

Udskriftsdato: 15. december 2025

AFG nr 9825 af 29/09/2020 (Gældende)

Selvstændigt erhvervsdrivende, deltagelse i interessentskab

Ministerium: Skatteministeriet

Journalnummer: 19-0831184

Selvstændigt erhvervsdrivende, deltagelse i interessentskab

Spørger har solgt sin virksomhed til et selskab, Kapitalinteressenten. Kapitalinteressenten er 100 % ejet af Selskabet A/S. Et af Spørger 100 % ejet selskab, Holdingselskabet og Kapitalinteressenten har herefter etableret et interessentskab, hvor Kapitalinteressenten har indskudt driften af den købte virksomhed. Goodwill og større aktiver er alene ejet af Kapitalinteressenten, der stiller disse til rådighed for interessentskabet mod betaling.

Skatterådet kan bekræfte, at Holdingselskabet, der oppebærer resultatandel i henhold til interessentskabskontrakten, kan anses som rette indkomstmodtager af overskud fra interessentskabet, da Spørger anses for at have indflydelse på virksomhedens overordnede drift, og har en økonomisk risiko ved deltagelsen, idet Spørger har ydet et efterstillet lån på 600.000 kr. til Holdingselskabet.

Skatterådsmøde 29. september 2020 - SKM2020. 411. SR

Spørgsmål

1. Kan Skatterådet bekræfte, at Holdingselskabet, der oppebærer resultatandel i henhold til den indgåede interessentskabskontrakt, anses som rette indkomstmodtager?
2. Hvis spørgsmål 1 besvares benægtende. –Kan Skatterådet bekræfte, at Holdingselskabet ikke også beskattes af den indkomst, som Spørger beskattes af (dvs. ikke trippelbeskatning), når der selvangives og udbetales i overensstemmelse med den skattemæssige vurdering af, at Spørger anses for rette indkomstmodtager?

Svar

1. Ja
2. Bortfalder

Beskrivelse af de faktiske forhold

Spørger er medejer af en virksomhed i By sammen med to andre arbejdende interessenter (samlet betegnes de tre ejere herefter for "Arbejdsinteressenter") og en kapitalinteressent.

Virksomheden har siden årsskiftet 20xx været drevet som Virksomhed I/S.

Virksomheden drives i Interessentskabet.

Arbejdsinteressenter ejer 51 %, af interessentskabet. De 17 % af interessentskabet er ejet af Spørger via et holdingselskab, der er ejet 100 % af spørger ("Holdingselskabet").

Selskab A/S, ejer den fulde anpartskapital i et anpartsselskab (herefter betegnet som "Kapitalinteressenten"), som ejer 49 % af Interessentskabet.

Konkret ejer Spørger de 17 % af Interessentskabet gennem sit holdingselskab, herefter benævnt "Holdingselskabet".

Salget til Kapitalinteressenten gennemføres som en fuldt skattepligtig transaktion, hvor Kapitalinteressenten overtager større driftsmidler og kundekartotek. Virksomheden videreføres i en ny fælles virksomhed i interessentskabsregi med al aktivitet, personale m.v.

Virksomhedsoverdragelsesaftalens pkt. 9:

9.1 Køber overfører efter etableringen af Interessentskabet alle rettigheder og forpligtelser nævnt i punkt 2.1.3 (lager af forbrugsvarer mv.), punkt 3 (Ejendommen), punkt 4 (Medarbejdere), punkt 5 (Aftaler med Tredjemand), punkt 6 (Igangværende Arbejder) og punkt 8.2 (øvrige aktiver (den "Operationelle Drift") vederlagsfrit til interessentskabet på uændrede eller bedre vilkår for Interessentskabet.

9.2 Køber stiller vederlagsfrit alle øvrige aktiver og aktiviteter fra virksomheden til rådighed for Interessentskabet efter nærmere aftale, således at Interessentskabet kan fortsætte driften af virksomheden gennem Interessentskabet, som Arbejdsinteressenter er forpligtiget til at drive.

9.3 Køber stiller derudover brugsretten til kundekartoteket til rådighed for Interessentskabet, således af kunderne fremadrettet serviceres af sidstnævnte.

Dette er en struktur, som Skatterådet tilsvarende har taget stilling til i SKM2018. 475. SR. Således er visse driftsmidler samt eksisterende kundekartotek ikke overdraget til interessentskabet, men stilles, jævnfør I/S-kontrakten, til rådighed for interessentskabet af Kapitalinteressenten. Det fremgår af interessentskabskontraktens pkt. 1.5:

Kapitalinteressenten har i henhold til virksomhedsoverdragelsesaftalen indgået [dato] med [sælger] erhvervet virksomheden hidtidige lejekontrakt, kundekartotek og driftsmidler, som stilles til rådighed for interessentskabet, jf. nærmere derom i punkt 4.

Kontraktens pkt. 4, der omhandler interessentskabets rådighed over driftsaktiver:

4.1 Interessentskabets lokaler er lejet af Kapitalinteressenten, der fremlejer lokalerne til Interessentskabet i henhold til særskilt Fremlejeaftale.

4.2 Kapitalinteressenten stiller visse materielle og immaterielle aktiver (herunder udnyttelsesretten til kundekartoteker til rådighed for Interessentskabet.

4.2.1 De nærmere vilkår for opgørelse af det årlige vederlag for tilrådighedsstillelse aftales mellem parterne. Det årlige vederlag for tilrådighedsstillelse som beskrevet i dette pkt. 4, beregnes for nuværende på følgende måde:

a) For adgang til eksisterende kundekartotek beregnes det årlige vederlag ekskl. moms som 10 % af den bogførte værdi i henhold til revideret årsregnskab af kundekartoteket; -b) For adgang til brug af driftsmidler beregnes det årlige vederlag ekskl. moms som 5% af den bogførte værdi i henhold til revideret årsregnskab af de pågældende driftsmidler,

og opkræves à conto bagudrettet hvert kvartal. Endelig regulering baseret på aktuelle værdier i indeværende kalenderår; herunder eventuelle tilgang/afgang, vil finde sted i forbindelse med årsregnskabsudarbejdelsen.

Yderligere om interessentskabet er anført i kontraktens pkt. 1.4:

Interessentskabets grundlag er virksomheden og ethvert materielt, finansielt og immaterielt aktiv, som Interessentskabet måtte erhverve på og efter dagen for etableringen af Interessentskabet.

Og i pkt. 1.9:

Al drift, personale- og kundehåndtering, udvikling af virksomheden m.v. foregår i Interessentskabet, herunder optages virksomhedens nye kunder i Interessentskabet. Tilsvarende ejer Interessentskabet nyudviklede tiltag, knowhow knyttet til virksomheden m.v., eftersom alle aktiviteter udføres i virksomheden.

Arbejdsinteressenter udgør sammen direktionen. Spørger er daglig leder af virksomheden, men Spørger og de øvrige Arbejdsinteressenter udgør direktionen og arbejder tæt sammen om virksomheden.

Gamle leverandør- og kundekrav m.v. kan således ikke rejses mod det nye interessentskab. Der udløses i forbindelse med transaktionen og etablering af fælles virksomhed fuld goodwill-beskatning.

Af virksomhedsoverdragelsesaftalens pkt. 15 fremgår, at salgsprisen for virksomheden er afhængig af omsætningen de første 12 måneder. Er omsætning mindre end forudsat i aftalen kan således betyde nedsættelse af salgsprisen. Desuden fremgår af pkt. 16 at sælger fremadrettet er forpligtiget til at være tilknyttet virksomheden og ikke bringer sin aktive beskæftigelse til ophør inden for de første 3 år.

Arbejdsinteressenterne yder ved overdragelsen finansiering til Kapitalinteressenten i form af et 3-årigt lån fra etablering af interessentskabet med tilbagetrædelseserklæring til Kreditor. Spørgers andel heraf er x.xxx.xxx kr. Dvs. Spørger får ingen tilbagebetaling, så længe kreditor ikke er betalt 100 % ud. I en konkurs betales en eventuel dividende, der forholdsmæssigt allokeres til Spørgers gæld, til Kreditor. Dvs. virksomheden går ned, står Spørger til at tabe x.xxx.xxx kr. Lånet henstår afdragsfrit indtil den 31. januar 20xx, hvor det forfalder til betaling. Endelig ejer Spørger aktier i Selskab A/S, der har en værdi, der svarer til ca. 10 % af provenuet ved salget af virksomheden. Der er således geninvesteret en væsentlig andel af vederlaget efter skat. Spørgers aktier i Selskab A/S og lån til Kapitalinteressenten ligger ikke i Holdingselskabet, som er et rent selskab, der alene deltager i Interessentskabet.

Dette fremgår af virksomhedsoverdragelsesaftalens pkt. 11.2.

Spørger har i 20xx ydet et ansvarligt lån på DKK 600.000 til Holdingselskabet. Det kan lægges til grund, at lånet er fastlagt ud fra Spørgers forventede resultatandel for 20xx på udlånstidspunktet, således at lånet udgør ca. 70 % af den forventede resultatandel fra interessentskabet. Lånet er uopsigeligt fra kreditor i 3 år og er efterstillet øvrige kreditorer, herunder krav hidrørende fra hæftelsen i I/S'et, som også set i SKM2018. 580. SR. Hermed er Spørgers tabsrisiko i forbindelse med tab i virksomheden forøget med DKK 600.000.

Arbejdsinteressenten stiller sig fuldt ud til rådighed til at drive Interessentskabet. Al kunde- og personaleaktivitet, udvikling af virksomheden m.v. foregår i interessentskaberne, herunder optages virksomhedens nye kunder i interessentskabet, jf. interessentskabskontraktens pkt. 1.9.

Tilsvarende findes hovedparten af balanceposter - bogførte og ikke-bogført - her. Spørger er ansat i Holdingselskabet og stiller sin fulde arbejdskraft til rådighed som leder og til at udføre arbejde i interessentskabet. Holdingselskabet har ikke anden omsætning.

Selve aktiviteten i virksomheden drives i Interessentskabet.

Nedenfor er anført de typiske balanceposter i interessentskabet:

- Varelagre
- Igangværende arbejder
- Huslejedepositum
- Tilgodehavende fra salg- og tjenesteydelser
- Likvide beholdninger
- Andre tilgodehavender
- Periodeafgrænsningsposter
- Modtagne forudbetalinger fra kunder
- Leverandører af vare- og tjenesteydelser
- Personalerelateret gæld:

- A-skat m.v.
- Feriepenge
- Skyldig løn

Det vil sige, at aktiver af typen, der ses i en advokat- eller revisionsvirksomhed, ejes i interessentskabet. Virksomhedens aktiver samt oprindeligt kundekartotek, stilles til rådighed for interessentskabet fra Kapitalinteressenten.

Spørger er afgørende for virksomhedens drift. Spørger er daglig leder af virksomheden, har instruktionsretten, hyrer og fyrer medarbejdere m.v.

Der er 18 ansatte i virksomheden, og de har Arbejdsinteressenterne som deres ledelse og direktion og i særdeleshed Spørger tager sig af ledelsen, hvorimod de aldrig har mødt ledelsen i Kapitalinteressenten. Ledelsen, indflydelsen og ansvaret i virksomheden er 100 % Arbejdsinteressenternes.

Reguleringen af interessentskabet samt Kapitalinteressentens og Arbejdsinteressenternes ejerforhold findes i I/S-kontrakten. Aftalen indeholder sædvanlige bestemmelser for denne type selskabsform.

Interessentens bestemmende indflydelse

Af I/S-kontraktens punkt 2.1 fremgår det bl.a., at Arbejdsinteressenterne råder over majoriteten af ejerandele og stemmerettigheder i interessentskabet:

"2.1 Ejerforholdet til Interessentskabet er på tidspunktet for Interessentskabskontraktens indgåelse:

<i>Arbejdsinteressent</i>	<i>17,00 %</i>
<i>Arbejdsinteressent</i>	<i>17,00 %</i>
<i>Arbejdsinteressent</i>	<i>17,00 %</i>
<i><u>Kapitalinteressenten</u></i>	<i><u>49,00 %</u></i>
<i>I alt</i>	<i>100,00 %"</i>

De 51 % ejes af Arbejdsinteressenterne. Af I/S-kontraktens punkt 3.1 fremgår:

"3.1 En Arbejdsinteressent er berettiget til at træffe beslutninger i forhold til ethvert spørgsmål vedrørende faglige og kvalitetsmæssige forhold, hvor den pågældende Arbejdsinteressent har kunderelationen."

