køb af aktierne for goodwill, ligesom der ske afståelse af goodwill ved afståelse af aktierne i forbindelse med udtræden.

Den ene af de to managing partnere er direktør i selskabet og det ene af 4 medlemmer i selskabets bestyrelse. Den anden managing partner er ligeledes medlem af bestyrelsen.

Partnerne har selv finansieret købesummen for aktierne.

Alle partnerne har tidligere enten direkte eller indirekte været aktionærer i Partnerselskabet, der er opløst ved en skattefri ophørsspaltning i 2017. Forud for dette var aktiviteten i aktieselskabet indskudt i Partnerselskabet.

Aktierne i selskabet er erhvervet til markedskursen.

Ved indtræden betales der gennem køb af aktierne for goodwill, ligesom der ske afståelse af goodwill ved afståelse af aktierne i forbindelse med udtræden. Hvis der er forløbet mindre end 3 år fra erhvervelsen af aktierne til, at aktierne afstås i forbindelse med udtræden, kan den beregnede goodwill i selskabet dog ikke overstige værdien ved indtræden.

Den ene af de to managing partnere er direktør i selskabet og det ene af 4 medlemmer i selskabets bestyrelse. Den anden managing partner er ligeledes medlem af bestyrelsen.

Partnerne har selv finansieret købesummen for aktierne.

Alle parterne har tidligere enten direkte eller indirekte været aktionærer i X Revisionsaktieselskab.. Forud for dette var aktiviteten i aktieselskabet indskudt i partnerselskabet.

Indgåede aftaler

Der er indgået en ejeraftale mellem partnerne. Desuden er der indgået partneraftaler mellem de respektive partnere og Partnerselskabet.

Ejeraftalen

De væsentligste dele af ejeraftalen fremgår af de uddrag, der gennemgås i det følgende:

Formålet med aftalen er nærmere, at sikre partnerne indsigt og indflydelse i Partnerselskabets forhold, at fastsætte reglerne for partnernes erhvervelse, besiddelse og afståelse af kapitalandele i Partnerselskabet og at fastsætte retningslinjerne for Partnernes samarbejde og i videst muligt omfang fastlægge partnernes indbyrdes rettigheder og forpligtelser vedrørende samarbejdet.

Selskabets finansiering

Finansiering af Partnerselskabet sker primært ved hjælp af den indskudte selskabskapital og gennem de indtægter, der frembringes ved Partnerselskabets forretningsaktiviteter og Partnerselskabet eventuelle datterselskaber samt ved lån fra Partnerselskabets bankforbindelse.

Partnerne er ikke forpligtede til at indskyde yderligere selskabskapital eller driftskapital, udstede garantier, udlåne penge eller på anden vis skaffe yderligere kapital til Selskabet.

Måtte det vise sig nødvendigt at tilføre Partnerselskabet yderligere kapital eller stille garantier eller påtage sig hæftelse for selskabet, er partnerne indstillet på at medvirke til sådanne tiltag, idet byrden herved fordeles forholdsmæssigt ud fra ejerandel i selskabet.

Ved kapitaltab skal partnerne forholdsmæssigt ud fra ejerandel indskyde yderligere midler, alternativt at lade sig udvande.

Arbejde for selskabet

Partnerne indgår hver især en partneraftale med Partnerselskabet.

Ejer partnerne deres kapitalandele i Partnerselskabet gennem et partnerholdingselskab, ansættes partnerne i deres respektive partnerholdingselskaber.

Partnerne har hver især ledelsesansvar for den afdeling, de driver, herunder de medarbejdere og de kunder, de hver især betjener.

Blandt managing partnerne udpeges en direktør. Partnerne forpligter sig til at udøve deres indflydelse i Partnerselskabet med henblik på, at bestyrelsen udpeger den pågældende til direktør for Selskabet.

Honorering af Partnerne

Vilkår for honorering af partnere henholdsvis partnerholdingselskaber for partnerydelsen er fastsat i de enkelte partneraftaler.

Der er for Spørger, der som nævnt er 100 % ejet af partneren A, der ejer 4,35 % af aktierne i Partnerselskabet, aftalt en timepris for fakturerede timer. På baggrund af det estimerede årlige timetal, er der aftalt et aconto honorar. Aconto honoraret reguleres i op- eller nedadgående retning afhængigt af solgte timer.

Der er ikke aftalt noget mindstehonorar.

Honorering til partneren, henholdsvis partnerholdingselskaberne, kan efter bestyrelsens beslutning bortfalde helt eller delvis, hvis Partnerselskabets økonomiske situation eller væsentligt manglende performance fra partneren tilsiger det, herunder, men ikke begrænset til, i tilfælde af underskud i Partnerselskabet.

Hvis Partnerselskabet i et regnskabsår realiserer et regnskabsmæssigt underskud, eller det må forudsiges, at selskabet vil realisere et regnskabsmæssigt underskud, kan bestyrelsen forlange, at partnerne, henholdsvis Partnerholdingselskaberne, tilbagebetaler vederlag i et omfang, der gør, at underskuddet inddækkes. Tilbagebetalingsforpligtelsen påhviler partnerne, henholdsvis partnerholdingselskaberne, forholdsmæssigt efter ejerandel i Partnerselskabet. Bestemmelsen finder ikke anvendelse i tilfælde af selskabets overgang til insolvensbehandling.

Honoreringen af managing partnere, henholdsvis partnerholdingselskaber tilhørende managing partnere, er som udgangspunkt ens, baseret på en forventning om, at managing partnerne som udgangspunkt er lægger en lige stor arbejdsindsats.

Det er dog aftalt, at såfremt arbejdsindsatsen og værdien heraf for selskabet i perioder er væsentligt forskellig, søges dette udlignet ved skævhed i honoreringen.

Det er aftalt, at managing partnere hvert år i august/september meddeler en eventuel skævhed i honoreringen for indeværende regnskabsår til Selskabets bestyrelse.

Da A ejer 50/1150 dele af Partnerselskabet modtager han i forbindelse med udlodninger denne brøkdel af den samlede udlodning.

Udlodning i selskabet udsætter, at Partnerselskabets soliditet overstiger 20 %. Er soliditeten mindre end 20 %, kan der ikke udloddes udbytte fra selskabet, førend soliditeten overstiger 20 %, medmindre alle parter samtykker heri. Soliditeten må ikke ved en udbytteudlodning bringes under 20 %, medmindre alle parter samtykker heri. Soliditeten beregnes på basis af værdierne i det senest afsluttede regnskabsår.

Selskabets ledelse

Selskabets øverste myndighed er generalforsamlingen/partnermødet, bestående af alle partnere. Partnermøder afholdes som minimum én gang i kvartalet. Der afholdes yderligere partnermøder i det omfang, der er behov.

Alle partnere har ret og pligt til at deltage i partnermødet.

Partnermødet er forum for væsentlige driftsmæssige beslutninger og beslutninger om Partnerselskabets udvikling, herunder ansættelse af nye medarbejdere.

I selskabet udpeges en bestyrelse, som antalsmæssigt svarer til antallet af managing partnere med tillæg af ét medlem. Hvis antallet af management partnere er to eller mindre, vil det tredje medlem af bestyrelsen være udpeget af de øvrige partnere.

Beslutninger i selskabet

På generalforsamlingen/partnermødet træffes beslutning med simpelt stemmeflertal blandt de repræsenterede kapitalandele, medmindre andet udtrykkeligt fremgår af selskabsloven, selskabets vedtægter eller ejeraftalen.

Alle beslutninger af mere væsentlig karakter, og som ligger ud over den daglige drift, herunder væsentlige personaleforhold, træffes af bestyrelsen. Bestyrelsen træffer beslutning ved simpelt stemmeflertal, medmindre andet udtrykkeligt er foreskrevet i ejeraftalen.

Følgende beslutninger kan, uanset i hvilket forum beslutningen behandles, alene træffes, såfremt samtlige managing partnere stemmer for:

1. opkøb af revisionsvirksomheder
2. opstart/tilkøb af nye virksomhedsområder
3. optagelse af nye kapitalejere i Partnerselskabet
4. afskedigelse af partnere, der er kapitalejere i Partnerselskabet
5. indgåelse af erhvervslejemål
6. salg af Selskabets virksomhed

Følgende beslutninger kan alene vedtages på en generalforsamling i Partnerselskabet og da alene, såfremt alle managing partnere alle stemmer for:

- salg af den samlede selskabskapital i Partnerselskabet til tredjemand

Værdiansættelse af kapitalandele

For så vidt angår managing partnerne, der har størstedelen af kapitalen i selskabet, fastsættes værdien til handelsværdien, der vil være til forhandling mellem den udtrædende og den indtrædende partner.

For så vidt angår alle øvrige partnere, fastsættes handelsværdien af kapitalandelene årligt. Således er kursen som også tidligere nævnt pr. 2019 fastsat til ca. 1 mio. kr.

Partneraftalerne

Der er indgået individuelle aftaler med de respektive partnere.

Som følge af partnerstrukturen er der i realiteten indgået tre forskellige partneraftaler:

- En aftale for managementpartnerne
- En aftale for seniorpartnere
- En aftale for de øvrige partnere.

Spørgerens repræsentant har vedlagt anmodningen en af hver af ovenstående aftaler.

Aftalerne er stort set identiske. Dog er bilag 4.9 om vederlæggelse forskelligt i de tre former for aftaler. Forskellen består i, at managementpartneren som udgangspunkt får et fast månedligt vederlag, der ikke er afhængigt af solgte timer. Dog skal dette ses i sammenhæng med bestemmelserne i ejeraftalen om, at vederlaget kan kræves tilbagebetalt.

Partnere og seniorpartnere får et variabelt vederlag, der er afhængigt af solgte timer. Dog er timesatsen højere for seniorpartnere end for de øvrige partnere.

I bilag 4.9 til As partnerkontrakt indeholder følgende oversigt over hans honorering og antal timer pr. 1/10 2017:

- Honorar xxx kr. ved salg af 1.200 timer, der reguleres for op og nedskrivninger
- Honorar xxx kr. ved salg af 1.300 timer, der reguleres for op og nedskrivninger
- Honorar xxx kr. ved salg af 1.400 timer, der reguleres for op og nedskrivninger
- Honorar xxx kr. ved salg af 1.500 timer, der reguleres for op og nedskrivninger
- Honorar xxx kr. ved salg af 1.600 timer, der reguleres for op og nedskrivninger
- Honorar xxx kr. ved salg af 1.700 timer, der reguleres for op og nedskrivninger

Det anføres endvidere i bilag 4.9, at partneren honoreres med xxx kr. pr. solgte time, der overstiger den aftalte ramme.

Partneraftalens formål er at skabe det aftaleretlige grundlag mellem Partnerselskabet, partnerholdingselskabet og partneren vedrørende de ydelser, partnerholdingselskabet leverer til partnerselskabet og dets kunder.

Alle Partnere i selskabet er revisorer, der direkte eller via deres respektive partnerholdingselskaber til Partnerselskabet leverer revisions- og rådgivningsydelser til selskabets kunder.

Der er bestemmelser om, at de respektive partnerselskaber skal være 100 % ejet af partneren og således ikke må overdrages til andre.

Partnerholdingselskabets ydelse består i via partneren at udføre konsulentarbejde og/eller ledelsesarbejde inden for revision og øvrig virksomhed, som til enhver tid udøves af selskabet. Partneren er ansat i sit eget selskab og modtager således alene personlige vederlag fra dette selskab.

Hvis der opstår en situation, hvor Partnerselskabet økonomiske situation eller væsentligt manglende performance fra partneren tilsiger det, herunder men ikke begrænset til, i tilfælde af underskud i selskabet, kan selskabets bestyrelse uden varsel med fremadrettet virkning beslutte at reducere eller fjerne honoreringen til partnerholdingselskabet i det omfang og tidsrum, dette rimeligvis anses for påkrævet som følge af de anførte forhold.

Partneren er forpligtet til at føre timeregnskab for arbejde udført for Partnerselskabet kunder. Partnerholdingselskabets vederlæggelse fastsættes årligt og fremgår af bilag 4.9 som opdateret fra tid til anden. De månedlige betalinger forfalder månedsvis bagud, tre dage før den sidste hverdag i måneden. Det præciseres, at Partnerselskabet bestyrelse i tilfælde omfattet af pkt. 3.3 kan reducere eller fjerne vederlaget til Partnerholdingselskabet. Partnerholdingselskabet har således ikke et ubetinget krav på den vederlæggelse, der fremgår af bilag 4.9 til partnerkontrakten.

Managing partnerne kan i enighed og uden nærmere begrundelse træffe beslutning om at opsige en partneraftale, hvorefter partneren efter udløbet af opsigelsesvarslet udtræder som kapitalejer i selskabet, og partneraftalen ophører på samme tidspunkt.

Opsummering

Om de økonomiske forhold kan det opsummeres

- De enkelte partnere har indskudt et betydeligt beløb i selskabet. Ud fra den aktuelle kurs har for nominelt 50.000 kr. aktier en kursværdi på ca. 1 mio. kr
- Managing partnere vederlægges med en fast del samt en variabel del, som udgør 300/1150 af virksomhedens overskud (svarende til ejerandelen).