Det er således Arbejdsinteressenter, herunder Spørger, der suverænt bestemmer alt i relation til den daglige drift, herunder:

- Hyrer og fyrer alt virksomhedens personale
- Beslutter alt i relation til medarbejderne, herunder vedr. aflønning, ferie, adgang til efteruddannelse mv.
- Beslutter alt i relation til kunderne
- Beslutter hvilke materialer, der skal bruges/indkøbes,

Derudover fremgår det udtrykkeligt af I/S-kontraktens pkt. 3.2, at der er tale om almindeligt stemmeflertal efter ejerandele, idet Arbejdsinteressenterne har 51% ejerandel, er det Arbejdsinteressenterne, som har den bestemmende indflydelse:

3.2 Alle væsentlige fællesanliggender, herunder større økonomiske dispositioner (over småaktivs- eller småudgiftsgrænsen i henhold til afskrivningsloven) vedrørende Interessentskabets drift, investeringer

m.v., søges afklaret i enighed, idet der ved manglende enighed træffes beslutning med almindeligt stemmeflertal efter ejerandele."

Om interessentskabets ledelsesorganer fremgår det i punkt 3.4 og 3.5, at:

"3.4 Interessentskabet skal ingen bestyrelse have. Arbejdsinteressenterne vælger en direktion bestående af 1 - 3 direktører til at varetage den daglige ledelse af Interessentskabet. Direktionen har endvidere den direkte instruktionsbeføjelse over Interessentskabets personale, jf. dog punkt 3.1-3.2 om Arbejdsinteressenternes ledelsesret.

Interessentskabets resultatfordeling

Delingen af virksomhedens resultat fremgår af I/S-kontraktens punkt 6. Heraf fremgår det, at alle honorarer, som Arbejdsinteressenten tjener ved personligt arbejde i virksomheden, indgår i interessentskabets regnskab. Indledningsvis fremgår følgende om Interessentskabets kapitalkonto:

"6.1 I Interessentskabets regnskab indgår alle honorarer, der er indtjent i interessentskabet... omfatter således.... indtægter for al aktivitet, der henhører under virksomheden."

Af punkt 6.4-6.6 fremgår det nærmere, at:

"6.4 Interessentskabets Resultat (som defineret i klausul 6.6) fordeles på følgende prioriterede måde:

6.4.1 En Arbejdsinteressent tildeles forlods en andel af Resultatet svarende til op til [xx] % af den pågældende Arbejdsinteressents realiserede nettoomsætning.

6.4.2. (udeladt)

6.4.3 Kapitalinteressenten tildeles herefter en andel af Resultat svarende til op til yy % af Interessentskabets samlede bruttoomsætning med fradrag af vederlag opgjort efter punkt 4.2.1.

6.4.4 Interessentskabets resterende Resultat, efter fradrag af beløb i medfør af 6.4.1 -6.4.3 fordeles i forhold til Arbejdsinteressenternes ejerforhold, jf. punkt 2.

6.5 Arbejdsinteressenterne er uanset bestemmelserne i denne Interessentskabskontrakt enige om, at Interessentskabet til enhver tid skal være tilstrækkeligt kapitaliseret i forhold til Interessentskabets løbende drift og risiko.

6.6 Ved "Resultat" forstås alle indtægter, jf. punkt 6.1, med fradrag af: Interessentskabets egne omkostninger, herunder, men ikke begrænset til, husleje, lys, varme, telefon, aviser, anskaffelse af materiel, som er omfattet af småaktivs- eller småudgifts-grænsen i henhold til afskrivningslovens § 6, stk. 1, nr. 2, reparation og vedligeholdelse af inventar og lokaler, lønudgifter medarbejdere, renteudgifter, materialekøb samt eventuelle aftalte udgifter til omkostningsgrupper .

Resultatfordelingen sker således som et "vandfald", der kun sættes i gang, i det omfang, der rent faktisk er et positivt resultat til fordeling. Er resultatet 0 eller negativt, oppebæres ingen betaling.

Arbejdsinteressenten har således både downside-risiko, men også upside ved et succesfuldt resultat.

Interessenters hæftelse

Interessentskaber (I/S) reguleres af lov om visse erhvervsdrivende virksomheder, hvoraf følger i § 2, at et interessentskab er en virksomhed, hvor alle deltagerne hæfter personligt, uden begrænsning og solidarisk for virksomhedens forpligtelser.

Interessentskabet indgår selvstændige aftaler med personale og leverandører af enhver art, fx leverandører af forbrugsmaterialer m.v., håndværkere, konsulenter m.fl. I forhold til alle Interessentskabets aftaleparter har både den direkte hæftelse udadtil og den *inter partes* hæftelse betydning. I forhold til Interessentskabets forpligtelser og hæftelsesforhold følger det af I/S-kontraktens punkt 7.1.1, at:

"7.1.1 For Interessentskabets forpligtelser hæfter Arbejdsinteressenter udadtil direkte, solidarisk og personligt, mens Arbejdsinteressenter indbyrdes hæfter i samme forhold, som de enkelte Interessenter besidder ejerandele af Interessentskabet, jfr: punkt 2 for det år, hvor forpligtelsen helt eller delvis er opstået."

Det følger af I/S-kontrakten, at Arbejdsinteressenterne udadtil hæfter direkte, solidarisk og personligt. Det økonomiske ansvar ved eventuelle kundekrav baseret på Arbejdsinteressentens egen arbejdsopgaver fordeles efter I/S-kontraktens punkt 7.2.1.1, hvoraf det fremgår at:

"7.2.1.1 Interessentskabet afholder omkostningerne til dækning af krav baseret på opgaver udført af Arbejdsinteressenten efter indgåelse af denne Interessentskabskontrakt, uanset om kravet er rettet mod Interessentskabet eller Arbejdsinteressenten, med mindre kravet skyldes Arbejdsinteressentens grove uagtsomhed eller forsætlige handlinger eller undladelser. Et beløb svarende til de af Interessentskabet afholdte omkostninger til dækning af sådanne krav, fratrækkes i Arbejdsinteressentens resultatandel, jf. punkt 6.4.1[, subsidiært 6.4.2]."

Det bemærkes, at en I/S-hæftelse ikke er noget man kan opsig sig ud af. Når en hæftelse er opstået f.eks. i et år med tab, hæfter Arbejdsinteressenten og kan ikke frigøre sig herfra.

Udtrædelsesbestemmelser

Nedenfor er indsat de væsentligste bestemmelser vedrørende udtræden, overdragelse af I/S-andele m.v.

"14 OVERDRAGELSE AF ANDELE I INTERESSENTSKABET

14.1 Opsigelse

14.1.1 Hver Interessent kan med [6] måneders skriftligt varsel til udløbet af en måned beslutte at udtræde af interessentskabet ved overdragelse af sin ideelle andel af Interessentskabet. Arbejdsinteressenten kan dog ikke overdrage sin ideelle andel af Interessentskabet førend til udløbet af en periode på 3 år løbende fra [etableringen af Interessentskabet/indgåelse af denne Interessentskabskontrakt].

(Udeladt)

14.1.3 Såfremt Kapitalinteressenten opsigter Interessentskabet i henhold til punkt 14.1.1 har de øvrige Interessenter sammen ret til at fortsætte driften og overtage alle de af Interessentskabet anvendte driftsmidler, inventar samt kunder, som tilhører Kapitalinteressenten og er stillet til rådighed for Interessentskabet i henhold til punkt 4.2, til markedsværdi, dog mindst en pris svarende til den samlede erlagte købesum med tillæg af eventuelle anlægsinvesteringer efter købet henholdsvis med fradrag af afskrivninger, dog altid minimum den samlede erlagte købesum (den samlede erlagte købesum inkluderer eventuelle tillægskøb el.lign., uanset om disse er opstået ved fusion, erhvervelse eller på anden måde). Øvrige Interessenter indhenter de nødvendige samtykker fra uafhængige medkontrahenter, herunder vedrørende lejemål. Kapitalinteressenten skal, hvor relevant, loyalt medvirke til overgangen. Ingen Arbejdsinteressent har pligt til at købe interessentskabsandel eller drift i øvrigt.

14.1.4 Såfremt Arbejdsinteressenten opsigter Interessentskabet i henhold til punkt 14.1.1 eller gør Arbejdsinteressenten ikke brug af retten i punkt 14.1.3, har Kapitalinteressenten ret til at anvise en eller flere erhververe af Arbejdsinteressentens ideelle andel af Interessentskabet (evt. forholdsmæssig overdra-

gelse til øvrige Interessenter). Kapitalinteressenten har ikke pligt til at anvise en køber eller sikre køb af interessentskabsandel.

14.2 Generelt om overdragelse

14.2.1 Arbejdsinteressenten påtager sig ikke (i) ved salg, bytte, gave eller på anden vis, herunder ved kreditorforfølgning, at reducere sin eksisterende ideelle andel af Interessentskabet helt eller delvist og/eller (ii) pantsætte eller i øvrigt stifte tredjemandsrettigheder over hele eller dele af sin ideelle andel, medmindre andet følger af denne Interessentskabskontrakt.

14.2.2 Køberen af en ideel andel skal indtræde i alle den afhændende Arbejdsinteressents forpligtelser i henhold til denne Interessentskabskontrakt. Den afhændende Arbejdsinteressent er forpligtet til at sikre overholdelse af dette punkt 14.1.2.

14.2.3 Interessentskabet skal i intet tilfælde anses for ophørt, opløst eller opsagt ved overgang af en ideel andel.

(Udeladt)

14.2.6 Overdragelse af Arbejdsinteressentens ideelle andel gennemføres mod udbetaling hhv. indbetaling af et beløb svarende til den overdragende Arbejdsinteressentens kapitalkontos udvisende opgjort pr. overdragelsestidspunktet. Den udtrædende Arbejdsinteressent anses for at udtræde af aktiv- og passivposter i Interessentskabet, herunder kapitalkonti, til regnskabsmæssig bogført værdi. Udvisende på overdragende Arbejdsinteressentens kapitalkonto pr. overdragelsestidspunktet betales kontant snarest muligt efter der foreligger en endeligt godkendt opgørelse.

Det er særligt værd at fremhæve, at hvis Kapitalinteressenten vælger at opsig samarbejdet efter pkt. 14.1, har Arbejdsinteressenten - eller sammen Arbejdsinteressenter - mulighed for at drive en virksomheden videre og overtage de relevante aktiver fra Kapitalinteressenten. Arbejdsinteressenterne har således et retskrav på at overtage virksomheden ved opsigelse fra Kapitalinteressenten.

(Udeladt)

I forhold til andre relevante forhold for Arbejdsinteressenten kan nævnes:

- Arbejdskraft - det er helt sædvanligt i et samarbejdsforhold i et I/S, at Arbejdsinteressenterne overfor hinanden indgår aftaler om forskellige forpligtelser, herunder evt. erlæggelse af en arbejdsydelse, som udgør det kommercielle fundament.
- Sygdom - at Arbejdsinteressenten har ret til sædvanlig overskudsandel betyder i første omgang, at Arbejdsinteressenten ikke til forlods fordeling oparbejder overskudsandel under sygdom, da dennes overskudsandel i første omgang relaterer sig til egen realiseret nettoomsætning, jf. gennemgang nedenfor. I beregningsgrundlaget for de xx % (6.7.1) indgår eventuelle dækninger fra driftstabsforsikring m.v. Såfremt der er et overskud til fordeling, efter at Kapitalinteressenten har modtaget sin andel efter 6.7.3, vil Arbejdsinteressenten modtage en overskudsandel under sygdom efter 6.7.4. Arbejdsinteressenten har således ingen lønmodtagerrettigheder under sygdom og vil typisk falde betydeligt i resultatandel under sygdom.
- Barsel - Arbejdsinteressenten har ingen lønmodtagerrettigheder under barsel. Bestemmelsen i I/S-kontrakten er alene en gengivelse af de ufravigelige regler i barselsloven, der omfatter alle forældre - såvel selvstændige som lønmodtagere. Det bemærkes, at heller ikke under barsel oppebærer Arbejdsinteressenten resultatandel, medmindre der under barslen for virksomheden som helhed genereres overskudsandel efter 51/49-mekanismen.

- Konkurrenceklausul - klausuler mellem erhvervsdrivende er helt sædvanlige til beskyttelse af en virksomhedens forretningsgrundlag (mere sædvanlige end i lønmodtagerforhold). Klausulen bærer i øvrigt ikke præg af at være en lønmodtagerklausul, og bestemmelserne ligger meget langt fra lov om ansættelsesklausuler, som er det præceptive lovgrundlag i forhold til lønmodtagere.

Spørgers opfattelse og begrundelse

Spørgsmål 1

Ønsket svar:

Ja

Begrundelse:

Når det skal vurderes, om Holdingselskabet er rette indkomstmodtager af resultatet fra interessentskabet skal det efter praksis vurderes, om Spørger skatteretligt ville blive anset for selvstændig erhvervsdrivende, hvis Spørger personligt var interessant.

Kvalifikation som selvstændig erhvervsdrivende

Med virkning fra 1. januar 2018 har sondringen mellem selvstændig erhvervsvirksomhed og lønmodtagervirksomhed fået et fornyet aspekt i dansk skattelovgivning i form af ligningslovens § 4, som bestemmer, jf. lovforslag nr. 194 af 26. april 2017, at:

"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 " (se lovforslagets afsnit 2.2, s. 3).

Bestemmelsens formål er i henhold til lovforslaget at dæmme op for et skred i sondringen mellem den skattemæssige status som lønmodtager og selvstændigt erhvervsdrivende, som Skatterådets afgørelse i SKM2015. 729. SR ses som udtryk for. I denne afgørelse fandt Skatterådet, at nye kapitalejere i et skattemæssigt transparent partnerselskab kunne anses for selvstændigt erhvervsdrivende, uanset størrelsen af den andel, der blev erhvervet og uanset risiko. Lovændringen er særligt relevant for store advokat-, revisions- og konsulentvirksomheder, der drives i et skattemæssigt transparent selskab (f.eks. et I/S eller et P/S) og som har et stort antal af minoritets ejere i form af partnerne i virksomheden - hvis de ikke har ledelsesbeføjelser og ikke har en risiko som en selvstændig erhvervsdrivende.

Erhvervelsen af en andel i en skattetransparent enhed er ikke et tilstrækkeligt kriterium ved vurderingen af, om man driver selvstændig erhvervsvirksomhed i et skattemæssigt transparent selskab. Der skal foretages en samlet konkret vurdering af kriterierne for, om der er tale om selvstændig erhvervsvirksomhed.

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

Når virksomheden drives i f.eks. et I/S, 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 enkeltes indflydelse i virksomheden og 2) omfanget af den økonomiske risiko, som den enkeltes deltagelse indebærer, herunder vederlagsform. Der henvises til SKM2018. 248. SR, SKM2018. 475. SR, SKM2018. 580. SR og SKM2019. 519. SR og SKM2019. 520. SR.

Der er tale om en sammenvejning af indflydelse og økonomisk risiko. Der henvises f.eks. til SKM2018. 580. SR, hvor en partner udenfor for virksomhedens bestyrelse og direktion "måtte anses for kun at have en vis indflydelse" (1 ud af 60-90 partnere), men dette kriterium var ikke i sig selv diskvalificerende for, at spørger kunne anses for selvstændigt erhvervsdrivende, såfremt andre kriterier mere klart talte for dette resultat.

Efter vores opfattelse udgør selve driften af en virksomhed af den omhandlede type utvivlsomt selvstændig erhvervsvirksomhed, jf. i nærmere detaljer nedenfor. Det gælder uanset om større aktiver og lokaler er leaset/lejet. Der henvises i den forbindelse til SKM2018. 475. SR, hvor Skatterådet bekræftede, at der forelå selvstændig erhvervsvirksomhed. Vedrørende de mere generelle karakteristika for virksomheden fremgik at:

- Forretningen drives i et nyt I/S, der overtager driften ved påbegyndelsen af samarbejdet.
- De større aktiver, herunder goodwill, er ejet uden for I/S'et og stilles til rådighed herfor som en iboende del af aftalegrundlaget.
- Aktiviteten og visse driftsaktiver ejes i I/S'et.
- I/S'et indebærer i sin natur ubegrænset hæftelse for tab dvs. fuld tabsrisiko. Herunder er det i I/S kontrakten reguleret, at hæftelse for underskud inter partes bæres i forhold til ejerandel.
- I/S-kontrakten indebærer, at såfremt der et positivt resultat til fordeling, knyttes resultatfordelingen forlods til nettoomsætning, hvorefter resultatfordeling sker efter ejerandel. Der er ikke nogen garanteret resultatandel eller anden økonomisk sikkerhed.
- Arbejdsinteressenter ejer deres virksomhed i ApS-regi, og etablerer sammen et I/S, der viderefører virksomheden.

Det bemærkes for en god ordens skyld, at Spørger ikke anses for lønmodtager i virksomheden i henhold til ansættelsesretlig lovgivning, herunder ferieloven, barselslovgivning og funktionærloven.

Det kan på bedste vis illustreres af den nuværende økonomiske situation med COVID-19, som påvirker den enkelte virksomheds resultat og dermed Arbejdsinteressentens resultatandel - også i langt videre grad end en provisionsansat i virksomheden.

COVID-19 har indtil videre betydet, at omsætningen i marts 2020 blev tæt på halveret sammenlignet med marts 2019 og at omsætningen i april 2020 udgjorde ca. 17 % af omsætningen i april 2019. For maj 2020 budgetteres på nuværende tidspunkt med ca. 60 % af samme måneds omsætning sidste år.

Her står Arbejdsinteressenten som så mange andre selvstændige med det faktum, at lønninger, husleje og alle de vanlige omkostninger tikker ind, mens der ikke er nogen omsætning eller blot en væsentligt reduceret omsætning. Er der ikke noget resultat, er der ikke en resultatandel til Arbejdsinteressenten uanset, at Spørger resten af året udfører arbejde for alle de kunder, Spørger kan skaffe til virksomheden. Det er også Arbejdsinteressenten, der efter ejerandel skal bære et underskud.

Arbejdsinteressentens indflydelse i Interessentskabet

Helt centralt for vurderingen af en selvstændig erhvervsdrivende er instruktions- og ledelsesbeføjelsen.

Det er Arbejdsinteressenten, der leder virksomheden og dens medarbejdere. Arbejdsinteressenterne udgør altid Interessentskabets direktion og har også kontraktligt den direkte instruktionsbeføjelse over personalet, der er ansat som lønmodtagere i Interessentskabet. Tilsvarende er det Arbejdsinteressenten, der er

ansvarlig for ansættelse af alt personalet. Dette fremgår klart af pkt. 3 i I/S-kontrakten som angivet ovenfor.

Derudover fremgår det udtrykkeligt af I/S-kontraktens pkt. 3.2, at der er tale om almindeligt stemmeflertal efter ejerandele. Eftersom Arbejdsinteressenterne besidder 51 % af ejerandelene, er det Arbejdsinteressenten, som har den bestemmende indflydelse i Interessentskabet.

Der kan fx henvises til Skatterådets bindende svar i SKM2019. 125. SR, hvori Skatterådet fandt, at en advokats deltagelse i et advokatpartnerselskab med seks partnere måtte anses for værende selvstændig erhvervsvirksomhed. Skatterådet lagde særlig vægt på, at vedkommende udøvede reel indflydelse på virksomhedens overordnede beslutninger, og at denne indflydelse - blandt andet som følge af det begrænsede antal deltagere i virksomheden - er ganske betydelig. Skatterådet henviste i den forbindelse ligeledes til, at det af forarbejderne til ligningslovens § 4 også fremgår, at den enkeltes indflydelse i virksomheden alt andet lige vil være større i en virksomhed med få ejere end i en virksomhed med mange ejere (se lovforslag nr. 194 af 26. april 2017, bemærkninger til § 1, s. 6).

Endvidere bemærkes, at det i praksis normalt ikke er for medlemmerne i bestyrelse og direktion, der rejses tvivl om indflydelse, men derimod for de deltagere, der ikke udfylder en sådan overordnet ledelsesrolle i virksomheden. Der henvises fx til SKM 2018.579. SR og SKM2018. 580. SR.

I SKM2011. 155. SR tog Skatterådet stilling til, om et interessentskab kunne overføre hele sit overskud som overskudsandel til interessenterne uanset, at disse var personligt ejede selskaber, med den virkning, at overskuddet alene beskattes hos interessenterne forholdsmæssigt til den enkelte interessents andel af overskuddet. I den konkrete sag var der 19 anpartsselskaber, der hver var ejet af en partner, hvor partneren via sit selskab stiller sin arbejdskraft til rådighed for fællesskabet.

For så vidt angår Arbejdsinteressenterne er det værd at bemærke, at der blot er mellem en og tre personer, der gennem et anpartsselskab eller personligt ejer i alt 51 % af Interessentskabet. Derfor er der ikke tale om, at Arbejdsinteressenterne ejer små ejerandele med begrænset indflydelse. Det er derimod 1-3 personer, der udgør direktionen og sidder med den bestemmende indflydelse og som ikke er underlagt andres instruktionsbeføjelse. Til sammenligning henvises til omtalen af store advokat- og revisionsselskaber i forbindelse med den nye ligningslovs § 4, jf. lovforslag nr. 194 af 26. april 2017, bemærkninger til § 1, s. 5.

Dette understreges også af, at størstedelen af ejer- og stemmerettigheder besiddes af Arbejdsinteressenterne samt af I/S-kontraktens punkt 3-4, hvor det klart fremgår, at Arbejdsinteressenterne varetager ledelsesbeføjelserne i interessentskabet, og at Arbejdsinteressenterne ved simpelt stemmeflertal har det sidste ord, ligesom der efter Spørgers opfattelse ikke er andre klausuler i I/S-kontrakten, der effektivt indskrænker Arbejdsinteressenternes reelle bestemmelsesret for så vidt angår interessentskabets virksomhed.

SKM2019. 462. SR vedrører en tandlægeklinik, hvor tandlægeinteressenter tilsammen ejede 51 % af kapitalen i et interessentskab, hvori tandlægeklinikken drives. De resterende 49 % ejedes af "Hovedinteressenten". I den konkrete sag varetog Arbejdsinteressenter den daglige drift af Interessentskabet ligesom de tandlægefaglige beslutninger ligger hos Arbejdsinteressenter ifølge interessentskabskontrakten, jf. dog nedenfor om ansættelse og afskedigelse af personale m.v.

Imidlertid var Hovedinteressenten af hensyn til tandlægekæden berettiget til at træffe beslutninger, der var væsentlige eller har vidtrækkende betydning for den samlede kæde. Hovedinteressenten var således berettiget til at fastsætte den overordnede strategi for tandlægekæden, planlægge og forestå markedsføringen, opkøb af yderligere tandlægeklinikker mv. Hovedinteressentens enekompetence var således rettet mod de

beslutninger, der træffedes som følge af, at Interessentskabet indgik i en kæde. Det fremgik således af Interessentskabskontrakten i SKM2019. 462. SR, at:

"Alle beslutninger om dispositioner og transaktioner af væsentlig eller vidtrækkende betydning for interessentskabet som udgangspunkt alene vedtages efter drøftelser mellem parterne, men Hovedinteressenten er dog berettiget til at træffe beslutninger om dispositioner og transaktioner af væsentlig eller vidtgående betydning alene".