- Seniorpartnere vederlægges med to variable dele. Den ene variable del er afhængig af antal producerede kundetimer. Den anden variable del udgør 100/1150 ud af virksomhedens overskud (svarende til ejerandelen).
- Partnere vederlægges ligeledes med to variable dele. Den ene variable del er afhængig af antal producerede kundetimer. Den anden variable del udgør 50/1150 af virksomhedens overskud (svarende til ejerandelen).
- De enkelte partnere vederlægges således alene ud fra solgte timer samt en overskudsdeling i forhold til deres ejerandele. Dog er det aftalt, at management partnerne på grund af deres administrative opgaver samt salgsopgaver honoreres med et fast beløb.
- For såvel management partnerne som de øvrige partnere gælder, at vederlaget kan reduceres eller helt bortfalde, i tilfælde af underskud.

Spørgers opfattelse og begrundelse

Det spørgsmål, som der skal tages stilling til, er, hvorvidt det er de respektive partnerholdingselskaber eller anpartshaverne i partnerholdingselskaberne, der er rette indkomstmodtagere af det vederlag, der i henhold til de indgåede aftaler udbetales til partnerselskaberne.

Det fremgår klart af Højesterets dom i TfS 1998, 485 at hvis en person kan anses for at drive selvstændig erhvervsvirksomhed, kan denne drives i selskabsregi. Dette indebærer, at indkomsten ikke anses for optjent personligt, men som optjent af selskabet, der dermed konkret anses for rette indkomstmodtager af denne indkomst.

Ligningslovens § 4 har følgende ordlyd:

"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."

Ved indførelse af ligningslovens § 4, der har virkning fra indkomståret 2018, vil det forhold, at man har en lille ejerandel i et transparent selskab, ikke i sig selv være tilstrækkeligt til at anse en person for at være selvstændigt erhvervsdrivende. Det afgørende vil herefter være, om personerne anses for at være selvstændigt erhvervsdrivende efter de kriterier, der fremgår af pkt. B. 3.1.1. i cirkulære nr. 129 af 4. juli 1994 om personskatteloven. Det fremgår dog udtrykkeligt af bemærkningerne til lovforslaget, der indførte ligningslovens § 4, at kriterierne, der er oplistet i cirkulæret, ikke i alle tilfælde er velegnede, når der er tale om deltagelse i transparente selskaber. Således er der ikke nogen tvivl om, at en revisionsvirksomhed driver selvstændig erhvervsvirksomhed. Ligeledes vil alle omkostninger ved driften som udgangspunkt ligge i den transparente virksomhed, ligesom medarbejderne vil være ansat der.

Det fremgår således af bemærkningerne:

"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."

Det fremgår videre af bemærkningerne:

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

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 kan udledes heraf, at spørgsmålet om, hvem der konkret afholder udgifterne, tillægges mindre betydning, idet disse udgifter mest naturligt ligger i partnerselskabet. I stedet skal der lægges afgørende vægt på de enkelte partnernes økonomiske risiko og indflydelse.

Det kan også udledes af dette, at graden af økonomisk risiko og indflydelse beror på en konkret vurdering. For eksempel vil en hæftelse på 400.000 kr. ikke vægte lige meget i et meget stort revisionspartnerselskab, hvor seniorpartnerne skal betale tocifrede millionbeløb for at indtræde, som i et mindre revisionspartnerselskab med en begrænset samlet værdi.

Endelig fremgår det af 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.

Risikoen vedrørende vederlæggelsen skal dermed også tillægges afgørende vægt, om end det ikke kan stå alene, hvis partnerne ikke derudover har nogen økonomisk risiko.

Der har været en række afgørelser, der har taget stilling til, hvorvidt en partner kan anses for at være selvstændigt erhvervsdrivende eller lønmodtager.

SKM2018. 579. SR

Et partnerselskab var ejet af 60-90 ejere.

Skattestyrelsens tager i sit svar dels stilling til omfanget af personens indflydelse i selskabet og dels til den økonomiske risiko.

Om personens indflydelse i selskabet udtaler Skattestyrelsen:

"Skattestyrelsen har lagt vægt på, at det forholdsvist høje antal deltagere i G1 P/S, og det forhold, at spørger ikke sidder i bestyrelsen eller direktionen, må medføre, at spørgers indflydelse på de overordnede beslutninger i G1 P/S må anses for begrænset. Omvendt taler det for, at spørger har en vis indflydelse i virksomheden, at spørger har samme stemmeret som de øvrige kapitalejere, og at spørger har instruktionsbeføjelse over selskabets ansatte. Det er Skattestyrelsens opfattelse, at afvejningen af ovenstående kriterier ikke entydigt fører til, at spørger må anses for at have reel indflydelse i virksomheden, fordi der er en del forhold, der taler for og imod dette resultat. Skattestyrelsen finder efter en samlet konkret vurdering, at spørger mest nærliggende må anses for kun at have en vis indflydelse i G1 P/S, men at dette

kriterium ikke i sig selv er diskvalificerende for, at spørger kan anses for selvstændigt erhvervsdrivende, såfremt andre kriterier mere klart taler for dette resultat."

Om den økonomiske risiko anfører Skattestyrelsen:

"Som det fremgår af ovenstående, vil spørger som følge af sit direkte eller indirekte (via H1 ApS, som spørger ejer 100%) ejerskab af kommanditaktier i G1 P/S have en hæftelse i størrelsesordenen 266.000-385.000 kr., der skal medregnes til spørgers økonomiske risiko. Spørger har efter det oplyste endnu ikke indbetalt ansvarlig lånekapital til G1P/S, men spørger forventes at indskyde 3.000.000 - 5.000.000 kr. i ansvarlig lånekapital senest 3 år efter, at spørger er indtrådt som kapitalejer.

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

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

Det fremgår af det bindende svar, at det forhold, at der er flere ledelseslag, ikke er til hinder for, at partneren har en indflydelse i selskabet, hvis kriteriet om økonomisk risiko er opfyldt.

Det kan heller ikke udledes af afgørelsen, at alle partnerne skal have samme ejerandele. Se hertil SKM2018. 475. SR, hvor en interessent med en ejerandel på 20 pct., hvor den anden interessent ejede 80 pct., kunne anses for selvstændigt erhvervsdrivende. Den økonomiske risiko må ses i forhold til selskabets samlede værdi. Således vil en økonomisk risiko på ca. DKK 1 mio. kr. i et selskab, der har en samlet værdi på ca. DKK 20. mio. kr., alt andet lige vægte mere end en økonomisk risiko af en tilsvarende størrelse i et selskab til en værdi af flere hundrede mio. DKK. En ejerandel og modsvarende risiko på knap pct. er således ikke ubetydelig.

SKM2018. 248. SR

I sagen havde den indtrædende kommanditist kun 4,17 % af stemmerne. De gamle partnere havde via deres ejerandele i komplementarselskabet, der havde stemmemajoriteten, stemmeflertallet. Desuden var indskuddet og dermed hæftelsen begrænset til et ubetydeligt beløb. Alligevel ansås konsulenten for selvstændigt erhvervsdrivende.

Udover at konsulenten stillede egne kontorfaciliteter til rådighed, hvilket skulle medregnes til den økonomiske risiko, lagde Skatterådet afgørende vægt på risikoen for vederlæggelsen.

Skattestyrelsen udtalte således:

"Som det fremgår af ovenstående, har A en særdeles begrænset hæftelse som deltager i H1 K/S.

Dette taler for, at A ikke har en sådan reel økonomisk risiko, at A kan anses for selvstændig erhvervsdrivende. Men sagens øvrige konkrete forhold (A afholder selv en række erhvervsmæssige omkostninger, og A's vederlæggelse afhænger af egne præstationer), tilsiger efter SKATs opfattelse, at A må anses for at

have en reel økonomisk risiko ved sin deltagelse i HI K/S, og at A må anses for at udøve virksomhed for egen regning og risiko."

SKM2019. 125. SR omhandlede en advokat, som indtrådte som en af 6 partnere. Afgørelsens begrundelse er dog interessant, idet der fremgår følgende:

"Den konkrete, økonomiske risiko må - set på baggrund af den begrænsede deltagerkreds og virksomhedens organisering - anses for tilstrækkelig.

Hertil kommer, at hans vederlæggelse er variabel og afhænger af virksomhedens overskud, og at han efter det oplyste ikke er garanteret noget vederlag ved vigende indtjening eller underskud. A har endvidere direkte kontakt til potentielle kunder, nye kunder samt eksisterende kunder, og han er i det hele taget klientansvarlig for sin del af den samlede omsætning i B ApS. Han kan medtage egne kunder ved eventuel opsigelse af samarbejdet, uden at skulle vederlægge de øvrige partnere

herfor.

Skattestyrelsen lægger desuden til grund, at A efter det oplyste ikke anses for lønmodtager i henhold til ansættelsesretlig lovgivning, herunder ferieloven og funktionærloven mv.

Samlet set er det Skattestyrelsens opfattelse, at hvis A havde været personlig deltager i B ApS, ville han kunne anses for at drive selvstændigt erhvervsvirksomhed."

Det er vores opfattelse, at alle partnerselskaberne må anses for rette indkomstmodtagere af det overskud, som i forhold til ejerandelene kan henføres til de respektive selskaber. Vi mener derfor, at spørgsmål 1 skal besvares bekræftende.

Ved vurderingen af, om de enkelte partnerselskaber er rette indkomstmodtagere, skal der lægges vægt på, om disse er selvstændigt erhvervsdrivende. Hvis partnerne er selvstændigt erhvervsdrivende, vil de ligeledes kunne anvende virksomhedsordningen.

Der er ingen tvivl om, at et revisionsanpartsselskab driver selvstændig virksomhed. Dette fremgår også direkte af bemærkningerne til lovforslaget. Det fremgår også, at det tillige er naturligt, at revisionspartnerselskabet og ikke de enkelte partnerselskaber opfylder de kriterier, der skal være opfyldt, for at der kan være tale om selvstændigt erhvervsvirksomhed. Således vil det være revisionspartnerselskabet, der indgår aftalerne med kunderne og medarbejderne, og det vil være revisionspartnerselskabet, der vil være momsregistreret. De kriterier, der fortsat er relevante, vil

derfor primært være de forhold, der regulerer de enkelte partneres forhold, herunder, om de er sikret de rettigheder, som er fastsat i funktionærloven, og om deres vederlæggelse i overvejende grad er et nettovederlag. Indledningsvis skal det derfor anføres, at ingen af partnerne er sikret rettigheder efter funktionærloven, herunder opsigelsesvarsel, ret til ferie med løn m.v. Desuden er ingen af partnerne sikret et minimumsvederlag.

I det følgende vil vi primært lægge vægt på, hvorfor vi mener, at de enkelte partnere har en ikke ubetydelig indflydelse i selskabet samt en betydelig økonomisk risiko.

Det er vores opfattelse, at partnerne opfylder de opstillede kriterier for indflydelse og økonomisk risiko.

Ingen af de afgørelser, der er offentliggjort, er direkte sammenlignelige med den aktuelle sag. Dog er det vores opfattelse, at det kan udledes af begrundelsen af disse sager, at partnerne konkret må anses for at være selvstændigt erhvervsdrivende.

Indflydelse

Det følger af SKM2018. 579. SR og SKM2018. 580. SR, at det forhold, at spørger hverken sad i bestyrelsen eller direktionen, bevirkede, at hans indflydelse var begrænset. Omvendt talte det forhold, at spørger havde samme stemmeret som de øvrige ejere, samt at han havde instruktionsbeføjelser over for medarbejderne for, at der forelå en vis indflydelse. Derfor var dette ikke i sig selv diskvalificerende.

Formålet med indførelse af ligningslovens § 4 var at modvirke omgåelse, hvor personer, som reelt var lønmodtagere, fik lov til at erhverve ubetydelige andele i et transparent selskab, uden at deres stilling reelt var ændret.

Konkret har alle partnerne instruktionsbeføjelser over for medarbejdere, ligesom de har stemmeret på generalforsamlingen. Det forhold, at de ikke hver for sig har samme indflydelse som andre partnere, herunder managementpartnere, kan ikke i sig selv være diskvalificerende for at blive anset for at være selvstændigt erhvervsdrivende. Hvis dette ville være konsekvensen, ville det kun være muligt at drive virksomhed gennem transparente selskaber, hvis alle partnerne havde samme

ejerandele.

Det må forudsætningsvis følge af ovenstående afgørelser, at såvel senior partneren som de øvrige partnere har tilstrækkelig indflydelse i selskabet til, at de kan anses for at være selvstændigt erhvervsdrivende.

Økonomiske risiko

Spørgsmålet om økonomisk risiko går såvel på hæftelsen som risikoen for vederlæggelsen.

Der er den væsentlige forskel mellem SKM2018. 579. SR og nærværende sag, at partnerne i SKM2018. 579. SR ikke betalte for goodwill. Den aktiekapital, som de tegnede, udgjorde således kun den nominelle kapital i selskabet. Ved udtræden var de således sikret en tilbagebetaling af den nominelle kapital. I nærværende sag udgør den nominelle kapital 1.150.000 kr. Værdien af selskabet udgør p.t. xxx kr. De indtrædende partnere betaler således en betydelig merværdi i form af goodwill, som de også tager risikoen for ved udtræden. Det forhold, at partnerne selv skal finansiere erhvervelsen af kapitalandele, indebærer, at de har en hæftelse, der væsentligt overstiger den hæftelse, som partnerne havde i SKM2015. 475. SR, som af Skattestyrelsen er blevet fremhævet som et minimum for hæftelsen. Det er dog vores opfattelse, at det ikke er tilstrækkeligt at se på den beløbsmæssige hæftelse. Det er også væsentligt at se på, om partnerne ved indtræden kun betaler det, der svarer til deres andele af den nominelle kapital i selskabet eller indre værdi. Hvis de tillige betaler for goodwill, er der en væsentlig risiko for, at denne goodwill ikke er til stede ved udtræden. Desuden må det beløbsmæssige ses i forhold til størrelsen af selskabet. Således vil en andel på ca. 1 mio. kr. ud af en værdi på ca. 20 mio. kr. alt andet vægte mere, end hvis der er tale om samme indskud i et selskab til en værdi af flere 100 mio. kr.

Partnerne er ikke sikret noget minimumsvederlag. De modtager et aconto vederlag. Dette vederlag kan for det første reguleres, hvis den enkelte partners omsætning bliver større eller mindre end det estimerede. Endelig kan vederlaget helt bortfalde, hvis det er nødvendigt for at dække et underskud i partnerselskabet. Også for så vidt angår vederlæggelsen, påtager partnerne sig således en betydelig risiko.

Der kan derfor opsummeres følgende:

- Partnernes økonomiske risiko må vurderes i forhold til den konkrete virksomhed, der konkret kun har en på ca 20. mio kr
- Vederlæggelse er variabel og afhænger af virksomhedens overskud, og partnerne er ikke garanteret noget vederlag ved vigende indtjening eller underskud.

- Alle partnerne har direkte kontakt til potentielle kunder, nye kunder samt eksisterende kunder, og er i det hele klientansvarlig for deres del af den samlede omsætning
- Endelig er partnerne ikke behandlet som lønmodtagere i henhold til ansættelsesretlig lovgivning, herunder ferieloven og funktionærloven mv.

Dette var alt sammen forhold, som blev tillagt afgørende betydning i SKM2019. 125. SR, hvor Skatterådet konkluderede, at partneren kunne anses for at drive selvstændigt erhvervsvirksomhed.

Konklusion

Ingen af partnerne kan anses for at være ansat i Partnerselskabet.

De er således ikke sikret nogen rettigheder efter funktionærloven eller ferieloven, ligesom de ikke er sikret noget minimumsvederlag for deres arbejde.

De må anses for at have en ikke ubetydelig indflydelse i selskabet, selv om de almindelige partnere ikke indgår i direktionen eller bestyrelsen. Denne indflydelse udøver de ved deres stemmeret på generalforsamlingen samt i det daglige ved deres instruktionsbeføjelser over for medarbejderne i deres respektive afdelinger.

De påtager sig endvidere en betydelig risiko, idet de ved indtræden har betalt et større beløb for goodwill i selskabet, ligesom deres vederlæggelse er afhængigt af såvel egen arbejdsindsats som de øvrige partners og de ansattes arbejdsindsats, idet vederlaget helt kan bortfalde i tilfælde af underskud.

Da A herefter A må anses for selvstændigt erhvervsdrivende, finder Spørgers repræsentant, at der bør svares "Ja" til spørgsmål 1.

Høringssvar:

Spørgerens repræsentant har i et indlæg kommenteret Skattestyrelsens indstilling og argumenteret for, at spørgeren skal anses for selvstændigt erhvervsdrivende. Derudover har repræsentanten fremsendt to indlæg fra henholdsvis en advokat og fra Partnerselskabet, som han anmoder om bliver medtaget ved vurderingen.

Repræsentanten finder det dybt betænkeligt, at Skattestyrelsen forsøger at udstrække anvendelsesområdet for ligningslovens § 4 langt ud over det tilsigtede anvendelsesområde; nemlig de såkaldte "mikropartnere", jf. også den grundige gennemgang af dette i advokatens indlæg.

Hvis Skattestyrelsens indstilling skal stå ved magt, vil det efter repræsentantens opfattelse indebære, at blandt andet statsautoriserede revisorer, der måske i flere år har drevet selvstændig virksomhed, vil skulle anses for at være lønmodtagere, hvis de fusionerer ind i et selskab, hvis der er andre, der har flertallet af stemmerne. Dette har aldrig været meningen. Meningen med lovindgrebet var at imødegå åbenbare misbrug, hvor lønmodtagere, ved at erhverve en meget lille ejerandel i et transparent selskab og dermed blev mikropartnere, automatisk blev selvstændige.

Repræsentanten henviser til at Skattestyrelsen indleder med at skrive, at hvis man efter en konkret vurdering kan nå frem til, at partnerne ikke er lønmodtagere, skal der svares "ja" til spørgsmålene.

Han bemærker hertil, at det fremgår af bemærkningerne til lovmotiverne, at de kriterier, som er angivet i cirkulære nr. 129 af 4. juli 1994, "ikke nødvendigvis i samme grad vil være velegnede ved vurderingen af, om den enkelte deltager i et skattemæssigt transparent selskab, kan anses for selvstændigt erhvervsdrivende", jf. de særlige bemærkninger til ligningslovens § 4.

Dette kan efter repræsentantens opfattelse ikke forstås anderledes, end at der skal foretages en tillempet vurdering af kriterierne, idet der er en række fælles funktioner, som varetages af fællesskabet (partnerselskabet.) Det skal ikke forstås som en skærpelse eller ligefrem annullering af de sædvanlige kriterier. Disse skal derfor fortsat indgå, men suppleres af kriterierne om indflydelse og økonomisk risiko.

Repræsentanten finder derfor, at det fortsat er relevant at se på, hvilke af de anvendelige kriterier for lønmodtagerforhold, der er opfyldt.

Repræsentanten har udarbejdet nedenstående skema, der efter hans opfattelse viser, at ingen af de anvendelige kriterier for lønmodtagerforhold er opfyldt:

Kriterier

Hvervgiveren har en almindelig adgang til at fastsætte generelle eller konkrete instrukser for arbejdets udførelse, herunder tilsyn og kontrol

Indkomstmodtageren udelukkende eller i overvejende grad har samme hvervgiver

Der er indgået aftale mellem hvervgiveren og indkomstmodtageren om løbende arbejdsydelse

Indkomstmodtageren har arbejdstid fastsat af hvervgiveren

Indkomstmodtageren har ret til opsigelsesvarsel

Vederlaget er beregnet, som det er almindeligt i tjenesteforhold (timeløn, ugeløn, månedsløn, provision, akkord mv.)

Vederlaget udbetales periodisk

Hvervgiveren afholder udgifterne i forbindelse med udførelsen af arbejdet

Vederlaget i overvejende grad er nettoindkomst for indkomstmodtageren

Indkomstmodtageren anses for lønmodtager efter ferieloven, lov om arbejdsløshedsforsikring mv., funktionærloven, lov om arbejds-skadeforsikring og pkt. 10 lov om arbejdsmiljø

Når det samtidig fremgår af cirkulæret, at alle punkterne ikke behøver at være opfyldt, men at der skal foretages en samlet vurdering, er det efter repræsentantens opfattelse åbenbart, at vurderingen vil falde ud til, at der ikke foreligger lønmodtagerforhold, når ingen af kriterierne er opfyldt.

Repræsentantens kommentar

Det må være åbenbart, at hvervgiver i disse tilfælde er partnerens kunder, der under ingen omstændigheder har instruktionsbeføjelser over for partnerne

Partnerne har adskillige hvervgivere i form af egen kundeportefølje

Der er IKKE aftalt nogen løbende arbejdsydelse, idet de udfører det arbejde, der er nødvendigt for at varetage kundernes interesser

Der er ingen arbejdstidsaftale

Der er intet opsigelsesvarsel i sædvanlig forstand, idet partnerne alene kan opsiges af et kvalificeret flertal i henhold til ejeraftalen.

Vederlaget er på ingen måde beregnet, som det er almindeligt i tjenesteforhold, idet der udbetales et aconto-vederlag der helt kan bortfalde, hvis der ikke er noget overskud

Det er meningsløst at tale om en periodisk udbetaling af et vederlag, når det der udbetales, kun er et aconto-vederlag.

Det fremgår direkte af bemærkningerne til lovforslaget, at pkt. 8 ikke er anvendeligt idet partnerne indirekte deles om alle udgifterne via fællesskabet, og at de derfor pr. definition har betydelige udgifter i forbindelse med udarbejdelse af arbejdet

Vederlaget er som følge af det ovenfor anførte om pkt. 6 og 7 i sagens natur ikke i overvejende grad et nettovederlag for indkomstmodtageren.

Skattestyrelsen har i indstillingen lagt til grund, at partneren ikke anses for lønmodtager i relation til

Efter repræsentantens opfattelse kan der derfor svares "nej" til, at der foreligger et lønmodtagerforhold, hvorfor der skal svares "ja" til, at partnerholdingselskaberne er rette indkomstmodtagere af udbetalingerne.

Kriterierne om økonomisk risiko og indflydelse må i det følgende forstås som kriterier, der supplerer ovenstående kriterier. Disse vil i højere grad have betydning, hvor der kan opstå reel tvivl om, hvorvidt der foreligger et ansættelsesforhold, hvilket navnlig vil være tilfældet, når store rådgivningshuse optager ansatte som mikropartnere, men hvor de fortsætter med at udføre deres arbejde som hidtil.

Repræsentanten anfører, at Skattestyrelsen alene synes at lægge vægt på kriterierne økonomisk risiko og indflydelse:

Til det af Skattestyrelsen anførte om, at "den honorering af sit arbejde, som partneren modtager via sit partnerholdingselskab, meget minder om den honorering, som lønansatte modtager inden for liberale erhverv", bemærker repræsentanten:

Der er tale om en acontoudbetaling, der skal tilbagebetales, hvis der ikke er overskud. At forestille sig, at en ansat, der i øvrigt nyder ansættelsesretlig beskyttelse, skulle kunne acceptere en sådan aflønningsform, forekommer helt utænkeligt. Dette er naturligvis ikke korrekt, heller ikke i revisionsbranchen, hvor de ansatte får en fast løn for deres arbejde. Repræsentanten anfører vider at udsagnet i øvrigt er helt udokumenteret, hvorfor han anmoder Skatterådet om helt at se bort fra dette.

Når der ses bort fra dette, taler kriteriet om økonomisk risiko efter repræsentantens opfattelse entydigt i retning af, at der foreligger selvstændigt erhverv. Alene af denne grund mener repræsentanten, at Skattestyrelsens konklusion er forkert.

Repræsentanten anfører, at kriteriet om økonomisk risiko udelukkende taler for, at A er selvstændigt erhvervsdrivende, når der ses bort fra den åbenbart forkerte antagelse, at vederlæggelsen svarer til den vederlæggelse, som ansatte revisorer får.

Repræsentanten henviser indledningsvis til, hvad advokaten og Partnerselskabet har anført om As indflydelse i selskabet. Repræsentanten anfører at det er helt forkert, når Skattestyrelsen lægger til grund, at de to managing partnere udøver fælles bestemmende indflydelse i alle selskabets anliggender. Han gør herved gældende, at langt de fleste beslutninger, der træffes i partnerforsamlingen, besluttet ved stemmeflertal, og at de to managing partnere ikke i særlige grad har sammenfaldende interesser. Der er derfor intet til hinder for, at et flertal af partnerne sammen med den ene managing partner træffer nogle beslutninger, som går den anden managing partner imod. Det er repræsentantens opfattelse, at partnerne har en reel indflydelse i forhold til deres stemmeandel i langt de fleste beslutninger.

For så vidt angår de beslutninger, hvor de to managing partnere har vetoret, anfører repræsentanten, at der er tale om beslutninger, som har meget lille betydning i dagligdagen i revisionspartnerselskabet, og de øvrige partnere i realiteten inddrages i de fleste af disse beslutninger.

Endelig anfører repræsentanten at det er med urette, at Skattestyrelsen uden nærmere begrundelse lægger afgørende vægt på, at de andre partnere er undergivet managing partnernes instruktionsbeføjelser. Skattestyrelsen begrundet ikke, hvorfor man mener, at de er undergivet en sådan instruktionsbeføjelse. Han henviser i øvrigt nærmere til argumentationen i advokatens indlæg.