Der oplistes i interessentskabskontrakten en lang række eksempler på beslutninger, hvor Hovedinteressenten i sidste ende kan træffe beslutning ved uenighed mellem parterne, herunder om ændring af interessentskabets strategi, markedsføring, ansættelse og afskedigelse af interessentskabets personale.

Dette aftalesæt indebærer kontrol og konsolidering, dvs. tandlægekæden fremstår regnskabsmæssigt som en koncern og kan konkurrenceretligt aftale priser m.v. på tværs af klinikker uden at komme i konflikt med kartelregler m.v.

Aftalemodellen er et helt andet aftalesæt i denne anmodning om bindende svar.

I SKM2019. 462. SR fandt Skatterådet, at Tandlægeinteressenten, som selskabsdeltager i et I/S, måtte anses for lønmodtagere efter ligningslovens § 4. Skatterådet lagde særlig vægt på, at spørgerne måtte anses for at være underlagt hovedinteressentens instruktionsbeføjelse bl.a. med henvisning til ovenstående bestemmelser i interessentskabskontrakten.

Det er værd at fremhæve, at Spørgers indflydelse er væsentlig anderledes fra faktum i SKM2019. 462. SR, da Spørger i henhold til I/S-kontraktens pkt. 3.1 sammen med de øvrige Arbejdsinteressenter er berettiget til at træffe beslutninger i forhold til ethvert spørgsmål vedrørende arbejdsmæssig, faglige og kvalitetsmæssige forhold, hvor den pågældende Interessent har kunderelationen.

Derudover fremgår det af interessentskabskontrakten pkt. 3.2, at alle øvrige beslutninger søges afklaret i enighed, men at der ved manglende enighed træffes beslutning med almindeligt stemmeflertal efter ejerandele.

Hvor Hovedinteressenten utvivlsomt udøver bestemmende indflydelse i SKM2019. 462. SR, er det Spørger og de øvrige Arbejdsinteressenter, der i nærværende sag udøver bestemmende indflydelse og dermed har den reelle indflydelse, som kræves i relation til ligningslovens § 4.

I SKM2019. 462. SR lægger Skatterådet også vægt på, at tandlægeinteressenterne i tilfælde af opsigelse fra Hovedinteressentens side har pligt til at sælge deres ejerandel i interessentskabet til Hovedinteressenten. I den sammenhæng skal det nævnes, at efter pkt. 14.1 i interessentskabskontrakten har Arbejdsinteressenten - eller sammen Arbejdsinteressenterne - mulighed for at drive virksomheden videre, hvis Kapitalinteressenten opsiges samarbejdet. I en sådan situation skal Arbejdsinteressenterne overtage aktiverne og kan således overtage hele ejerskabet virksomheden.

Faktum i SKM2019. 462. SR adskiller sig endvidere fra Spørgers sag, idet Hovedinteressenten i førstnævnte sag har en ret til at købe tandlægeinteressenternes ejerandele i interessentskabet, såfremt reglerne for ejerskab af tandlægeklinikker ændres således, at personer, der ikke er tandlæger kan eje tandlægevirksomheder. Interessenterne i SKM2019. 462. SR vil så i givet fald blive tvunget til at sælge deres ejerandele. En lignende bestemmelse, der underminerer Arbejdsinteressenternes reelle indflydelse findes ikke i Spørgers interessentskabskontrakt.

Endvidere er det værd at fremhæve, at det ikke bør tillægges nævneværdig betydning, at Kapitalinteressenten har erhvervet kundefortegnelse og visse driftsmidler fra den tidligere virksomhedsejer og som en del

af kontrakten stiller disse aktiver til rådighed for interessentskabet. Det er set i SKM2018. 475. SR, og det er i øvrigt ikke usædvanligt i mange andre brancher, at driftsrelevante aktiver, herunder IP, mod betaling stilles til rådighed frem for at ejes af den juridiske enhed, hvori driftsaktiviteten udøves.

Det er Arbejdsinteressenterne, der har den fulde instruktionsret og forestår ledelsen af virksomheden.

Med Arbejdsinteressenternes ledelses- og instruktionsbeføjelser samt den samlede 51 % kontrollerende ejerandel og bestemmende indflydelse anses kriteriet om instruktions- og ledelsesbeføjelse ved vurderingen af, om Arbejdsinteressenten er selvstændigt erhvervsdrivende derfor for opfyldt. Arbejdsinteressenten indtager en position i Interessentskabet, der entydigt indebærer indflydelse på virksomhedens beslutninger - som medejer, direktør og daglig leder i driften af virksomheden.

Arbejdsinteressentens økonomiske risiko.

Ud over omfanget af den enkeltes indflydelse i virksomheden, skal den enkelte deltager have en reel økonomisk risiko for at kunne anses for selvstændigt erhvervsdrivende. Som anført i praksis fra Skatterådet er det en gradueret vurdering, hvor begrænset indflydelse øger krav til økonomisk risiko, jf. f.eks. SKM2018. 580. SR, og vice versa. Her taler vi et medlem af direktion i virksomheden, Interessenter med kontrollerende indflydelse, og der bør skulle meget til for ikke at anse selskabsdeltageren for selvstændigt erhvervsdrivende.

Det fremgår af forarbejderne til den nye ligningslovs § 4, jf. lovforslag nr. 194 af 26. april 2017, at deltagerens vederlæggelse skal afhænge af selskabets overskud, ligesom deltageren skal dække eventuelle tab. Det er i den forbindelse afgørende at der ikke er garanteret noget minimumsvederlag.

Som angivet ovenfor regulerer I/S-kontraktens punkt 6 deling af resultat til Arbejdsinteressenterne. Resultatet fordeles efter en vandfaldsbestemmelse, hvor Interessenten, hvis der er et positivt resultat, først erlægges med en forlods resultatandel svarende til xx % af Arbejdsinteressenternes nettoomsætning, dernæst betales de yy % efter punkt 6.4.3 til Kapitalinteressenten. Resultat derudover fordeles efter ejerandel 51 %/49 %.

Interessentskabets resultat kan være nul eller negativt, når de samlede omkostninger overstiger eller har samme niveau som nettoomsætningen. Det kunne skyldes kundekrav eller blot en dårlig drift, hvor der ikke er en indtjening, efter alle udgifter og krav er dækket.

I tilfælde af et positivt resultat, oppebærer Arbejdsinteressenten først de xx %, hvilket nogenlunde svarer til honorering, hvis Spørger var provisionslønnen i branchen. Spørger oppebærer imidlertid også ret til resultat efter ejerandel, ligesom Spørger har risikoen for vigende resultater og tab, jf. nedenfor.

Såfremt omkostninger til medarbejdere, husleje, materialer, tab på debitorer m.v., herunder krav mod interessentskabet, indebærer, at der ikke er et positivt resultat i interessentskabet, vil der ikke være et resultat til fordeling blandt Arbejdsinteressenterne. Dette betyder derfor, at jo flere kunder i virksomheden, og større omsætning Arbejdsinteressentener skaber, jo højere resultatandel til Arbejdsinteressenterne.

Der henvises til I/S-kontraktens punkt 2.1, som er ejerandelene på 51/49 %. Lykkes det parterne at generere resultat udover 6.4.1-3, fordeles sådant resterende resultat efter nævnte ejerandele.

I/S-kontraktens resultatfordelingsbestemmelse/"vandfaldet", fastsætter alene hvordan Interessentskabets resultatet skal fordeles. Kontrakten indeholder ikke et garanteret eller sikret vederlag til en eller flere interessenter. Såfremt Arbejdsinteressenten (og/eller dennes ansatte) ikke er i stand til at generere tilstrækkelig omsætning i virksomheden, henholdsvis styre udgifterne, vil der ikke være det ønskede resultat at fordele mellem Arbejdsinteressenterne. Såfremt der ikke vil være et tilstrækkeligt resultat til at dække

de xx %, vil Arbejdsinteressenten alene få en så stor andel af resultatet, der er dækning til. Dette følger direkte af vandfaldsbestemmelsen. Det er Arbejdsinteressenterne, der tilrettelægger arbejdet i virksomheden og har ansvaret for at generere tilstrækkelig omsætning i virksomheden, ligesom en effektiv driftstilrettelæggelse og niveauet for omkostninger, fastlægges af Arbejdsinteressenten. Kapitalinteressenten har, som nævnt, ingen instruktionsbeføjelser over for Arbejdsinteressenterne.

I tilfælde af et negativt resultat, et erstatningskrav eller et krav fra en leverandør, bliver I/S-kontraktens punkt 7 vedrørende hæftelse afgørende. De aftalte hæftelsesforhold medfører, at Arbejdsinteressenten og Kapitalinteressenten hæfter direkte, solidarisk og personligt. Det vil sige Arbejdsinteressenten kontraktuelt hæfter på lige vilkår med Kapitalinteressenten for eventuelle krav, der måtte blive rettet mod Interessentskabet. Arbejdsinteressenten hæfter således for krav rettet mod interessentskabet. Inter partes hæfter interessenterne for tab og krav mod interessentskabet efter ejerandel.

Arbejdsinteressenterne er ikke garanteret et minimumsvederlag, resultatet afhænger af den samlede virksomhed og der er således heller ikke et minimum eller maksimum for resultatet. Arbejdsinteressenternes udkomme afhænger helt af præstationer i virksomheden.

Det følger af praksis om selvstændig erhvervsvirksomhed, at varierende indtægter ikke i sig selv er ensbetydende med, at tilstrækkelig økonomisk risiko påtages, jf. f.eks. SKM2011. 718. LSR, hvor en speciallæge ansat som konsulent på et privathospital blev anset som lønmodtager på trods af meget varierende patienttilgang og dermed meget varierende honorar. Der henvises også til Østre Landsrets dom i SKM2007. 35. ØLR om en historiker, der udøvede forfatter- og foredragsvirksomhed, og som ikke blev anset for at være selvstændig erhvervsdrivende, idet der var tale om en bibeskæftigelse uden selvstændig økonomisk risiko.

I SKM2014. 846. ØLR (som senere er ubestridt vedrørende dette spørgsmål i SKM2015. 717. HR) om lægevirksomhed i et kapitalselskab, blev der imidlertid ved spørgsmålet om rette indkomstmodtager lagt vægt på, at vederlaget for arbejdet havde karakter af en fast månedsløn.

I den pågældende sag ejede en speciallæge via et holdingselskab en klinik, Y A/S, hvor han også var beskæftiget. Speciallægens honorar blev betalt til et speciallægeselskab, X ApS, som speciallægen også ejede personligt. SKAT fik ved Landsretten medhold i, at speciallægen personligt var rette indkomstmodtager af de samlede honorarer, idet det blev lagt til grund, at arbejdet var ydet for personligt arbejde i tjenesteforhold. Landsretten lagde vægt på, at der var tale om en løbende arbejdsydelse, som havde karakter af fuldtidsbeskæftigelse og med aftalt opsigelsesvarsel. Der blev endvidere lagt vægt på, at vederlaget for arbejdet havde karakter af en fast månedsløn, og at selskabet, der udbetalte vederlaget, havde afholdt omkostningerne i forbindelse med arbejdets udførelse, således at arbejdet blev udført for det udbetalendes regning og risiko. Landsretten fandt derfor, at arbejdet udført af lægen skattemæssigt var udført af lægen som lønmodtager, hvorfor lægen personligt var rette indkomstmodtager. Sagen blev senere anket til Højesteret, SKM2015. 717. HR, men her var spørgsmålet om rette indkomstmodtager ubestridt.

Faktum i de ovenfor refererede afgørelser adskiller sig fra Arbejdsinteressentens faktiske forhold, pga. Arbejdsinteressentens indflydelse, men tillige omfanget af Arbejdsinteressenternes økonomiske risici både for så vidt angår indkomst, efter betaling af medarbejdere, husleje og andre driftsomkostninger, samt risiko for tab og krav fra I/S'ets kunder, leverandører, medarbejdere m.v., herunder i kraft af Arbejdsinteressenternes hæftelse. Det bemærkes, at der i Interessentskabet er meget få deltagere at dele risici med. Det gælder almindelige forretningsmæssige risici (tab af kunder, medarbejdere, tekniske problemer m.v.) men rummer også ansvar for anvendte arbejdsmetoder og -materialer.

Interessentskabet er endvidere entydigt Arbejdsinteressenternes hovedbeskæftigelse, for Spørger den fulde erhvervsaktivitet.

I Skatterådets bindende svar offentliggjort i SKM2019. 125. SR fremhæves som også nævnt ovenfor, der omhandlede en advokats deltagelse via sit anpartsselskab i et advokatpartnerselskab, hvor indtjening er en direkte funktion af sager og timer. I forhold til advokatens hæftelse bemærkede Skattestyrelsen, senere tiltrådt af Skatterådet, at den pågældende advokats økonomiske risiko måtte - set på baggrund af den begrænsede deltagerkreds og virksomhedens organisering - anses for tilstrækkelig.

Arbejdsinteressenternes risikoeksponering adskiller sig således også fra faktum i SKM2011. 718. LSR, hvor speciallægen alene var eksponeret over for større eller mindre patienttilgang og ikke i øvrigt har båret en økonomisk risiko, som er karakteristisk for selvstændigt erhvervsdrivende.

SKM2012. 472. SR omhandler A, som er lønnet medarbejder i sit anpartsselskab, som er hans eneste arbejdsgiver. Anpartsselskabet drev kosmetisk plastikkirurgi på forskellige hospitaler og klinikker i Danmark, men det kunne også komme på tale at operere i udlandet. Anpartsselskabet havde tidligere fungeret som holdingselskab for et selskab, der drev et privathospital, der på tidspunktet for de relevante indkomstår, er lukket. A har fortsat sit virke på to andre privathospitaler, som han har skriftlige aftaler med.

Skatterådet fandt efter en konkret vurdering, at lægen kunne anses for selvstændig erhvervsdrivende i relation til arbejdet, der blev udført på de to privathospitaler. Der blev lagt vægt på, at lægen tidligere havde arbejdet som selvstændig erhvervsdrivende, da han var ejer af et tredje privathospital, og at det var denne virksomhed, han havde ført videre. Der blev endvidere lagt vægt på, at denne virksomhed var spørgers hovederhverv. Slutteligt blev der lagt vægt på, at lægen i høj grad skaffede sine patienter, idet langt de fleste af lægens patienter, var tidligere patienter eller havde fået ham anbefalet, og patienterne henvendte sig derfor til de hospitaler, hvor de vidste, at han opererede.

Som det ses i SKM2012. 472. SR fører den enkelte Arbejdsinteressent sin virksomhed videre i Interessentskabet, og Arbejdsinteressenten var tilsvarende selvstændig erhvervsdrivende før indtræden i Interessentskabet. Endvidere kan det lægges til grund, at størstedelen af Interessentskabets kunder, er kunder Arbejdsinteressenten har tiltrukket, som hidtil blev var kunder i virksomheden før indtræden i Interessentskabet, ligesom Arbejdsinteressenten er ansvarlig for tiltrækning af nye kunder. Endeligt er arbejdet i virksomheden Arbejdsinteressentens hovederhverv, både før og efter indtræden i interessentskabet - for Spørger fuldtidserhverv.

Resultatfordelingen, der tilfalder Arbejdsinteressenterne, må siges at adskille sig væsentligt herfra. Den ligner mere resultatfordelingen mellem rådgivere, revisorer og advokater, idet denne er direkte afhængig af Arbejdsinteressenternes evne til at tiltrække kunder til virksomheden og skabe overskud, herunder overskud i et omfang, der deles efter ejerandele (6.4.4). Dertil kommer, risikoen for tab og hæftelsen båret af Arbejdsinteressenten. Endelig bemærkes, at der, før der kan oppebæres en resultatandel, skal betales lønninger til 18 medarbejdere, husleje og driftsomkostninger i øvrigt. Er der ikke et positivt resultat, er der ingen tilskrivning på Arbejdsinteressentens kapitalkonto. Er der tab hæfter Arbejdsinteressenterne tilsvarende efter ejerandel.

I SKM2019. 462. SR oppebæres slet ikke resultatandel som ejer efter ejerandel, ligesom der ikke betales en normalt fast beregnet betaling for leje/leasing af udstyr m.v. Til sammenligning vægter Spørgers kontrakt på disse punkter yderligere i retning af selvstændigt erhverv.

I relation til Spørgers økonomiske risiko er det også relevant at fremhæve det lån, hun har ydet til Holdingselskabet, der er deltager i interessentskabet. Lånet er ydet af Spørger personligt til Holdingselskabet,

således at kapitalen indgår som ekstra hæftelse i virksomheden. Af relevant praksis i den henseende kan henvises til SKM2018. 580. SR, hvori Skatterådet fandt, at en partners indskudte ansvarlige lånekapital i et rådgivningspartnerskab, hvor den pågældende partner alene havde krav på at få tilbagebetalt sit krav (fordring) på den ansvarlige lånekapital i tilfælde af partnerselskabets konkurs efter, at de almindelige kreditorer var blevet fyldestgjort, betød, at den pågældende partners ansvarlige lånekapital til partnerselskabet var forbundet med en sådan risiko, at den ansvarlige lånekapital skulle medregnes i vurderingen af partnerens økonomiske risiko.

Den enkelte partners andel af det samlede resultat var i SKM2018. 580. SR i høj grad afhængig af, hvor god en forretning den enkelte kapitalejer havde drevet (salg af timer) det enkelte år inden for rammerne af partnerskabet. Skatterådet fandt, at henset til, at den enkelte partners vederlæggelse afhang af resultatet (over- eller underskud) i partnerskabet og at den enkelte partner ikke var garanteret et minimumsvederlag, da måtte den enkelte partner anses for at have en reel økonomisk risiko som deltager i partnerskabet.

I SKM2018. 580. SR var det Skatterådets opfattelse, at spørger mest nærliggende måtte anses for selvstændig erhvervsdrivende, fordi der var en række forhold, der mest tungtvejende talte for dette resultat. Der blev ved vurderingen lagt vægt på, at spørger måtte anses for kun at have en vis indflydelse i G1 P/S, men at dette kriterium ikke i sig selv var diskvalificerende for, at spørger kunne anses for selvstændigt erhvervsdrivende, såfremt andre kriterier mere klart talte for dette resultat. Skatterådet havde som nævnt ovenfor 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 indkomstmotager af overskudsandelen i G1 P/S.

I SKM2019. 234. SR anføres om betydningen af lån:

"Spørger har et kapitalindskud i partnerselskabet for xxx.xxx kr., og han er forpligtiget til at yde et ansvarligt lån på x.xxx.xxx kr.... Der er ikke nærmere oplyst om det ansvarlige låns placering som gældspost, men hvis lånet står tilbage for andre kreditorer i tilfælde af konkurs vil det kunne medregnes i den økonomiske risiko, jf. SKM2018. 580. SR. Skattestyrelsen har derfor lagt til grund, at der med ansvarligt lån er tale om et lån, der reelt er uopsigeligt i en længere periode, og at spørger i tilfælde af P/S'ets konkurs alene har krav på at få tilbagebetalt sit krav på den ansvarlige lånekapital efter de almindelige kreditorer er blevet fyldestgjort. Spørger har således en hæftelse på x.xxx.xxx kr., hvilket efter Skattestyrelsens opfattelse taler for at spørger har en vis økonomisk risiko.

Om vederlæggelse er oplyst, at der er udarbejdet et pointsystem, og at der på baggrund af dette beregnes en forventet overskudsandel, og at der af denne udbetales de 75 % mens de 25 % indestår til regulering, hvis der skulle fremkomme et mindre overskud end beregnet. Skattestyrelsen lægger til grund, at spørgers løbende aflønning beregnet på baggrund af 75 % af et forventet overskud i partnerselskabet alene er en foreløbig aflønning, som vil blive reguleret senere såfremt spørger ikke realiserer en faktisk overskudsandel på 75 % af det forventede overskud. Skattestyrelsen lægger således til grund, at det ikke er en garanteret mindsteløn, hvilket er et blandt flere momenter, der taler for at spørger skal anses for selvstændigt erhvervsdrivende.

Når der henses til, at spørger via sit holdingselskab får en hæftelse i H1 på xxx.xxx kr., at spørger via sit holdingselskab yderligere indskyder x.xxx.xxx kr. i ansvarlig lånekapital i H1, at spørgers vederlæggelse vil afhænge af resultatet (over- eller underskud) i H1, og at spørger efter det oplyste ikke er garanteret

et minimumsvederlag, må spørger efter Skattestyrelsens opfattelse anses for at have en reel økonomisk risiko som deltager i H1".

Ses alene på beregningen af resultatandel, når det er lykkedes at skabe et samlet godt resultat i virksomheden, lægges i SKM2019. 462. SR vægt på at modellen beregningsteknisk ligner lønnen for en ansat tandlæge. Det er korrekt, fordi vederlæggelse afspejler, hvor mange timer, der er solgt til kunder. Dette gør sig imidlertid helt tilsvarende gældende for advokater og revisorer i SKM2019. 234. SR og SKM2018. 580. SR, hvor timesalg også er en styrende faktor for honorering, og hvor det også gælder, at modellen for honorering af løn- og ejerpartnere følger meget identiske principper.

Den afgørende forskel i at være ejer- og være en senior ansat er for alle tre erhverv, advokater, revisorer og tandlæger, risikoen i perioder, hvor det ikke går godt - og en markant forskel i indflydelse, hvor tandlægerne har markant mere indflydelse på ledelsen af virksomheden, udgør direktionen m.v.

Sammenfattende gælder der om Arbejdsinteressenternes økonomiske risiko

1. Modsat en ansat bærer Arbejdsinteressenten en betydelig risiko - netop fordi Arbejdsinteressenten ikke er garanteret resultatfordeling, dvs. Arbejdsinteressenten har risikoen på de driftsmæssige resultater. Hvis der er et negativt resultat, oppebærer Arbejdsinteressenten ingen resultatandel. Der oppebæres resultatandel afhængigt af indsats og evnen til at tiltrække kunder i butikken.
2. Arbejdsinteressenten bærer hæftelsen for tab og forpligtelser i I/S-kontrakten - en forpligtelse Arbejdsinteressenten ikke kan frigøre sig fra ved opsigelse, udtræden m.v.
3. Der oppebæres overskud for hele virksomheden i det omfang, der genereres et resultat til fordeling efter ejerandele (6.4.4).
4. Arbejdsinteressenten har ikke de samme lønmodtagerrettigheder som en ansat i henhold til lovgivningen har, herunder sikring af adgang til løn og beskyttelser samt eksempelvis, løn under sygdom, feriegodtgørelse, løn under barsel, betaling ifm. konkurrenceklausul, dækning ifm. konkurs mv.
5. Arbejdsinteressenten har en betydelig økonomiske risiko ved efterstillet lånefinansiering.
6. Arbejdsinteressenten - qua sin status som ejer og sin bestemmende indflydelse (personale, omkostninger, effektivitet) og instruktionsret - styrer og er ansvarlig for økonomien i virksomheden som nærmere underbygget nedenfor og oppebærer ret til overskudsandel efter ejerfordeling ift. vandfaldet.

Således ses der efter praksis ikke at være grundlag for, at en interessent med en fulde ledelses- og instruktionsbeføjelse og en økonomisk risiko med hæftelse for tab og underskud og som har ydet et subordineret lån, ikke skulle anerkendes som selvstændig erhvervsdrivende. Det ses med praksis og lovforarbejderne til ligningslovens § 4 anerkendt, at virksomhed med ovenstående karakteristika anses for selvstændig erhvervsvirksomhed.