Repræsentanten anfører at det ikke kan have været formålet med ligningslovens § 4, at alle partnere skal have nøjagtig samme ejerandel for, at de kan anses for at være selvstændigt erhvervsdrivende. Formålet har været at gøre op med den praksis, hvor mikropartnere med helt ubetydelige ejerandele og helt

ubetydelig økonomisk risiko ansås for at selvstændigt erhvervsdrivende alene i kraft af deres deltagelse i et transparent selskab.

Repræsentantens henviser til afgørelsen SKM2019. 635. SR, der efter hans opfattelse i øvrigt illustrerer betydningen af økonomisk risiko sammenholdt med indflydelse.

Afgørelsen er efter repræsentantens opfattelse direkte sammenlignelig med den foreliggende sag, og derfor burde indstillingen i nærværende sag have været identisk med indstillingen i SKM2019. 635. SR.

Repræsentanten henviser til følgende hovedpunkter i begrundelsen i denne sag:

"Skattestyrelsen har lagt vægt på, at der er forholdsvist mange deltagere i A P/S, at (udeladt), der reducerer den enkelte deltagers indflydelse i A P/S, at Spørger ikke sidder i bestyrelsen eller direktionen i A P/S, hvilket efter Skattestyrelsens opfattelse taler for, at Spørgers indflydelse på de overordnede beslutninger i A P/S må anses for begrænset.

Omvendt taler det for, at Spørger har en vis indflydelse i A P/S, at Spørger har samme stemmeret på generalforsamlingen som de øvrige kapitalejere i A P/S, og at Spørger har instruktionsbeføjelse over de ansatte i A P/S.

Det er Skattestyrelsens opfattelse, at afvejningen af ovenstående kriterier ikke entydigt fører til, at Spørger må anses for at have reel indflydelse i A P/S, fordi der er en række forhold, der taler for og imod dette resultat. Efter en samlet bedømmelse finder Skattestyrelsen, at Spørger mest nærliggende må anses for kun at have en vis indflydelse i A 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.

Endvidere har Skattestyrelsen lagt vægt på, at Spørger har indskudt mellem 3,5 til 5 millioner kroner i selskabskapital i A P/S, at Spørgers vederlæggelse afhænger af resultatet (over- eller underskud) i A P/S og egne præstationer, og at Spørger efter det oplyste ikke er garanteret et minimumsvederlag, hvorfor Spørger efter Skattestyrelsens opfattelse må anses for at have en reel økonomiske risiko som deltager i A P/S.

På baggrund af ovenstående er det Skattestyrelsens opfattelse, at Spørger på baggrund af en konkret vurdering mest nærliggende må anses for at være selvstændigt erhvervsdrivende. Der er særligt lagt vægt på, at Spørger som deltager i A P/S har påtaget sig en økonomisk risiko, der størrelsesmæssigt må anses for usædvanligt i lønmodtagerforhold."

Partneren har en vis indflydelse, idet han har stemmeret, selv om han ikke sad i bestyrelsen eller var direktør. En simpel stemmeret sammenholdt med en ikke ubetydelig økonomisk risiko medførte således, at partneren ud fra en samlet vurdering måtte anses for selvstændigt erhvervsdrivende."

Repræsentanten anfører, at hvis Skatterådet ser bort fra den fejlagtige vurdering, at partnernes vederlæggelse i Partnerselskabet svarer til andre ansatte i branchen, vil forholdet være helt identisk med ovenstående indstilling. Han bemærker, at Skattestyrelsen i nærværende sag har anført, at størrelsen af indskuddet ikke har afgørende betydning.

På baggrund af ovenstående konkluderer repræsentanten, at ingen af partnerne kan anses for at være ansat i Partnerselskabet.

De er således ikke sikret nogen rettigheder efter funktionærloven eller ferieloven, ligesom de ikke er sikret noget minimumsvederlag for deres arbejde.

De må anses for at have en ikke ubetydelig indflydelse i selskabet, selv om de almindelige partnere ikke indgår i direktionen eller bestyrelsen. Denne indflydelse udøver de ved deres stemmeret på generalforsamlingen samt i det daglige ved deres instruktionsbeføjelser over for medarbejderne i deres respektive afdelinger.

De påtager sig endvidere en betydelig risiko, idet de ved indtræden har betalt et større beløb for goodwill i selskabet, ligesom deres vederlæggelse er afhængigt af såvel egen arbejdsindsats som de øvrige partners og de ansattes arbejdsindsats, idet vederlaget helt kan bortfalde i tilfælde af underskud.

Advokatens indlæg:

OVERORDNET

1.1 På afveje i forhold til formål med ligningslovens § 4

Efter indførelsen af ligningslovens § 4 med virkning fra 2018 er der efterhånden fremkommet en række afgørelser om bestemmelsens rækkevidde. I arbejdet med at besvare de enkelte anmodninger om bindende svar er det nødvendigt engang imellem og stoppe op og stille spørgsmålstejn ved, om praksis er i overensstemmelse med lovens formål eller er ved at udvikle sig til at få et selvstændigt liv, der ligger udover formålet.

Ligningslovens § 4 er indført i anledning og til imødegåelse af en konkret sag, hvor et revisionsfirma forsøgte at strække begrebet "selvstændig erhvervsdrivende" langt ud over dets naturlige indhold. Der var en fast retsstilling, som blev forsøgt misbrugt. Formålet med ligningslovens § 4 var at dæmme op for dette misbrug, men ikke i øvrigt at ændre i sædvanlige organisationsformer, der havde eksisteret i mange årtier. Til eksempel kan henvises til følgende citat fra L 194:

"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."

Set i det overordnede perspektiv er der ikke nogen tvivl om, at indstillingen i denne sag går langt ud over formålet med ligningslovens § 4.

Dette sker bl.a. ved at strække udsagn og præjudikater længere end de kan bære. Et eksempel er Skattestyrelsens reference til SKM2007. 35Ø. Skattestyrelsen citerer i indstillingen følgende fra forarbejderne til ligningslovens § 4:

"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, der fokuseres på i Skattestyrelsens indstilling, er elementerne *"Der skal være risiko for et økonomisk tab og ikke kun risiko for ikke at blive honoreret for sin arbejdsindsats"* og *"Den økonomiske risiko skal have et væsentligt omfang herunder set i forhold til deltagerens løbende vederlag fra selskabet."*

Ved at udlede dette og bruge disse udsagn som et generelt bedømmelseskriterium overses fuldstændig, at SKM2007. 35. Ø omhandlede bijobs og ikke skatteyderens hovederhverv. Det overses således, at skatteyderen var ansat professor, og som sådan oppebar en sædvanlig professorløn. Spørgsmålet i sagen

var alene, om hans biindtægter på bøger og foredrag var selvstændig erhvervsvirksomhed. Dommen blev afsagt med dissens, og flertallets præmisser lød således:

"Dommerne M. Levy og Gunst Andersen udtaler:

Sagsøgeren er ansat i en fuldtidsstilling som professor ved Syddansk Universitet og den aktivitet, som sagsøgeren udfører i sin fritid i form af forfatter- og foredragsvirksomhed, ligger indenfor eller i forlængelse af den virksomhed, som sagsøgeren skal udføre i fuldtidsstillingen. Forfatter- og foredragsvirksomheden er således, uanset den betydelige merindkomst der oppebæres herfra, en bibeskæftigelse for sagsøgeren. Sagsøgeren påtager sig ikke en selvstændig økonomisk risiko og har ikke væsentlige udgifter ved aktiviteten, hvilket er blandt de kriterier, der efter praksis tillægges vægt ved vurderingen af, om der foreligger selvstændig erhvervsvirksomhed.

Under disse omstændigheder findes sagsøgerens forfatter- og foredragsvirksomhed at måtte henregnes til den kategori, som er forudsat i forarbejderne til virksomhedsskatteloven og senere ændringslov, der hverken kan betegnes som lønmodtagervirksomhed eller selvstændigt erhvervsvirksomhed. Sagsøgtes påstand tages derfor til følge."

Som det ses, hviler resultatet på den grundlæggende præmis, at skatteyderen i sagen er ansat i en fuldtidsstilling - og i sin fritid - har andre aktiviteter. Intet sted af præmisserne kan det imidlertid udledes, at "Den økonomiske risiko skal have et væsentligt omfang herunder set i forhold til deltagerens løbende vederlag fra selskabet."

Afgørelsen har overordnet ingen præjudikatsværdi udenfor området for bibeskæftigelse.

Hvis man dernæst ser på det sted i lovforarbejderne til ligningslovens § 4, hvor det anførte citat stammer fra, ses det at udtalelsen hidrører fra de specifikke bemærkninger til § 1, som er ordlyden af § 4.

Bemærkningerne til § 1 i ændringsloven indeholder dels en overordnet beskrivelse af gældende praksis, efterfulgt af kommentarer omkring, hvad der foreslås. Således anføres:

"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."

Nogle afsnit længere nede kommer så henvisningen til SKM2007. 35. Ø, som anvendes til at udlede, at den økonomiske risiko skal være væsentlig, også i relation til den løbende vederlæggelse. Bemærk også, at det er af den afgørelse, at Skatteministeriet udleder retsstillingen således, at det ikke anses for en økonomisk risiko, at skatteyderen risikerer, ikke at blive honoreret for sin arbejdsindsats. Ved at henvise til en afgørelse, der ligger forud for indførelsen af ligningslovens § 4, udtrykkes nødvendigvis i denne sammenhæng, at Skatteministeriet anser den pågældende afgørelse for at udtrykke gældende ret forud for indførelsen af ligningslovens § 4, da det i modsat fald ikke giver mening at henvise hertil.

Der anlægges dermed et anvendelsesområde for 2007-afgørelsen, som er åbenbart forkert og langt ud over præjudikatets værdi, nemlig bijobs for ansatte, der i øvrigt har lønnet fuldtidsbeskæftigelse. Da Skatteministeriet beskriver gældende ret forkert og dermed ikke fastlægger gældende ret, er disse betragtninger ikke gældende ret.

I stedet må henvises til lovens overordnede formål, jf. dels ovenfor og dels følgende udtalelse i betænkningen til lovforslaget:

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

Formålet var dermed ikke at ramme liberalt erhverv generelt, herunder organisationsformer, hvor der aldrig tidligere har været på tale at stille spørgsmålstejn ved, om partnerne var selvstændigt erhvervsdrivende. Derimod foreslås et målrettet indgreb ud fra følgende overordnede overvejelser i forarbejderne (mine fremhævninger):

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

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

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

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

Det er i den grad tankevækkende at læse disse motivudtalelser og samtidig anskue nogle af de afgørelser, der er truffet, særligt i 2019, samt indstillingen i denne sag.

Lovgivers intention var at afskære lønmodtagere i almindelighed fra at blive selvstændigt erhvervsdrivende, at de sædvanlige kriterier for selvstændig erhvervsvirksomhed skulle finde anvendelse ved bedømmelsen, samt at følge Skatterådets anbefaling om, at et indgreb ikke bør ramme for bredt.

Det var med andre ord ikke hensigten at ændre årtiers praksis, men at modvirke et konkret konstateret forsøg på misbrug. Det er som om det er glemt, hvad Skatterådet i sin tid anbefalede Skatteministeriet. Praksis må nu bringes i overensstemmelse med lovens overordnede formål, således at indgrebet netop ikke rammer for vidt.

Hermed må det også være en selvfølge, at begrebet økonomisk risiko skal fastlægges med afsæt i den risiko, en lønmodtager normalt påtager sig. Foreligger der en økonomisk risiko, som ligger væsentligt udover den økonomiske risiko, en lønmodtager normalt påtager sig, og er størrelsen heraf også isoleret set væsentlig, er kriteriet "økonomisk risiko" opfyldt. Dette er tilfældet i den foreliggende sag.

2 REEL INDFLYDELSE

2.1 Formel eller reel indflydelse

Det synes som om begrebet "reel indflydelse" i nogle tilfælde, herunder i denne sag, får et indhold, der nærmest er stik modsat ordenes indhold. Således synes Skattestyrelsen i denne sag at lægge vægt ikke på den reelle indflydelse, men i stedet den formelle indflydelse.

Dette ses også at være gået galt for Skatterådet. Således lagde Skatterådet i SKM2019. 410. SR alene vægt på, at 13 danske partnere, der til sammen ejede 30 % i et selskab til enhver tid kunne nedstemmes af 70 % ejeren, som var et børsnoteret engelsk selskab. Det er formelt rigtigt, men det er åbenbart, at de 13 danske partnere, der var ansvarlige for at drive den danske virksomhed, havde reel indflydelse, dels i kraft af ansvaret for daglig drift, dels i kraft af, at hovedaktionæren ikke blot kan overrule 13 partnere, da selskabet reelt er afhængig af sine drivende kræfter i form af partnerne og ikke vil kunne negligere risikoen for, at disse bliver utilfredse og rejser. Dette er netop de reelle forhold.

På tilsvarende lægger Skattestyrelsen i disse sager vægt på, at de største aktionærer til sammen formelt har et flertal, men tænker ikke på, at realiteten i enhver partnerdrevet virksomhed er, at dette flertal skal benyttes med stor omtanke.