Med Højesterets dom i TfS 1998, 485 blev substitutionsprincippet underkendt. Det er derfor i dag muligt at drive sin selvstændige erhvervsvirksomhed gennem et selskab som alternativ til at drive erhvervsvirksomhed som en personligt ejet virksomhed. Der henvises seneste til Skatterådets redegørelse i SKM2019. 335. SR.

Når virksomheden grundlæggende anses for selvstændig erhvervsvirksomhed, under egen instruktion, er det vedkommendes eget valg, hvorledes virksomheden mest hensigtsmæssigt drives og organiseres, - i selskabsform eller personligt, herunder om personen ønsker at anvende virksomhedsordningen, når betingelserne herfor i øvrigt er opfyldt. Således har Spørger som selvstændigt erhvervsdrivende valgt at organisere sig med et ApS.

Om udtrædelse

Spørger er ung og kunne således meget vel være en af dem, der i 25-30 år driver virksomhed i interessentskabet, herunder gør brug af alle de til virksomheden hørende aktiver, herunder goodwill.

Når Spørger på et senere tidspunkt udtræder af samarbejdet, f.eks. ved pensionering, tager Spørger sit opsparede overskud (kapitalkontoen) med ud. Kapitalkontoen afspejler den løbende drift, der passerer hen over resultatopgørelsen, herunder også reguleringer på varelager, debitorer mv. Arbejdsinteressenter har således, som det er praksis i liberale erhverv, adgang til den værditilvækst, som er genereret i Interessentskabet, mens de er erhvervsaktive.

Henses til forarbejderne til ligningslovens § 4, er fokus her de store advokat-, revisions- og konsulent-virksomheder, der drives i et skattemæssigt transparent partnerselskab, og som har et stort antal af minoritetsejere med begrænset indflydelse og risiko, mens lovforslaget ikke er et opgør med, at man aftalemæssigt regulerer udtræden, herunder at der ikke betales for goodwill ved udtræden. Dette er derimod en forretningsmæssigt begrundet og sædvanlig måde at sikre virksomheden på, ligesom erhvervslivet selv tilrettelægger, hvorledes aktiver finansieres, om der gøres brug af leje, leasing eller andre aftaler.

Der henvises til SKM2018. 151. SR, hvori "Skatterådet bekræfter, at salg af A-kommanditistaktier i S P/S på nominelt X fra B ApS til hvert af de eksisterende Holdingselskaber tilhørende aktieejende partnere kan ske på basis af bogførte værdier i S P/S, idet nettoaktiverne medregnes til bogførte værdier på udtrædelsesdatoen og med indregning af den overskudsandel, der selskabsretligt udloddes som udbytte, men som vedrører perioden før et salg." Dette svarer til udtrædelsesmekanismen i kontraktens punkt 14.

Der henvises yderligere til SKM2019. 355. SR, SKM2019. 234. SR og SKM2008. 241. SR, hvorefter forud fastlagt aftaleregulering af vilkår for udtræden mellem parterne, anerkendes skattemæssigt.

Det er ikke usædvanligt med ned til f.eks. tre måneders opsigelse i et partnerskab (se f.eks. SKM2018. 248. SR). I vedlagte I/S-kontrakt kan samarbejdet gensidigt opsiges med seks måneders varsel. Hvis Kapitalinteressenten opsiges samarbejdet, kan Arbejdsinteressenter vælge at overtage virksomheden.

Der henvises til de væsentligste bestemmelser vedrørende udtræden, overdragelse af I/S andel m.v. i interessentskabsaftalens punkterne 14, 15 og 16.

Sammenfattende for en erhvervsmæssige virksomhed som helhed er det vores opfattelse, at Arbejdsinteressenter med deres

- Ledelses- og instruktionsbeføjelser
- Samlede 51 % kontrollerende ejerandel og bestemmende indflydelse
- Betydning for Interessentskabets kundebase, som Arbejdsinteressenter har tiltrukket og som hidtil var kunder i virksomheden, som før indtræden i Interessentskabet
- Økonomiske risiko med et vederlag bestemt af Arbejdsinteressentens evne til at tiltrække kunder og skabe overskud i virksomheden som helhed, herunder til deling efter ejerandele samt risiko for tab
- Særlige risiko vedrørende kundekrav
- Hæftelse for I/S'ets forpligtelser ift. kreditorer, medarbejdere m.v. - en hæftelse Arbejdsinteressenter ikke kan udtræde fra, opsiges el.lign.
- Status som selvstændige, der ikke anses for lønmodtager i henhold til ansættelsesretlig lovgivning, herunder ferieloven, barselslovgivning og funktionærloven.
- Subordinerede lån ydet ind bag hæftelsesbarrieren i Holdingselskabet

skal anses for selvstændig erhvervsdrivende, hvorefter Holdingselskabet kan anses for rette indkomstmodtager.

Spørgsmål 2

Ønsket svar

Ja.

Begrundelse:

Indledningsvis skal det fastslås, at det er vores opfattelse, at Holdingselskabet er rette indkomstmodtager af resultatandele modtaget fra Interessentskabet. Anses imidlertid Spørger, og ikke Holdingselskabet som rette indkomstmodtager af resultatandele i henhold til I/S-kontrakten, skal der tages højde herfor i Spørgers og i Holdingselskabets selvangivelse.

Spørgsmålet om rette indkomstmodtager og trippelbeskatning

(Udeladt, da spørgsmålet er bortfaldet, som følge af svaret på spørgsmål 1)

Skattestyrelsens indstilling og begrundelse

Spørgsmål 1

Det ønskes bekræftet, at Holdingselskabet, der oppebærer resultatandel i henhold til vedlagte interessentskabskontrakt, anses som rette indkomstmodtager.

Begrundelse

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«, mens indkomst (inden overførslen til et selskab) der kan anses for at være indtjent ved selvstændig erhvervsvirksomhed, kan anses for optjent af selskabet.

Som det fremgår af ligningslovens § 4, er deltagelse i et transparent selskab ikke tilstrækkeligt til at anse en deltager for selvstændigt erhvervsdrivende.

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

Denne vurdering foretages blandt andet på baggrund af kriterierne opregnet i cirkulære nr. 129 af 4. juli 1994 om personskattelovens afsnit 3.1.1, som foretager en nærmere afgrænsning af begreberne selvstændigt erhvervsdrivende eller lønmodtager.

Skatterådet har, efter vedtagelsen af ligningslovens § 4, afgjort flere sager vedrørende den skatteretlige kvalifikation af indkomstmodtagere.

I afgørelserne SKM2020. 182. SR, SKM2019. 462. SR, SKM2019. 410. SR, SKM2019. 234. SR, SKM2019. 125. SR, SKM2018. 248. SR, SKM2018. 475. SR, SKM2018. 579. SR, SKM2018. 580. SR og SKM. 2018.621. SR, lagde Skatterådet særligt vægt på følgende kriterier:

1) Omfanget af den enkeltes indflydelse i virksomheden. –2) Omfanget af den økonomiske risiko, som den enkeltes ejerskab indebærer, herunder vederlag, som ejeren oppebærer fra deltagelsen i virksomheden.

Disse kriterier har deres baggrund i lovbemærkningerne til ligningslovens § 4.

Afgørelserne SKM2020. 182. SR, SKM2019. 462. SR og SKM2018. 475. SR vedrører deltagelse i interessentskaber.

Ved besvarelsen har Skattestyrelsen lagt indholdet af den medsendte påtænkte interessentskabskontrakt til grund.

Grundlaget for interessentskabet

Spørger har solgt sin virksomhed til Kapitalinteressenten. Som en del af overdragelsen har Spørger ydet et lån på x.xxx.xxx kr. til Kapitalinteressenten, samt påtaget sig en omsætningsgaranti, idet salgsprisen vil blive reguleret i nedadgående retning, hvis ikke omsætningen holder. Desuden har Spørger påtaget sig at være aktiv deltager i interessentskabet i mindst 3 år efter overdragelsen.

Kapitalinteressenten overfører efter stiftelsen af interessentskabet alle rettigheder og forpligtelser, dvs. lager af forbrugsvarer, medarbejdere, aftaler med tredjemand, igangværende arbejder og øvrige aktiver (den operationelle drift) vederlagsfrit til interessentskabet, jf. virksomhedsoverdragelsesaftalen pkt. 9.1.

Ingen af parterne har derudover foretaget kapitalindskud i interessentskabet. Arbejdsinteressenterne indskyder med andre ord ikke noget i interessentskabet, men stiller deres fulde arbejdskraft til rådighed.

Kapitalinteressenten lejer lokalerne, som virksomheden drives fra, og fremlejer disse til interessentskabet.

Kapitalinteressenten stiller kundekartotek til rådighed for interessentskabet. Interessentskabet betaler årligt 10 % af den bogførte værdi for denne tilrådighedsstillelse.

Kapitalinteressenten stiller driftsmidler til rådighed for interessentskabet. Interessentskabet betaler årligt 5 % af den bogførte værdi for denne tilrådighedsstillelse.

Skattestyrelsen har ikke taget stilling til, om disse vederlag for tilrådighedsstillelse er på armslængde vilkår.

Indflydelse

Indflydelseskriteriet er et væsentligt element i kvalificeringen af en virksomhedsdeltager som enten selvstændigt erhvervsdrivende eller lønmodtager.

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 forholdsomt svarer til øvrige deltagers stemmeret. Deltageren skal udøve sin indflydelse ved f.eks. at have instruktionsbeføjelse over for eventuelle medarbejdere.

Der er desuden anført, at reel indflydelse kan udøves f.eks. ved at have instruktionsbeføjelser overfor ansatte i virksomheden. I vurderingen af indflydelse indgår også, om deltageren er underlagt instruktion og tilsyn fra overordnede i virksomheden, herunder fra et højere ledelseslag eller fra selskabets fælles ledelsesorgan."

Der er 4 deltagere i interessentskabet. Kapitalinteressenten, der er en kapitaldeltager med en 49 % ejerandel, og 3 Arbejdsinteressenter, herunder Spørger, der hver, enten direkte eller via et selskab, har en 17 % ejerandel.

Det fremgår af interessentskabskontrakten, at alle væsentlige fællesanliggende søges afklaret i enighed, og hvis ikke enighed opnås, ved almindeligt stemmeflertal, jf. interessentskabsaftalens pkt. 3.2.

Interessentskabet har ingen bestyrelse, men ledes af en direktion, der skal varetage den daglige drift. Direktionen består af 1-3 direktører, der skal være aktive deltagere i interessentskabet, jf. interessentskabskontraktens pkt. 3.4. Dog er Arbejdsinteressenterne berettiget til at træffe beslutninger vedrørende de faglige og kvalitetsmæssige forhold, hvor Arbejdsinteressenten har kunderelationen, jf. interessentskabskontraktens pkt. 3.1. Spørger er daglig leder af interessentskabet.

Vedrørende beslutningskompetencen er der ingen bestemmelser i interessentskabsaftalen, der tillægger en eller flere af Arbejdsinteressenterne særlige rettigheder/pligter, som gør, at den formelle indflydelse ikke også er den reelle indflydelse på virksomhedens drift. Der er således ingen af deltagerne, der kan træffe beslutninger om virksomhedens drift alene. Dermed er der ikke i interessentskabskontrakten tillagt Kapitalinteressenten særlige rettigheder, der betyder, at Spørger ikke har reel indflydelse på interessentskabets overordnede drift.

Dette i modsætning til Skatterådets afgørelse i SKM2019. 462 SR. Afgørelsen vedrører en situation, hvor der var en kapitalinteressent (med en ejerandel på 49 %) og 2 aktive interessenter (med en samlet ejerandel på 51 %). Interessentskabskontrakten tillagde kapitalinteressenten rettigheder, der fik Skatterådet til at vurdere, at der var tale om, at kapitalinteressenten reelt havde den bestemmende indflydelse. Kapitalinteressenten kunne således alene træffe beslutninger om dispositioner og transaktioner af væsentlige eller videregående betydning. Der var nævnt en række beslutninger af denne karakter, fx strategi, forretningsplan og ansættelse og afskedigelse af personale. Desuden var kapitalinteressenten tillagt arbejdsgiverlignende beføjelser i tilfælde af, at tandlægeinteressenten ikke levede op til de i interessentskabskontraktens beskrevne arbejdsresultater og kundetilfredshed.

Uanset der også i nærværende sag er tale om, at der er en kapitalinteressent, der ejer 49 %, er det Skattestyrelsens opfattelse, at da

- beslutninger træffes i enighed og hvis enighed ikke opnås efter stemmeflertal efter ejerandel, jf. interessentskabskontrakten pkt. 3.2, så har Arbejdsinteressenterne har reel indflydelse, da ingen - heller ikke Kapitalinteressenten kan træffe beslutninger alene,
- der ikke er bestemmelser i interessentskabskontrakten i øvrigt, der tillægger Kapitalinteressenten særlige rettigheder, der betyder reduktion af Arbejdsinteressenternes indflydelse, fx er Arbejdsinteressenterne ikke forpligtet til at sælge deres andel til Kapitalinteressenten, som det var tilfælde i SKM2019. 462. SR.
- at Spørger har instruktionsbeføjelser over ansatte i interessentskabet,

vil Spørger have reel indflydelse på interessentskabets overordnede drift, da indflydelsen svarer til ejerandelen. Dette taler for, at Spørger er selvstændigt erhvervsdrivende.

Økonomisk risiko

Økonomisk risiko er et andet væsentligt element i bedømmelsen af om en deltager er selvstændigt erhvervsdrivende eller lønmodtager. Således vil en høj økonomisk risiko tale for selvstændigt erhvervsdrivende, mens en lav økonomisk risiko vil tale for at deltageren skal anses for lønmodtager.

Økonomisk risiko er uddybet i forarbejderne til ligningslovens § 4, og skal forstås som reel økonomisk risiko. Der skal således være risiko for at få et økonomisk tab og ikke kun risiko for ikke at blive honoreret for sin arbejdsindsats. Det fremgår således:

"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..."

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

Det fremgår af de særlige bemærkninger til ligningslovens § 4, at deltagere i interessentskaber vil som udgangspunkt i højere grad end deltagere i partner- eller kommanditselskaber opfylde kriterierne for at kunne blive anset for selvstændigt erhvervsdrivende, fordi deltagere i interessentskaber - modsat deltagere i partner- eller kommanditselskaber, der alene hæfter begrænset - som udgangspunkt har en personlig, direkte, solidarisk og ubegrænset hæftelse for interessentskabets forpligtelser.

Et interessentskabs kreditorer kan ikke søge sig fyldestgjort hos en fysisk person, der ejer sin andel i et interessentskab via et 100 % ejet kapitalselskab. Kapitalselskabet hæfter derimod for interessentskabets forpligtelser, hvorfor kreditorerne (kun) kan søge sig fyldestgjort i kapitalselskabets værdier. Det er derfor Skattestyrelsens opfattelse, at den økonomiske risiko ved deltagelse i et interessentskab via et 100 % ejet kapitalselskab, ikke skal bedømmes til at være en personlig, solidarisk og ubegrænset hæftelse. Den fysiske person (den ultimative deltager) hæfter i denne situation reelt for interessentskabets forpligtelser med alle værdierne i det 100 % ejede kapitalselskab.

Ved deltagelse i et interessentskab via et selskab, vil den personlige hæftelse derfor være begrænset til værdien i det deltagende selskab. Det er derfor Skattestyrelsens opfattelse, at den økonomiske risiko for en fysisk person, der deltager i et interessentskab via et af personen 100 % ejet aktie- eller anpartsselskab, som udgangspunkt alene vil være hæftelsen knyttet til den fysiske persons andel af det deltagende anpartsselskab.

Spørger har ikke foretaget kapitalindskud i interessentskabet. Spørger har indskudt 600.000 kr., som lån i Holdingselskabet, som hun ejer 100 %. Det er oplyst, at lånet er ydet i 20xx og er uopsigeligt fra spørger i 3 år. Lånet er efterstillet øvrige kreditorer, herunder krav hidrørende fra hæftelsen i I/S'et. Det er ved besvarelsen lagt til grund at der også fremadrettet vil være en økonomisk hæftelse i form af et lån på 600.000 kr.

Skatterådet har i flere afgørelser, bl.a. SKM2018. 580. SR, SKM2019. 125. SR og SKM2019. 234. SR vurderet, at der til den økonomiske hæftelse kunne medregnes ansvarlige lån fra en deltager, via et af deltageren 100 % ejet selskab, til et partnerselskab. Der var tale om lån, der stod tilbage for andre lån, såkaldte ansvarlige lån.

Det er Skattestyrelsens opfattelse, at det lån på 600.000 kr., som Spørger har ydet til Holdingselskabet, og som er efterstillet øvrige kreditorer, herunder krav fra hæftelsen i I/S'et derfor kan medregnes, som en del af Spørgers hæftelse.

Det er en forudsætning, for at kunne anses for selvstændigt erhvervsdrivende, at der er en økonomisk risiko, og Skattestyrelsen har derfor tillagt det afgørende vægt, at der er ydet et lån på 600.000 kr. på de oplyste vilkår, og at dette er udtryk for en reel økonomisk risiko.

Dette taler for, at Spørger anses for selvstændigt erhvervsdrivende.

At Spørger har ydet et lån på x.xxx.xxx kr. til Kapitalinteressenten kan ikke medregnes til den økonomiske risiko. Lånet har ikke direkte tilknytning til driften i interessentskabet, men er et lån til medinteressenten, som led i overdragelse af virksomheden.

I SKM2019. 462. SR indgik det i vurderingen, at de personligt deltagende interessenters aflønning i overvejende grad lignede provisionslønnede tandlæger, og at dette sammenholdt med, at kapitalinteressenten stillede større driftsmidler og goodwill til rådighed, alene mod betaling af overskudsandel, talte for, at de måtte anses for lønmodtagere.

I nærværende sag har Kapitalinteressenten købt virksomheden, og stiller de i interessentskabskontraktens pkt. 4.2 nævnte aktiver til rådighed for interessentskabet.

Kapitalinteressenten indskyder, jf. virksomhedsoverdragelsesaftalens punkt 9, den operationelle drift af virksomheden, og stiller større driftsmidler og kundekartotek (goodwill) til rådighed for interessentskabet mod betaling, jf. interessentskabskontraktens pkt. 4. og pkt. 6.6. Betalingen indgår som en udgift i interessentskabets resultat. Dette er således anderledes end i SKM2019. 462. SR, hvor interessentskabet også betalte for anvendelse af aktiver og goodwill, men betaling for denne anvendelse, skete i form af kædeselskabets overskudsandel, og udgiften fragik derfor ikke i interessentskabets resultat.

I SKM2019. 462. SR blev lagt vægt på, at når kædeinteressenten modtog betaling for at stille aktiver og goodwill til rådighed via sin overskudsandel, ville det resultat, som dannede grundlag tandlægeinteressenten overskudsandel, alt andet lige være højere, end hvis de samlede udgifter indgik i resultatet. Dermed kom kædeinteressenten i højere grad til at bære risikoen ved driften af virksomheden, og der ville derfor med meget større sandsynlig være plads til tandlægeinteressentens overskudsandel/arbejdsvederlag.

Når interessentskabet i nærværende sag betaler for tilrådighedsstillelsen af aktiver og goodwill, vil det resultat, hvoraf overskudsandel til Arbejdsinteressenterne forlods trækkes, i højere grad end i SKM2019. 462. SR, afspejle den reelle drift af virksomheden. Der er lagt til grund, at betaling for brug af aktiver og goodwill sker på markedsvilkår.

Uanset det er Kapitalinteressenten, der ejer goodwill og større aktiver vil dette ikke påvirke interessentskabets resultat til fordel for Arbejdsinteressenternes overskudsandel, og dermed ikke som i SKM2019. 462. SR reducerer Arbejdsinteressenternes risiko ved deltagelsen.

Om vederlæggelse fremgår i interessentskabskontrakten, at et overskud fordeles efter en "vandfaldsmodel":

Af et overskud modtager spørger forlods et beløb svarende til xx % af Spørgers nettoomsætning.

Af det resterende overskud modtager Kapitalinteressenten et beløb svarende til op til yy % af bruttoomsætningen. Heri fratrækkes den modtagne betaling for tilrådighedsstillelse af aktiver og goodwill.

Et eventuelt resterende overskud fordeles efter ejerandel.

Et underskud fordeles efter ejerandel.

Overskudsfordelingen svarer i et vist omfang til modellen i SKM2019. 462. SR. Jf. ovenfor er der dog den forskel, at der i nærværende sag er tale om, at resultatet af driften indeholder alle udgifter, i modsætning til SKM2019. 462. SR, hvor kædeinteressenten kun fik betaling for at stille aktiver og goodwill til rådighed, hvis der var overskud til dette efter tandlægeinteressenten havde fået sin andel.

Overskudsfordelingen sker derfor på et grundlag, der ikke i samme grad, som i SKM2019. 462. SR reducerer Spørgers vederlags- og driftsrisiko ved deltagelse i interessentskabet, hvilket taler for at anse Spørger for selvstændigt erhvervsdrivende.

I SKM2019. 462. SR indgik det også som et element, at kædeinteressenten kunne opsige de personlige interessenter, og at disse alene havde krav på indestående på kapitalkontoen, der bestod af ikke hævet overskud.

I nærværende sag kan Arbejdsinteressenterne med 6 måneders varsel udtræde af interessentskabskontrakten. Dog kan Arbejdsinteressenterne tidligst udtræde efter 3 år. Uanset hvilken af parterne, der opsiger kontrakten, har Kapitalinteressenten ret, men ikke pligt til at anvise en køber. Ved udtræden medtager Arbejdsinteressenten alene indestående på kapitalkontoen. Der medtages ikke goodwill - uanset dette er oparbejdet i interessentskabet. Udtræder Kapitalinteressenten skal det aftales om goodwill medtages.

Isoleret set taler dette imod at anse Spørger for selvstændigt erhvervsdrivende.

I SKM2019. 462. SR fremgik af interessentskabskontrakten, at såfremt det blev muligt ifølge reglerne for tandlægevirksomheder, havde hovedinteressenten ret til at overtage tandlægevirksomheden, og Interessenten ville blive ansat. Der er ikke i nærværende interessentskabskontrakt en tilsvarende mulighed for Kapitalinteressenten for at overtage virksomheden, hvilket også taler for, at Spørger er selvstændigt erhvervsdrivende.

Samlet vurdering.

Henset til at spørger

- har reel indflydelse på de overordnede beslutninger i interessentskabet
- ikke er underlagt instruktionsbeføjelser, men har instruktionsbeføjelser overfor andre
- der ikke indgår elementer i interessentskabskontrakten, der taler for at Spørger reelt deltager på lønmodtagerlignende vilkår
- har ydet et lån på 600.000 kr., der kan medregnes som personlig hæftelse i interessentskabet
- har en aflønning, der er afhængig af interessentskabets resultat - og deltager i underskud efter ejerandel
- har en reel driftsrisiko, da virksomheden har betydelige driftsudgifter

er det Skattestyrelsens opfattelse, at Spørger kan anses for at være selvstændigt erhvervsdrivende, og virksomheden kan dermed også drives via et af Spørger 100 % ejet selskab.

Indstilling

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

Spørgsmål 2

Hvis spørgsmål 1 besvares benægtende.

Det ønskes bekræftet, at Holdingselskabet ikke også beskattes af den indkomst, som Spørger beskattes af (dvs. ikke trippelbeskatning), når der selvangives og udbetales i overensstemmelse med den skattemæssige vurdering af, at Spørger anses for rette indkomstmottager.

Begrundelse

Da spørgsmål 1 er besvaret ja, bortfalder spørgsmålet.

Indstilling

Skattestyrelsen indstiller, at spørgsmål 2 besvares med "bortfalder".

Skatterådets afgørelse og begrundelse

Skatterådet tiltræder Skattestyrelsens indstillinger og begrundelser.