Videre kan det ikke blot lægges til grund, at de to managing partnere altid er enige. Det er de de facto langt fra altid. Men holder man sig til den rent formelle betragtning, kan et flertal skabes mellem en managing partner og nogle af, men nødvendigvis ikke alle de øvrige partnere, eller mellem de to managing partnere sammen. I et partnerselskab gælder som bekendt selskabsloven, og selskabsloven indeholder ikke nogen forudsætning om, at de største aktionærer stemmer sammen, tværtimod. Selskabslovens grundforudsætning er, at alle aktier i udgangspunktet har lige stemmer, og de, der kan danne flertal sammen, bestemmer.

Der er således intet belæg i ejeraftalen, i selskabsloven eller i virkeligheden for en antagelse om, at de to managing partnere har bestemmende indflydelse i forhold de andre.

Enhver partner har derfor reel indflydelse, da vedkommende partner ved at vinde et flertal for sine synspunkter kan få disse igennem, og et sådant flertal behøver som nævnt ikke at omfatte begge managing partnere.

Det næste er, at indstillingen synes at savne en forståelse af, hvordan beslutninger i virkeligheden træffes i en partnerdrevet virksomhed. Beslutninger træffes i praksis i altovervejende grad ved konsensus eller med meget brede flertal. Det skyldes den realitet, at partnere, der gentagne gange oplever at blive en del af et stort mindretal, vælger at rejse, og at det generelt ikke er sundt for sammenhængskraften og kulturen blandt partnerne i en partnerdrevet virksomhed, at de vigtige beslutninger træffes af et snævert flertal. Det er her igen væsentligt at have fokus på, at kriteriet ikke er "formel indflydelse" men reel indflydelse. I praksis er der ingen tvivl om, at enhver partner i en virksomhed på størrelse med spørgers har netop reel indflydelse på de beslutninger, der træffes på partnermøderne.

Endelig skal det fremhæves, at vetorettighederne for managing partnere alene omfatter ganske få og specifikke beslutninger. Det er ikke alle beslutninger, managing partnere har vetoet på, men alene forhold omkring køb og salg af virksomheden, optagelse og afskedigelse af partnere og lejemaal. Alle andre beslutninger træffes af et flertal, som kan dannes på forskellig vis.

At en partner har en vetoet, er i praksis meget langt fra at betyde, at partneren bruger vetoet og har dermed ikke betydning i forhold til, om andre partnere har reel indflydelse. En partner, der bruger en vetoet, skal grundlæggende gøre op med sig selv, at han derved går imod et flertal og grundlæggende

må forvente, at de øvrige partnere vil overveje, om holdningerne er så fundamentalt forskellige, at de øvrige partnere (eller et flertal heraf) ikke længere vil drive virksomhed med den pågældende partner. I den foreliggende sag kan en managing partner opsiges af en enig bestyrelse, fraregnet den pågældende managing partner. Heri ligger implicit, at en vetoret alene benyttes i tilfælde, hvor en managing partner er så uenig i flertallets holdning, at managing partneren er villig til at sætte sit eget partnerskab på spil. Anvendelsen af vetoer er derfor i praksis meget sjældent forekommende og eksistensen heraf er derfor ikke af betydning for, om øvrige partnere har reel indflydelse. Det kan også illustreres ved at stille følgende hypotetiske spørgsmål: Havde alle partnere haft vetoet (hvilket ville være udgangspunktet i et I/S) skulle det da betyde, at ingen havde reel indflydelse? Et spørgsmål der klart må svares "nej" til.

2.2 Instruktionsbeføjelse i kraft af opsigelsesret

Skattestyrelsen lægger dernæst til grund, at det forhold at managing partnere - samlet - kan opsiges øvrige partnere er ensbetydende med, at managing partnere - hver især - har instruktionsbeføjelse overfor øvrige partnere.

Synspunkt er - med al respekt - forfejlet og ukorrekt.

Instruktionsbeføjelse er et ansættelsesretligt begreb, dvs. det udspringer af og bruges indenfor ansættelsesretten. Det er udtryk for en arbejdsgivers adgang til at give konkrete instrukser til den ansatte om arbejdets udførelse. Instruktionsbeføjelse er en integreret del af relationen mellem arbejdsgiver og lønmodtager og forudsætter følgelig et ansættelsesforhold. Et sådant ansættelsesforhold foreligger ikke.

Synspunktet er således i direkte modstrid med de enkelte partneraftaler, hvori det i pkt. 2.1 fremgår, at Partneren leverer en konsulentydelse til partnerselskabet, jf. også pkt. 4.2 i partneraftalen. En konsulentydelse er netop kendetegnet ved ikke at indeholde bl.a. instruktionsbeføjelser for kunden. Videre antager Skattestyrelsen selv i sin indstilling, at der ikke foreligger et ansættelsesforhold. Synspunktet om instruktionsbeføjelse er i direkte modstrid hermed.

Det ligger således i aftalen mellem partnerselskabet og partneren, som også er en del af det samlede aftalegrundlag mellem ejerne i kraft af ejeraftalen, at der ikke er nogen instruktionsbeføjelse.

Hvis en managing partner derfor overfor en anden ikke-managing partner måtte forsøge at håndhæve en instruktionsbeføjelse, som Skattestyrelsen antager, at managing partneren har, ville den pågældende managing partner væsentligt misligholde ejeraftalen og konsulentaftalen. I tilfælde af misligholdelse kan et flertal på 70 % - ikke af stemmerne men af partnerne (målt pr. hoved) derfor kræve, at den misligholdende udtræder straks, jf. ejeraftalens pkt. 19.4.1 - 19.4.3. Der er næppe nogen tvivl om, at et sådant flertal ville kunne mønstres, da det vil ligge helt udenfor rammerne af aftalen, hvis en managing partner forsøger at tiltage sig instruktionsbeføjelse som sådan overfor andre partnere.

Dette er den hårde juridiske kendsgerning. Den suppleres af den mere virkelighedsnære version, hvorefter det ville være helt udenfor nummer og uacceptabel optræden i en partnerkreds, hvis en managing partner forsøgte at true sig til instruktionsbeføjelse overfor andre. Hvis man blot luftede denne tanke, ville det lede til, at øvrige partnere ikke ville drive virksomhed sammen med den pågældende managing partner. Bemærk, at misligholdelsen vil være en realitet ved den blotte trussel om at udnytte adgangen til opsigelse, hvis ikke det accepteres, at managing partneren kan udøve instruktionsbeføjelse. Instruktionsbeføjelse kan derfor juridisk set ikke udøves.

Endelig bemærkes, at begge managing partnere skal være enige for at opsiges en anden partner. Og det ligger ganske enkelt i fantasiens verden at forestille sig, at to managing partnere, to betroede rådgivere som er dybt afhængige af deres omdømme og kundernes tillid, to erfarne forretningsmænd, partnere og

revisorer, ville begå kollektivt selvmord af deres virksomhed, af de værdier, de selv har været med til at skabe og ejer en stor del af, ved at true med opsigelse, hvis ikke instruktionsbeføjelse accepteres af en anden partner.

Skattestyrelsens synspunkt tilsidesætter dermed parternes civilretlige og gyldige aftalegrundlag. Det svarer dermed til, at Skattestyrelsen antager, at alle er garanteret en mindsteløn, selvom der står det præcis modsatte i aftalegrundlaget og der i øvrigt ikke er nogen til at garantere denne mindsteløn.

Da alle partnere har instruktionsbeføjelser overfor ansatte, og da der ikke er nogen, der har instruktionsbeføjelser overfor partnere, er kriteriet om reel indflydelse opfyldt.

3 Økonomisk risiko

Jeg har allerede gjort en række betragtninger ovenfor om, at SKM2007. 35. Ø ikke er et anvendeligt præjudikat, og at udsagnene, som Skattestyrelsen anfører på baggrund af netop denne afgørelse, ikke er gældende ret.

Selvom Skattestyrelsen ikke direkte skriver det, må indstillingen forstås således, at Skattestyrelsen konkret anser indskudsbeløb og hæftelse for at pege i retning af, at der ikke foreligger et lønmodtagerforhold. Det er da også helt uforeneligt med et lønmodtagerforhold at indskyde den sum som er indskudt.

I næste led i sin argumentation bruger Skattestyrelsen imidlertid præcis samme "sten-for-sten" fremgangsmåde, som er kritiseret indledningsvist.

Således bruger Skattestyrelsen løsrevet et moment fra SKM2019. 462. SR til at nå frem til en negativ konklusion. Momentet er, at spørgerne - ifølge Skattestyrelsen - får en aflønning, "minder meget om den honorering, som lønansatte modtager indenfor liberale erhverv".

Det er to problemer i dette udsagn:

2 Det første problem er, at det er faktisk 100 % forkert—3 Det andet problem er, at momentet alene er relevant i den sammenhæng, det anskues i afgørelsen - ikke i denne sag.

Vederlæggelsen er påvirket af performance. Partnerens egen performance og virksomhedens performance. Det er netop de to kriterier, Skatterådet i andre afgørelser har udtalt skal være opfyldt, for at der er tale om selvstændig erhvervsvirksomhed.

Det forkerte består i, at det absolut ikke i revisionsbranchen er normalt at blive honoreret som ansat alene efter debiterbare / solgte timer. Ansatte har en fast løn, som ikke kan bortfalde ved virksomhedens performance, og ansatte arbejder i perioder meget over i revisionsbranchen og får ikke løn efter timerne, men afspadsering.

Skattestyrelsen må derfor trække dette udsagn tilbage. Er Skattestyrelsen ikke villig hertil, må der indhentes et responsum fra FSR til dokumentation af, hvad der er sædvane i branchen. Jeg beder Styrelsen om eksplicit at meddele sin stillingtagen hertil inden sagen forelægges Skatterådet, da det ikke er acceptabelt, at Skatterådet forelægges sager baseret på et helt forkert faktum.

Det andet problem består i, at sætningen er taget ud af den sammenhæng, den findes i, i tandlægeafgørelsen, SKM2019. 462. SR. Faktum i tandlægeafgørelsen var, at tandlægen ikke længere var organiseret på den måde, tandlæger normalt er organiseret på, men havde solgt sin virksomhed til en kapitalfondsejet kæde.

I sagen ansås den enkelte tandlæge ikke som selvstændig erhvervsdrivende. Karakteristisk og væsentligt for bedømmelsen var særligt at i) tandlægen havde solgt sin virksomhed til partnerselskabet, ii) tandlægen havde ikke personaleansvar, iii) kædeselskabet kunne træffe alle beslutninger, der ikke var af konkret tandlægefaglig karakter i forhold til den enkelte patient, iv) kædeselskabet havde diskretionær køberet til tandlægens andele, hvis lovgivningen blev ændret, så kædeselskabet lovligt kunne eje hele partnerselskabet, v) tandlægen kunne kun sælge til kædeselskabet og aldrig købe fra dette, vi) tandlægeselskabet ejede ikke driftsaktiver, og tandlægens økonomiske risiko var derved lavere, vii) tandlægens honorering svarede i det væsentligste til, hvordan en ansat tandlæge efter praksis blev honoreret, og viii) kædeselskabet havde alene ansvar for markedsføring mv.

I den pågældende sag var udsagnet korrekt, men det skal ses i lyset af hele sagens kontekst, hvor den normale driftsmæssige risiko var mindsket markant eller elimineret ved et salg, og ønsket om at være selvstændig fremstod som et ønske om det bedste fra begge verdener, nemlig fordelene ved at være selvstændig og fordelene ved at have solgt sin virksomhed. Udsagnet kan dermed ikke strækkes ud i en helt anden kontekst.

Det er min forståelse, at det eneste, Skattestyrelsen problematiserer i relation til kriteriet "økonomisk risiko" er vederlagsformen for øvrige partnere. Da dette åbenbart beror på manglende kendskab til aflønningsformer i revisionsbranchen, jf. ovenfor, og da øvrige elementer ikke kritiseres, må konklusionen være, at spørgerne alle har en væsentlig økonomisk risiko, og også dette kriterie er derfor opfyldt.

Skattestyrelsen bør derfor sammenfattende følge spørgers indstilling.

Partnerselskabets indlæg:

Partner i Partnerselskabet

Vores grundlæggende holdning blandt alle partnere i Partnerselskabet er "det er mit firma, jeg er selvstændig, og jeg arbejder ud fra det"

Vores formelle ledelsesstruktur består af en direktør samt en bestyrelse på 4 medlemmer. Vores struktur er i overensstemmelse med reglerne for kapitalselskaber efter Selskabslovens bestemmelser.

Ledelsesstrukturen er dog således kun af formel karakter. Det er derfor relevant at forholde sig til den reelle indflydelse, som alle partnere har uanset deres ejerandel, når der skal vurderes indflydelse på beslutninger i partnerselskabet.

Flere af partnerne er blevet partnere i forbindelse med opkøb/fusioner af mindre selvstændige revisionsfirmaer, som enten har været drevet som enkeltmandsvirksomhed eller i selskabsform. Det er disse partnernes klare opfattelse, at deres arbejdsopgaver og indflydelse ikke har ændret sig fra, da de var selvstændige i andet regi til, at de nu er selvstændige i Partnerselskabet.

Endvidere gælder det, at såfremt den enkelte partner ikke har reel indflydelse på overordnede beslutninger, som medfører, at der er tale om "ledelse blandt ligemænd" vil Partnerselskabet ikke på sigt kunne tiltrække de bedste indehavere, som har tilstrækkeligt entreprenante evner til at udvikle selskabet.

Det er klart at en indehaver ikke kan beslutte ikke at følge de beslutninger, som er truffet i fællesskab, men må implementere disse uanset at vedkommende indehaver - på trods af indflydelse på beslutningsprocessen - kan være uenig i den trufne beslutning. Det er ikke ensbetydende med at man er underlagt andres

instruktionsbeføjelser, men at man følger flertallets beslutning, hvilket vil gælde i alle P/S selskaber uanset ejerstruktur.

Den konkrete indflydelse på Partnerselskabets overordnede beslutninger og instruktionsbeføjelser.

Nye kunder

Alle partnere skal deltage i arbejdet med at skaffe nye kunder til partnerselskabet. Dette omfatter alt fra indledende opsøgende salgsarbejde, deltagelse i netværksgrupper, møder med potentielle kunder, udarbejdelse og afgivelse af tilbud, kundeoprettelse eller evt. afvisning af kunde. Alt dette sker uden krav om

indblanding af andre end partneren selv. Der gives ingen salgsbonus til partnere, hvilket er tilfældet for vores ansatte.

Kundeporteføljer

Hver enkelt partner har deres egen portefølje og servicerer denne uden instruktion. Formalia i Partnerselskabet dikterer at alle kunder skal være tilknyttet en underskrivende statsautoriseret revisor. Dette medfører ikke per automatik at den statsautoriserede revisor er nærmeste kundekontakt, da det er en kvalitetssikrings krav. Alt dette sker uden krav om indblanding af andre end partneren selv.

Økonomi - kunder

Alle partnere har ansvaret for fakturering af deres egne kunder. Dette indebærer både prissætning, rettidig fakturering, opfølgning på manglende betalinger - herunder indgåelse af afdragsordninger og udstedelse af evt. kreditnotaer samt stillingtagen til fortsættelse med risiko for kundens betalingsevne (evt. tab for Partnerselskabet) eller ophør af kundeforhold. Alt dette sker uden krav om indblanding af andre end partneren selv.

Økonomi - internt

Alle partnere kan disponere sædvanlige indkøb af på vegne af partnerselskabet.

Herunder bestilling af eventuelle håndværkere ved lokale problemer. Endvidere dækker dette også omkostninger til lokal markedsføring samt udgifter til repræsentation. Dette sker uden krav om indblanding af andre end partneren selv.

Medarbejdere

Alle partnere i partnerselskabet har instruktionsbeføjelser over medarbejderne.

Det er partnernes ansvar at planlægge, instruere og fordele arbejdsopgaver til medarbejderne. Dette indebærer også løbende opfølgning på medarbejdernes indsats - både kvantitet og kvalitet samt løbende omfordeling af medarbejdere således ressourcer udnyttes bedst muligt. I praksis udføres dette ved gennemgang af medarbejdernes timeplanlægning, gennemgang af ugentligt timesagsregnskab - som indebærer opfølgning på antal solgte timer og dækningsgrad herpå. Evt. bemærkninger gennemgås med den pågældende medarbejder. Hertil kommer planlægningsmøder hvor partneren har ansvar for at sikre optimal ressourcefordeling af medarbejdere ift. opgaver. Det prioriteres at medarbejderne har arbejde fremfor partnere, da medarbejdere er garanteret aflønning.

Endvidere er det partnernes ansvar at deltage i medarbejdernes udvikling. Dette indebærer løbende feedback såvel på konkrete opgaver som generelle områder. Der afholdes årlige MUS samtaler hvor nærmeste partner deltager, men alle partnere har ansvar for at komme med input hertil. Yderligere gælder det at nærmeste partner godkender medarbejders kurser og videreuddannelse.

Partnere godkender ferie og afspadsering fra medarbejdere under hensyn til kundernes forhold. Ydermere skal medarbejdere ved evt. sygdom melde ind til nærmeste partner, for at sikre kundernes opgaver bliver løst rettidigt uanset sygdom.

Partnerne deltager i ansættelser af medarbejdere. Ligeledes deltager partnere i vurderingen af tilbud om fortsat ansættelse efter gennemført elevtid.

Partnerne har ligeledes det daglige ansvar for, at medarbejdere oplever en ægte interesse for dem som mennesker, således medarbejderne kan fungere optimalt. Det indebærer, at partnerne lytter til medarbejdernes problemer, såvel arbejdsmæssige som private.

Alt ovenstående sker uden krav om indblanding af andre end partneren selv.

Strategi

Partnerselskabets overordnede strategi fastlægges af partnerne i fællesskab på strategi seminar.. Det sker således ikke på bestyrelsesniveau. Endvidere bliver strategien omsat til konkrete værdiskabende aktiviteter som fordeles i

mellem partnerne efter kompetencer og interesser. Se nærmere herom nedenfor under "interne opgaver".

Interne opgaver

Vi har tilrettelagt de forskellige partners interne opgaver efter dennes kompetencer og interesser. De interneopgaver er opgaver, der naturligt udføres af en selvstændig. Alle partnere skal bidrage til alle opgaver, men ansvaret er fordelt. Alt dette sker uden krav om indblanding af andre end partneren selv. Eksempler på interne opgaver udover konkret nævnte kunne være følgende:

- Afdelingsleder
- Faglige nyheder
- Kvalitetsstyringssystem
- Ajourføring af firmamanualer, systemer m.v.
- Afholdelse af gå-hjem-møder
- Ansvar for hjemmeside
- Deltagelse i netværk og andre sociale sammenhænge ved samarbejdspartnere/kunder
- Afholdelse af salgsindsatser
- Køb af julegaver
- Osv.

Bestyrelse

Senior partnere og partnere indstiller et medlem når antallet af managing partnere er to eller mindre. Dermed er de øvrige partnere repræsenteret i bestyrelse via eget valgt medlem.

Partnermøder

Der afholdes fire årlige partnermøder og en årlig general forsamling. På disse møder drøftes alle relevante forhold herunder fordeling, orientering, diskussion og beslutningstagen omkring alle forhold og opgaver i Partnerselskabet.

Selvstændighed

Den enkelte partner står ikke til ansvar for andre end kunderne for hvor, hvornår og hvordan denne udfører sit arbejde, når blot man følger de retningslinjer partnerkredsen har vedtaget. Dette omfatter alt

fra mødetidspunkter, ferie afholdelse, hjemmearbejdsdage osv. Ved sygdom informeres alene administrativmedarbejder af hensyn til opkald fra kunder m.v.

Det er partneres egen risiko om denne har arbejde nok. Ingen kunder medfører ingen debiterbare timer, som medfører reduktion af vederlag. Dette er ikke tilfældet for ansatte medarbejdere.

Partnere er til rådighed 24 timer i døgnet - både overfor kunder og medarbejdere.

Partnere honoreres ikke direkte for interne timer. "Belønningen" kommer via en evt. overskudsdeling.

Beslutninger i selskabet

Det følger af ejeraftalen at følgende beslutninger alene kan træffes såfremt samtlige managing partnere stemmer for:

1. Opkøb af revisionsvirksomheder
2. Opstart/tilkøb af nye virksomhedsområder
3. Optagelse af nye kapitalejere i Selskabet
4. Afskedigelse af Partnere, der er kapitalejere i Selskabet
5. Indgåelse af erhvervslejemål
6. Salg af Selskabets virksomhed

Alle 6 punkter har intet med daglig drift/ledelse af et revisionskontor at gøre. Ovenstående er udelukkende udtryk for formelle rettigheder i særlige sjældne situationer. Faktum er således at disse rettigheder reelt ikke anvendes.

1. Opkøb af revisionsvirksomheder

I tilfælde at overvejelser omkring evt. opkøb tager managing partnere de indledende møder og drøftelser med opkøbsemnet. Dette gøres af hensyn til den evt. sælgende part og dennes ønske om hemmeligholdelse af evt. salg. Selve opkøbet sker reelt ikke uden accept af øvrige partnere på baggrund af de indledende møder og

drøftelser. Ofte er de øvrige partnere involveret i proces omkring at finde opkøbsemner.

2. Opstart/tilkøb af nye virksomhedsområder

Der er aldrig opstartet eller tilkøbt nye virksomhedsområder som ikke ligger i naturlig forlængelse af et moderne revisionskontor. Nye forretningsområder besluttet som led i strategien, som fastlægges af alle partnerne jf. "strategi"

3. Optagelse af nye kapitalejere i Selskabet

Reelt er der aldrig sket optagelse af nye kapitalejere uden involvering af øvrige partnere. Det gælder endvidere at nye partnere skal arbejde som ansat i en periode inden denne kan optages i partnerkredsen, medmindre at der optages nye partnere i forbindelse med opkøb/fusion.

4. Afskedigelse af Partnere, der er kapitalejere i Selskabet

Dette er aldrig sket.

5. Indgåelse af erhvervslejemål

Det er ikke indgået nye erhvervslejemål med undtagelse af opkøbssituationer.

6. Salg af Selskabets virksomhed

Dette er aldrig sket.

Skattestyrelsens indstilling og begrundelse

Spørgsmål 1

Det ønskes bekræftet, at spørger er rette indkomstmodtager af de resultatandele, der henføres til selskabets ejerandele.

Begrundelse

Skatterådet har i SKM 2018.621. SR, SKM 2019.125. SR og SKM2019. 355. SR taget stilling til, om et kapitalselskab, og ikke selskabets fysiske hovedanpartshaver, var rette indkomstmodtager af den overskudsandel kapitalselskabet erhvervede fra et partnerselskab. Skatterådet anfører i SKM 2018.621 SR at:

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

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

[...]

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

Det afgørende ved vurderingen af, om Spørger eller ejeren af partnerholdingselskabet, A, er rette indkomstmodtager af honorar og udbytte/overskudsandel fra Partnerselskabet er altså at fastslå, om den aktivitet som A udøver i partnerselskabet skatteretligt må kvalificeres som et lønmodtagerforhold eller selvstændig erhvervsvirksomhed. Hvis A skal anses for selvstændig erhvervsdrivende, skal der svares "ja" til spørgsmål 1, mens der skal svares "nej", hvis han skal anses for lønmodtager.

Spørgsmålet om, hvorvidt A er selvstændig erhvervsdrivende eller lønmodtager, vil blive undersøgt i det følgende:

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.

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. "

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 automatisk blev anset for at være selvstændigt erhvervsdrivende i skattemæssig henseende, er med indførelsen af ligningslovens § 4 ikke længere gældende, jf. Skatteministeriets høringssvar til Dansk Erhverv (L 194 - bilag 1):

"Personer, som hidtil er anset for selvstændigt erhvervsdrivende alene som følge af ejerskabet af en andel 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. "

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

I den konkrete sag er personalet ansat hos Partnerselskabet, driftsmidler og materialer, der anvendes ved arbejdets udførelse, tilhører Partnerselskabet, og det er Partnerselskabet, der lejer lokalerne, hvorfra revisionsvirksomheden drives, og foretager annoncering for revisionsvirksomheden.

På baggrund af ovenstående vil vurderingen af, om A som partner i Partnerselskabet kan anses for selvstændigt erhvervsdrivende, særligt koncentreret om kriterierne økonomisk risiko (herunder vederlagsform) og indflydelse.

Økonomisk risiko

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

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

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 forholds-mæssigt (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 krav for at blive anset for selvstændigt 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 Gorrisen 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 selvstændigt erhvervsdrivende, skal henses til vederlagsformen:

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

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

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

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

Indflydelse

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

"For at kriteriet om indflydelse kan tillægges tilstrækkelig vægt ved vurderingen af, om den pågældende er selvstændigt erhvervsdrivende, må den pågældende indtage en position i virksomheden, der indebærer en reel indflydelse på forretningens overordnede beslutninger. Det er ikke tilstrækkeligt at se på den enkelte deltagers stemmeret, selv om stemmeandelen forholds-mæssigt svarer til øvrige deltageres 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, selv om der ikke foreligger et formelt ansættelsesforhold. Vurderingen tager således udgangspunkt i den enkeltes konkrete indflydelse. "

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

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

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

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

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

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

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

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

Som det fremgår af forarbejdernes beskrivelse af kriteriet indflydelse, skal der ved vurderingen af, om den enkelte deltager har reel indflydelse i virksomheden, blandt andet lægges vægt på følgende forhold: (i) om den enkelte deltager har reel indflydelse på forretningens overordnede beslutninger, (ii), antallet af deltagere i det skattemæssigt transparente selskab, (iii) om den enkelte deltager er tillagt instruktionsbeføjelse i forhold til eventuelle medarbejdere, og (iv) 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.

Oplysninger om spørgers hæftelse og vederlagsform

Det er oplyst, at aktiekapitalen i Partnerselskabet er på 1.150.000 kr., hvor A's holdingselskab ejer aktie for nominelt 50.000 kr., svarende til 4,35 % af aktierne i Partnerselskabet. Aktiekursen pr. 30. juni 2019 er på xxx kr., hvilket betyder, at kursværdien af aktierne udgør xxx kr. Det er dette beløb, Spørger hæfter for, idet det lægges til grund, at ejerandele i Partnerselskabet købes og sælges til markedsværdi inkl. goodwill.

A's er den ene af de 8 parter i partnerselskabet. De øvrige partneres partnerholdingselskab ejer ligesom hans partnerholdingselskab 4,35 % af aktiekapitalen i Partnerselskabet.

De øvrige tre partnerholdingselskaber ejes af henholdsvis en seniorpartner, hvis partnerselskab ejer 8,7 % af aktiekapitalen i partnerselskabet og to managing partnere, der hver ejer 26,1 procent af aktiekapitalen.

Det fremgår af bilag 4.9 til partneraftalen for A's partnerholdingselskab, at han honoreres efter antallet af solgte kundetimer, jf. oversigten herom ovenfor. Herudover vederlægges han med en variabel del, der udgør 50/1150 af virksomhedens overskud (svarende til ejerandelen).

A er som partner ikke garanteret nogen mindsteløn. Som nævnt ovenfor kan hans honorering med fremadrettet virkning helt eller delvist fjernes, hvis Partnerselskabets økonomiske situation eller hans manglende performance tilsiger det.

Oplysninger om spørgers indflydelse og partnerselskabets organisering

Selskabsskattelovens regler om aktieselskaber finder med de fornødne tilpasninger anvendelse på partnerselskaber, jf. selskabsskattelovens § 358.

Selskabets øverste myndighed er generalforsamlingen/partnermødet, bestående af alle partnere. Der holdes som minimum partnermøder én gang i kvartalet. Partnermødet er forum for væsentlige driftsmæssige beslutninger om partnerselskabets udvikling, herunder ansættelse af nye medarbejdere.

Partnerselskabets ledelse består af en bestyrelse og en direktion. Bestyrelsen har fire medlemmer, hvoraf de to er managing partnere. Spørger er efter det oplyste ikke medlem af bestyrelsen eller direktionen.

Partnerselskabets direktion består af spørger, der er direktør.

Det fremgår af ejeraftalen, at de to managing partnere tilsammen til enhver tid skal råde over et absolut flertal af stemmerne på selskabets generalforsamling ("Stemmeflertalsbetingelsen").

På generalforsamlingen træffes beslutning ved simpelt stemmeflertal, medmindre andet udtrykkeligt fremgår af selskabsloven, selskabets vedtægter eller ejeraftalen.

Følgende beslutninger kan, uanset i hvilket forum beslutningen behandles, alene træffes, såfremt samtlige (to) managing partnere stemmer for:

- 1) Opkøb af revisionsvirksomheder-2) Opstart/tilkøb af nye virksomhedsområder-3) Optagelse af nye kapitalejere i selskabet-4) Afskedigelse af partnere, der er kapitalejere i selskabet-5) Indgåelse af erhvervslejemål-6) Salg af selskabets virksomhed

Der kan alene træffes beslutning på en generalforsamling om salg af den samlede selskabskapital til tredjemand og kun såfremt begge managing partnere stemmer for.

Managing partnerne er berettigede til at indlede fortrolige forhandlinger med tredjemand om de beslutninger, der er nævnt overfor, med henblik på præsentation af et positivt forhandlingsresultat for de øvrige partnere.

I tilfælde af en partners udtræden efter reglerne herom i ejeraftalen, kan reglerne herom helt eller delvist fraviges, såfremt begge managing partnere er enige herom. Dog kræver fravigelse af reglerne om opgørelse af goodwill inden for 3 år, at alle tilstedeværende partnere accepterer dette.

Beslutning om optagelse af nye partnere i selskabet træffes enstemmigt af de to managing partnerene.

Managing partnere kan i enighed og uden nærmere begrundelse træffe beslutning om at opsig en partneraftale, hvorefter partneren efter udløbet af opsigelsesvarslet udtræder som kapitalejer af selskabet, og partneraftalen ophører på samme tidspunkt. Efter Skattestyrelsens opfattelser indebærer dette, at de to managing partnere har instruktionsbeføjelse over for seniorpartneren og partnerne.

Er den part, der ønskes opsagt, i stedet managing partner, træffes beslutning herom af en enstemmig og fuldtallig bestyrelse i selskabet, fraregnet den pågældende managing partner, hvis denne er medlem af bestyrelsen.

Beslutning om at gøre væsentlig misligholdelse gældende over for en partner, træffes af de øvrige partnere med 70 % flertal målt ud fra antallet af partnere. Den berørte partner tælles ikke med. En beslutning om at gøre misligholdelse gældende kræver, at samtlige managing partnere stemmer for beslutningen.

Samlet vurdering

Det er oplyst, at partnerselskabet er etableret i 2017 ved, at aktiviteten i Partnerselskabet, blev indskudt i partnerselskabet. A var aktionær i aktieselskabet, og det lægges til grund, at han også var lønmodtager i aktieselskabet.

Selve omdannelsen af selskabet til et partnerselskab, er ikke i sig selv tilstrækkeligt til, at deltagerens indkomst fra partnerselskabet kan anses for indkomst ved selv-stændig erhvervsvirksomhed, jf. ordlyden af ligningslovens § 4.

Skattestyrelsen har efter det oplyste lagt til grund for besvarelsen, at A ikke anses for lønmodtager i henhold til ansættelsesretlig lovgivning, herunder ferielovgivninger og funktionærloven mv. Det forhold, at han ikke længere er omfattet af ansættelsesretlig regulering, taler efter Skattestyrelsens opfattelse i et vist mindre omfang for, at han skal anses for selvstændigt erhvervsdrivende. Men efter Skattestyrelsens opfattelse kan denne ændring isoleret set ikke alene begrunde, at han anses for selvstændig erhvervsdrivende efter omdannelsen til et partner-selskab, jf. også SKM2018. 579. SR og SKM2019. 410. SR, hvor deltagere i et partnerselskab skattemæssigt blev kvalificeret som lønmodtagere, selvom de ikke var omfattet af ansættelsesretlig regulering.

Skattestyrelsen har lagt til grund, at A ikke deltager i partnerselskabets direktion eller bestyrelse. A's indflydelse i Partnerselskabet er begrænset, da de to managing partnere i selskabet alene har bestemte indflydelse på de væsentlige beslutninger, der træffes i partnerselskabet. Managing partnerne har tilsammen stemmeflertal, da de tilsammen ejer 52,2 % af aktierne, og det er en forudsætning for, at der kan træffes en række videregående beslutninger, at de to managing partnere er enige. Den begrænsede indflydelse, som A, der ejer 4,35 % af aktierne i Partnerselskabet, har, består hovedsageligt i at have stemme- og taleret på generalforsamlinger/partnermøder i Partnerselskabet, der dog kun har 11 aktionæ-

rer. Der er dog enkelte beslutninger vedrørende hvilken soliditet, der kræves for, at der kan ske udlodning, der kun kan træffes, hvis samtlige partnere tiltræder beslutningen.

Managing partnerne er desuden berettigede til at indlede fortrolige forhandlinger med tredjemand om de spørgsmål, som de - som lige nævnt ovenfor - har kompetence til i enighed at træffe beslutning om, med henblik på præsentation af et positivt forhandlingsresultat for de øvrige partnere.

Efter Skattestyrelsens opfattelse må det være en konsekvens af, at managing partnerne ifølge ejerkontrakten i enighed og uden nærmere begrundelse kan ophæve partnerkontrakterne for seniorpartneren og partnerne, at managing partnerne har instruktionsbeføjelser for over de øvrige partnere, herunder A. Selv om det må lægges til grund, at A kun har en begrænset indflydelse i Partnerselskabet, og dette isoleret taler for at han kvalificeres som lønmodtager, er dette forhold dog ikke i sig selv diskvalificerende for, at han kan anses for selvstændigt erhvervsdrivende, såfremt andre forhold tungtvejende taler for dette resultat.

For så vidt angår spørgsmålet om økonomisk risiko, består A's økonomiske risiko dels i, at han gennem sit partnerholdingselskab hæfter for Partnerselskabets forpligtelser med værdien af sine aktier i Partnerselskab, dvs. med ca. 1 mio. kr., hvis kursen pr. 30 juni 2019 lægges til grund. Denne hæftelse skal ifølge forarbejderne vurderes i forhold til og være væsentlig i forhold til den fremtidige vederlæggelse fra partnerselskabet. Dette taler efter Skattestyrelsens opfattelse isoleret set i et mindre omfang for, at A kvalificeres som selvstændigt erhvervsdrivende. For så vidt angår vederlagsformen er det oplyst, at hans partnerholdingselskab både kan risikere ikke at modtage udbytte, og at honorering for solgte timer helt eller delvis bortfalder, hvis dette tilsiges af Partnerselskabets økonomiske situation. Endvidere kan hans partnerholdingselskab - hvis bestyrelsen forlanger det - risikere at skulle tilbagebetale vederlag i det omfang, som det er nødvendigt for at dække et faktisk eller forventet underskud i Partnerselskabet. Dette taler isoleret set for, at spørger kvalificeres som selvstændig erhvervsdrivende.

A's partnerholdingselskab er ikke garanteret nogen mindstebetaling, hvilket i sig selv ville udelukke, at han blev anset som selvstændig erhvervsdrivende, jf. bemærkningerne til det lovforslag (2016/1 LF 194), hvorved ligningslovens § 4 fik sin nuværende formulering. I de særlige bemærkninger til § 1 i ændringsloven udtales således:

"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."

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

Det er således Skattestyrelsens opfattelse, at A's begrænsede indflydelse stiller større krav til den økonomiske risiko i forhold til den deltager som måtte have en stor reel indflydelse i et skattemæssigt transparent selskab. Der kan i den forbindelse henvises til SKM2019. 410. SR, hvor en økonomisk risiko på mere end 10 mio. kr. ikke kunne kompensere for en mindre reel indflydelse, hvorefter spørger blev kvalificeret som lønmodtager. Det skal dog bemærkes, at der i SKM2019. 410. SR, også indgik et forhold om minimumsaflønning, hvilket ikke er tilfældet i nærværende sag.

Efter Skattestyrelsens opfattelse, er der for så vidt angår spørgsmålet om økonomisk risiko både forhold, der taler for og imod, at A skal anses for selvstændigt erhvervsdrivende. Når dette sammenholdes med hans begrænsede indflydelse i Partnerselskabet, finder Skattestyrelsen, at der er mest, der taler for at anse ham som lønmodtager. Det er Skattestyrelsens opfattelse, jf. ovenfor, at den økonomiske hæftelse på ca. 2 mio. kr. sammenholdt med den begrænsede indflydelse, medfører, at A ikke kan anses for at have en tilstrækkelig økonomisk risiko, som deltager i partnerselskabet, til at kunne anses for selvstændigt erhvervsdrivende.

Som det fremgår af den indledende tekst i dette hovedafsnit, har Skatterådet i SKM 2018.621. SR, SKM 2019.125. SR og SKM2019. 355. SR taget stilling til, om et kapitalselskab, og ikke selskabets fysiske hovedanpartshaver, var rette indkomstmodtager af den overskudsandel et kapitalselskab erhvervede fra et partnerselskab. Skatterådet nåede frem til, at selvstændigt erhvervsdrivende - modsat lønmodtagere - kan drive deres virksomhed gennem et selskab. Det er derfor A personligt og ikke det af ham 100 % ejede partnerholdingselskab, der er rette indkomstmodtager til den vederlæggelse, som han modtager ved at arbejde for Partnerselskabet.

Skattestyrelsens kommentarer til repræsentantens høringssvar:

For så vidt angår det af repræsentanten anført om, at indførelsen af ligningslovens § 4 alene var rettet mod "mikropartnere" bemærkes, at deltagerne i den afgørelse, der gav anledning til indførelsen af ligningslovens § 4, SKM2015. 729SR, havde en hæftelse på 400.000 kr., jf. 2016/1 L 194 - bilag 6.

Efter Skattestyrelsens opfattelse er der med ligningslovens § 4 gjort op med den dagældende praksis om, at den blotte deltagelse i et skattetransparent selskab medførte at deltagerne blev kvalificeret som selvstændig erhvervsdrivende. At den sag som Skatterådet henvendelse til Skatteministeren skete på baggrund af, tilfældigvis havde en hæftelse på 400.000 kr., medfører efter Skattestyrelsens opfattelse ikke, at der dermed er fastsat en kvantitativ grænse for økonomisk risiko på netop 400.000 kr. Både lovteksten, lovforarbejderne og efterfølgende Skatterådspraksis foreskriver, at der skal foretages en konkret vurdering på baggrund af kriterierne som beskrevet i forarbejderne, og at der ikke er grundlag for at sætte "skøn under regel".

I nærværende sag hæfter spørgeren for et noget større beløb end i SKM2015. 729. SR. Efter Styrelsens opfattelse findes dette dog ikke at kunne opveje det tungtvejende forhold - manglende indflydelse - der taler for, at A skal anses for lønmodtager. Til støtte for denne opfattelse kan henvises til SKM2019. 462. SR, hvor spørgerne til trods for, at de som deltagere i et interessentskab hæftede for interessentskabets gæld hhv. forpligtelser, alligevel blev anset for lønmodtagere, idet Skatterådet lagde vægt på, at spørgerne ikke kunne anses for at have reel indflydelse i interessentskabet og måtte anses for at være underlagt hovedinteressentskabets instruktionsbeføjelse.

For så vidt angår spørgsmålet om, hvorvidt spørgeren er underlagt managing partnernes instruktionsbeføjelse, må det efter Skattestyrelsens opfattelse lægges til grund, at partnerne og seniorpartneren må forventes at følge managing partneres anvisninger, da de ellers uden nærmere begrundelse kan få ophævet deres partneraftale, såfremt de to managing partnere er enig om at ophæve aftalen.

Selv om der kan forekomme tilfælde, hvor spørgeren i kraft af sin stemmeret på generalforsamlingen og partnermøderne kan have en vis indflydelse, fordi managing partnerne ikke optræder i enighed, finder Skattestyrelsen, at spørgeren indflydelse er begrænset, da den reelle indflydelse i selskabet ligger hos de to managing partnere.

Det forhold, at beslutningerne i et partnerselskab i altovervejende grad træffes ved konsensus, er efter Skattestyrelsens opfattelse uden betydning for, hvem der har den bestemmende indflydelse i et selskab, idet det ifølge sagens natur kun er i tilfælde af uenighed, at det har betydning, hvem der bestemmer.

Indstilling

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

Skatterådets afgørelse og begrundelse

Skatterådet tiltræder Skattestyrelsens indstilling.

Lovgrundlag, forarbejder og praksis

Spørgsmål 1

Lovgrundlag

Ligningslovens § 4

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

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 indkomstud-

jævning med henblik på konsolidering. Ligeledes indebærer forslaget, at selskabet ikke undgår pligten til at indeholde A-skat af aflønningen.

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

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 beskedent 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 beskedent 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 indkomstmottager 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 mottager af indkomsten, er i høj grad fastlagt af konkrete afgørelser. Det vil sige, at det er bestemt af praksis. Det følger af praksis, at lønmottagere skattemæssigt ikke kan få deres lønindkomst udbetalt til og beskattet i et selskab, som de ejer. En lønmottager 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 indkomstmottager 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 betales 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 kapitalindskuddet, idet hæftelsen i et interessentskab er personlig, direkte, solidarisk og ubegrænset, hvilket taler for, at deltagere i et interessentskab i højere grad end deltagere i et partnerselskab eller et kommanditselskab bærer en økonomisk risiko og derfor må anses for at kunne opfylde de sædvanlige kriterier for at kunne anses som selvstændigt erhvervsdrivende.

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

(...)

Bemærkninger til lovforslagets enkelte bestemmelser

Til § 1

Der er ikke i skattelovgivningen fastsat en definition af selvstændig erhvervsvirksomhed. Afgrænsningen af selvstændig erhvervsvirksomhed over for lønmodtagere og honorarmodtagere sker ud fra en række kriterier og beror på en konkret vurdering af alle relevante forhold. Det er normalt et krav for at kunne blive betragtet som selvstændigt erhvervsdrivende, at man bl.a. bærer den økonomiske risiko i forbindelse med arbejdets udførelse, samt at man ikke er underlagt en 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 koncentrerer om to væsentlige forhold: 1) omfanget af den økonomiske risiko, som den enkeltes ejerskab indebærer, herunder vederlagsform, og 2) omfanget af den enkeltes indflydelse i virksomheden.

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 deltageres 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 selvstændigt 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.

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

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

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

Dansk Erhverv spørgsmål:

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

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

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

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

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

Skatteministeriets svar:

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

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

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

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

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

Kriterierne er gengivet i bemærkningerne til lovforslaget.

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

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

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

DI spørgsmål:

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

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

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

Skatteministeriets svar:

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

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

FSR - danske revisorer spørgsmål:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

FSR - danske revisorer foreslår, at lovbemærkningerne gennemgås nøjere, idet de indeholder bemærkninger, der kan skabe tvivl om rækkevidden og kriterierne. FSR - danske revisorer henviser til, at kriterierne på side 10 og 11 harmonerer dårligt i forhold til, hvornår en flerhed af personer driver erhvervsvirksomhed 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 lovtæksten 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 erhvervsvirksomhed, 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 en 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 deltagere alt andet lige antages at have på virksomhedens overordnede drift.

(...)

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

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

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

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

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

Hertil bemærkes, at det ikke er formålet med lovforslaget at forringe de skattemæssige vilkår for de erhvervsdrivende. Hensigten er at fastholde, at de selvstændigt erhvervsdrivende fortsat behandles som selvstændigt erhvervsdrivende, og at lønmodtagere behandles som lønmodtagere. Den omstændighed,

at der ikke længere udelukkende skal ses på, om den enkelte har en ejerandel i virksomheden, idet der fremadrettet også skal inddrages andre relevante forhold i vurderingen af, om man kan anses for selvstændigt erhvervsdrivende, må nødvendigvis føre til, at vurderingen ikke er så enkel, som den hidtil har været.

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

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

I takt med, at virksomhederne vokser og får flere ejere via fusioner og opkøb mv., sker der typisk det, at organisationen ændres. Disse organisatoriske ændringer - eksempelvis inddeling af partnere og ledende medarbejdere i flere ledelseslag - kan indebære, at den enkelte partners rolle, risiko og ikke mindst indflydelse på virksomhedens overordnede beslutninger er af en sådan karakter, at den pågældende partner ud fra en konkret vurdering må anses for lønmodtager. I sådanne tilfælde er det kun naturligt, at den pågældende partner også skattemæssigt behandles som lønmodtager, hvilket vil ske efter lovforslaget.

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

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

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

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

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

"2. Indstilling og politiske bemærkninger

Udvalget indstiller lovforslaget til vedtagelse uændret.

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

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

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

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

Praksis

SKM2019. 653. SR

Skatterådet bekræftede, at spørger som deltager i A P/S måtte anses for selvstændigt erhvervsdrivende efter ligningslovens § 4, hvorfor spørgers overskudsandel i A P/S kunne indgå i og beskattes i virksomhedsskatteordningen. 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 selvstændigt 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 A 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 tillagde det særlig vægt, at spørgers vederlæggelse afhang af resultatet i A P/S, og at spørger som deltager i A 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, kunne spørgers overskudsandel i A P/S indgå i og beskattes i virksomhedsskatteordningen.

SKM2019. 520. SR

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.

SKM2019. 519. SR

Skatterådet fandt, at spørger som deltager i et partnerselskab måtte anses for selvstændigt erhvervsdrivende. 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 selvstændigt erhvervsdrivende, fordi der var en række forhold, der mest tungtvejende talte for dette resultat. Der er 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 måtte anses for selvstændigt erhvervsdrivende, såfremt andre kriterier mere klart talte for dette resultat. Der blev særligt lagt vægt på, at spørger havde påtaget sig en økonomisk risiko, der størrelsesmæssigt måtte anses for usædvanligt i lønmodtagerforhold. Det var på denne baggrund Skatterådets opfattelse, at spørger efter en samlet konkret vurdering mest nærliggende måtte anses for selvstændigt erhvervsdrivende. Spørger kunne

derfor anvende virksomhedsordningen i relation til spørgers overskudsandel, som spørger modtog fra G1 P/S.

SKM2019. 462. SR

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.

SKM2019. 410. SR

Spørger påtænkte at deltage som partner i virksomhed G2 P/S via et af ham 100 % ejet selskab, H1 ApS. Spørger ville via H1 ApS få en ejerandel på 3,25 pct. af virksomhed G2 P/S.

Skatterådet kunne ikke bekræfte, at spørger kunne anses for selvstændigt erhvervsdrivende ved deltagelse i partnerselskabet, hvorfor H1 ApS ikke kunne anses for rette indkomstmodtager af overskudsandele fra partnerselskabet.

Der blev ved den konkrete vurdering af sagens faktiske forhold og kriterierne anført i bemærkningerne til ligningslovens § 4 lagt vægt på, at den anvendte vederlagsmodel, som havde karakter af et garanteret minimumsvederlag, talte afgørende imod, at Spørger kunne kvalificeres som selvstændigt erhvervsdrivende. Der blev endvidere lagt vægt på, at spørgers indflydelse i partnerselskabet var væsentligt begrænset af, at partnerselskabet primært ville være ejet og ledet af én deltager med en ejerandel på 70 pct.

SKM2019. 360. SR

Spørger påtænkte at oprette et partnerselskab, hvori der skulle indskydes aktiviteterne fra Selskab ApS, som Spørger ejede 100 %. Spørger ville personligt komme til at eje 10 % af partnerselskabet, mens Holding ApS skulle eje de 90 %. Holding ApS ville desuden komme til at eje 100 % af det anpartsselskab, der skulle være komplementar i partnerselskabet. Spørger ville eje 100 % af anpartskapitalen i Holding ApS. Skatterådet kunne bekræfte, at Spørger ville kunne anses for at være selvstændigt erhvervsdrivende vedrørende sin deltagelse i partnerselskabet. Skatterådet kunne også bekræfte, at hhv. Spørger og Holding ApS ville være rette indkomstmodtagere af overskuddet fra partnerselskabet. Skatterådet kunne bekræfte, at den del af overskuddet, der tilgik Spørger personligt kunne vælges beskattet efter virksomhedsskatteordningen, og den del af overskuddet, der tilgik Holding ApS ville blive beskattet som selskabsindkomst.

SKM2019. 355. SR

Spørger påtænkte at deltage som partner i Virksomhed P/S via et af ham 100 % ejet selskab, 1 ApS. Spørger ville blive 1 af 8 deltagere, der alle ville have en lige stor ejerandel af Virksomhed P/S. Skatterådet kunne bekræfte, at Spørger ville være blevet anset for selvstændigt erhvervsdrivende, hvis han personligt havde været deltager i Virksomhed P/S. Som følge heraf ville det være 1 ApS, der derved ville blive rette indkomstmodtager af andelen af resultatet fra Virksomhed P/S, uanset om denne blev benævnt honorar eller overskudsandel/udbytte.

SKM2019. 125. SR

En advokat deltog via sit anpartsselskab i et advokatpartnerselskab. Skatterådet bekræftede, at anpartsselskabet - og ikke deltageren personligt - også efter indførelsen af LL § 4 - skulle anses for rette indkomstmodtager af den overskudsandel, selskabet erhvervede fra advokatpartnerselskabet.

SKM2018. 621. SR

Skatterådet bekræftede, at kapitalejerselskabet H5 ApS skal anses for rette indkomstmodtager af den overskudsandel, det erhverver fra G1 via H9 P/S og ikke A, der er den ultimative ejer af H5 ApS og medejer af G1.

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 selvstændigt 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.

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.

SKM2018. 475. SR

Skatterådet bekræfter, at Spørger ApS skal anses for rette indkomstmodtager af driftsresultaterne fra interessentskaberne Virksomhed 1 I/S og Virksomhed 2 I/S.

Virksomhed 1 I/S er dannet ved at Spørger ApS har købt 20 procent af Virksomhed ApS drevne virksomhed. Virksomhed 2 I/S er dannet ved, at Spørger har købt 20 procent af den af Selskab IVS drevne virksomhed.

Det Skattestyrelsens opfattelse, på baggrund af en konkret vurdering, at hvis Spørger personligt havde deltaget i interessentskaberne, måtte han anses for selvstændig erhvervsdrivende, idet Spørger må anses for at have en væsentlig reel indflydelse og økonomisk risiko, som deltager i de to interessentskaber. Ved denne vurdering er der, ud over en bedømmelse af indflydelsen og den økonomiske risiko, lagt vægt på, at interessentskabernes overskud, når interessenternes arbejdsvederlag er fratrasket, fordeles efter ejerandele, og at interessenterne ejer virksomhedens aktiver (goodwill, inventar m.v.), således at fremtidig værditilvækst i virksomheden tilfalder interessenterne. Desuden er der, ved den konkrete vurdering, lagt vægt på, at Spørger har etableret sig i egne lokaler, f.eks. forretning, værksted, kontor, klinik, tegnestue m.v., og arbejdet helt eller delvis udøves herfra, jf. kriterie K i punkt. 3.1.1.2. i cirkulære nr. 129 af 4. juli 1994.

Når Spørger kan anses for selvstændig erhvervsdrivende, kan virksomheden også drives i selskabsform, og derfor kan Spørger ApS anses for rette indkomstmodtager af resultaterne fra interessentskaberne.

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 erhvervsdrivende 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.