Lovgrundlag, forarbejder og praksis

Spørgsmål 1

Lovgrundlag

Ligningsloven § 4 (indsat ved lov nr. 684 af 8. juni 2017):

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.

Forarbejder

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

"(...)

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 sontringen 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 indkomstuddjævning 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.

(...)

2.1.1. Skatterådets afgørelse i SKM2015. 729. SR

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

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

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

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

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

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

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

Erhvervelsen af blot en ganske beskedne 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.

(...)

2.1.3. Rette indkomstmodtager

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

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

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

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

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

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

2.2. Lovforslaget

Det foreslås at dæmme op for det skred i sontringen mellem den skattemæssige status som lønmodtager og selvstændigt erhvervsdrivende, som Skatterådets afgørelse SKM2015. 729. SR er udtryk for. Skatterå-

det 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 ungeydelse kan minimeres eller helt undgås.

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

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

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

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

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

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

(...)

Bemærkninger til lovforslagets enkelte bestemmelser

Til § 1

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

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

Der er hverken i 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 egentligt 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 udføres helt eller delvist fra lokalerne,
- indkomstmodtagerens erhvervsudøvelse kræver særskilt autorisation, bevilling og lignende, og om indkomstmodtageren har fået en sådan tilladelse,
- indkomstmodtageren ved annoncering, skiltning eller lignende tilkendegiver, at vedkommende er fagkyndig og påtager sig at udføre arbejde af en nærmere bestemt art,
- indkomstmodtageren i henhold til momsloven er momsregistreret, og ydelsen er faktureret med tillæg af moms, og ansvaret for en eventuel ulykke under arbejdets udførelse påhviler indkomstmodtageren.

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

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

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

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

Når virksomheden drives i et skattemæssigt transparent selskab som f.eks. et partnerselskab, er de ovenfor anførte kriterier ikke nødvendigvis i samme grad velegnede i vurderingen af, om den enkelte partner kan anses for selvstændigt erhvervsdrivende. Her vil der normalt ikke være tvivl om, at det skattemæssigt transparente selskab som sådan udøver erhvervsmæssig virksomhed. En advokat- eller revisionsvirksomhed, et reklamebureau eller en arkitektvirksomhed driver således i sig selv erhvervsmæssig virksomhed. Dette gælder uanset valget af organisationsform, og dermed uanset om virksomheden drives i f.eks. et aktieselskab eller et partnerselskab. Det vil normalt også forholde sig sådan, at personalet er ansat i det skattemæssigt transparente selskab og ikke hos den enkelte deltager, at driftsmidler og materialer m.v., der anvendes ved arbejdets udførelse, tilhører selskabet og ikke deltageren, at det er

selskabet, der ejer eller lejer de lokaler, hvorfra virksomhedens udøves, at annoncering for virksomheden sker i selskabets og ikke den enkelte deltagers navn, og at det er selskabet og ikke deltageren, der er momsregistreret. Disse forhold er ikke til hinder for, at den enkelte deltager i et skattemæssigt transparent selskab, kan anses for selvstændigt erhvervsdrivende, idet det følger af transparensprincippet, at de enkelte deltagere ejer en andel af det transparente selskabs aktiver og passiver.

Når en sådan virksomhed drives i et skattemæssigt transparent selskab som f.eks. et partnerselskab, må vurderingen af, om den enkelte ejer kan anses for at være selvstændigt erhvervsdrivende, derfor i særlig grad 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 forholdsvis svarer til øvrige deltagers stemmeret. Deltageren skal udøve sin indflydelse ved f.eks. at have instruktionsbeføjelse over for eventuelle medarbejdere.

At deltageren selv er underlagt andres instruktionsbeføjelse taler imod, at den pågældende kan anses for selvstændigt erhvervsdrivende. Dermed må der også ses på, om den enkelte deltager er underlagt instruktion og tilsyn fra overordnede i virksomheden, herunder fra et højere ledelseslag eller fra selskabets fælles ledelsesorgan. Hvis det er tilfældet, kan den pågældende deltager efter omstændighederne anses for at være underlagt andres instruktionsbeføjelse, hvilket taler for, at den pågældende ikke i forhold

til dette kriterium kan anses for selvstændigt erhvervsdrivende, selvom der ikke foreligger et formelt ansættelsesforhold. Vurderingen tager således udgangspunkt i den enkeltes konkrete indflydelse.

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

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

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

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

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

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

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

(...)

Spørgsmål 4 - L 194 2016-17

Spørgsmål

Under 1. behandling af lovforslaget bemærkede ministeren ifølge den officielle udskrift bl.a., at "Med lovforslaget skal det ikke længere være eneafgørende for, om man bliver anset for at være selvstændig erhvervsdrivende i et partnerskab, at indkomstmodtageren ejeren andel af virksomheden. Sådan har det været tidligere, altså at man ejede en andel af virksomheden, og at det var det eneste, man kiggede på. Man skal nu fremadrettet se på de konkrete forhold for at vurdere, om den pågældende person er erhvervsdrivende, herunder navnlig omfanget af den pågældendes konkrete risiko og indflydelse på virksomheder." Ifølge ministeren ændrer lovforslaget således grundlæggende den skattemæssige vurdering. Kunne det være en mulighed at bevare den hidtidige praksis, men supplere den med en misbrugsregel, der mere målrettet afskærer almindelige lønmodtagere fra at opnå skattemæssig status som selvstændigt erhvervsdrivende ved at erhverve en symbolsk ejerandel af en virksomhed uden reelle ejerbeføjelser?

Svar

Det er min opfattelse, at det, der efterspørges, netop er det, lovforslaget medfører. Lovforslaget indebærer, at der ved vurderingen af, hvornår en person anses for selvstændigt erhvervsdrivende i skattemæssig henseende, ikke længere blot skal ses på, hvorvidt den pågældende ejer en andel af virksomheden.

Fremadrettet skal der ses på de konkrete forhold for at vurdere, om en person er selvstændigt erhvervsdrivende, herunder navnlig på omfanget af den pågældendes konkrete risiko og indflydelse på virksomheden.

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

Personskattecirkulæret nr. 129 af 4. juli 1994

(...)

3.1.1. Afgrænsning mellem lønmodtagere og selvstændige erhvervsdrivende

Reglerne for opgørelsen af personlig indkomst afhænger af, om der er tale om en lønmodtager eller en selvstændig erhvervsdrivende. Kun selvstændige erhvervsdrivende kan således anvende virksomhedsordningen eller kapitalafkastordningen, fradrage driftsomkostninger i deres personlige indkomst, jf. personskattelovens § 3, stk. 2, nr. 1, foretage investeringsfondshenlæggelser, jf. investeringsfondslovens § 2, stk. 1, og varelager nedskrivninger, jf. varelagerlovens § 1, stk. 1, samt overføre overskud til medarbejdende ægtefælle, jf. kildeskattelovens § 25 A. Den foreløbige skat for selvstændige erhvervsdrivende indbetales som B-skat.

For lønmodtagere gælder, at de som udgangspunkt kun kan fratrække driftsomkostninger i skattepligtig indkomst, jf. punkt 3.3.2. nedenfor, og at fradrag i den skattepligtige indkomst alene kan ske med det beløb, hvormed de samlede udgifter (bortset fra visse befordringsudgifter og udgifter til A-kasse og fagforening) overstiger et grundbeløb på 3.800 kr. (1994), jf. ligningslovens § 9, stk. 1 og 2.

I punkt 3.1.1.1.-5. redegøres der for, hvorledes afgrænsningen mellem lønmodtagere og selvstændige erhvervsdrivende foretages. Afgrænsningen skal foretages på samme måde, uanset i hvilken relation inden for skattelovgivningens område, spørgsmålet er relevant. Den samme afgrænsning skal ligeledes foretages i relation til lov om arbejdsmarkedsfonde.

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, idet indkomstmodtageren udfører arbejdet efter arbejdsgiverens anvisninger og i det hele for dennes regning.

Omvendt kan man normalt uden vanskelighed afgøre, om der er tale om selvstændig erhvervsvirksomhed. 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.

Der kan dog i praksis forekomme tilfælde, hvor det er vanskeligt at afgøre, om indkomstmodtageren står i et tjenesteforhold til hvervgiveren eller er selvstændig erhvervsdrivende. I tvivlstilfælde må afgørelsen ske på grundlag af en samlet bedømmelse af forholdet mellem den, der udfører arbejdet, og den, for hvem det udføres. Den pågældende skattemyndighed må tage selvstændig stilling uanset, om spørgsmålet eventuelt har været behandlet af en anden skattemyndighed.

Punkt 3.1.1.1. -5 omhandler alene den generelle afgrænsning mellem lønmodtagere og selvstændige erhvervsdrivende. At en skattepligtig herefter må anses som selvstændig erhvervsdrivende, behøver således ikke nødvendigvis at betyde, at den pågældende f.eks. kan anvende virksomhedsordningen eller kan foretage henlæggelser til investeringsfonds m.v., idet der i disse regelsæt kan være andre betingelser, der skal være opfyldt.

Endelig kan der forekomme tilfælde, hvor der hverken er tale om lønmodtagere eller selvstændige erhvervsdrivende. Det kan f.eks. være tilfælde, hvor den skattepligtige driver forskellige former for bi-virksomhed, som på grund af det beskedne omfang ikke kan karakteriseres som indkomst ved selvstændig erhvervsvirksomhed.

3.1.1.1. Tjenesteforhold - kriterier

Ved vurdering af, om der er tale om tjenesteforhold, kan der lægges vægt på, hvorvidt

a. hvervgiveren har en almindelig adgang til at fastsætte generelle eller konkrete instrukser for arbejdets udførelse, herunder tilsyn og kontrol, -b. indkomstmodtageren udelukkende eller i overvejende grad har samme hvervgiver, -c. der mellem hvervgiveren og indkomstmodtageren er indgået aftale om løbende arbejdsydelse, -d. indkomstmodtageren har arbejdstid fastsat af hvervgiveren, -e. indkomstmodtageren har ret til opsigelsesvarsel, -f. vederlaget er beregnet, som det er almindeligt i tjenesteforhold (timeløn, ugeløn, månedsløn, provision, akkord m.v.), -g. vederlaget udbetales periodisk, -h. hvervgiveren afholder udgifterne i forbindelse med udførelsen af arbejdet, -i. vederlaget i overvejende grad er nettoindkomst for indkomstmodtageren, -j. indkomstmodtageren anses for lønmodtager ved praktisering af ferieloven, lov om arbejdsløshedsforsikring, funktionærloven, lov om arbejdsskadeforsikring og lov om arbejdsmiljø.

3.1.1.2. Selvstændig erhvervsvirksomhed - kriterier

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

a. indkomstmodtageren tilrettelægger, leder, fordeler og fører tilsyn med arbejdet uden anden instruktion fra hvervgiveren end den, der eventuelt følger af den afgivne ordre, -b. hvervgiverens forpligtelse over for indkomstmodtageren er begrænset til det enkelte ordreforhold, -c. indkomstmodtageren ikke på grund af ordren er begrænset i sin adgang til samtidig at udføre arbejde for andre, -d. indkomstmodtageren er økonomisk ansvarlig over for hvervgiveren for arbejdets udførelse eller i øvrigt påtager sig en selvstændig økonomisk risiko, -e. indkomstmodtageren har ansat personale og er frit stillet med hensyn til antagelse af medhjælp, -f. vederlaget erlægges efter regning, og betaling først ydes fuldt

ud, når arbejdet er udført som aftalt og eventuelle mangler afhjulpet, -g. indkomsten oppebæres fra en ubestemt kreds af hvervgivere, -h. indkomsten afhænger af et eventuelt overskud, -i. indkomstmodtageren ejer de anvendte redskaber, maskiner og værktøj eller lign., -j. indkomstmodtageren helt eller delvis leverer de materialer, der medgår til arbejdets udførelse, -k. indkomstmodtageren har etableret sig i egne lokaler, f.eks. forretning, værksted, kontor, klinik, tegnestue m.v., og arbejdet helt eller delvis udøves herfra, -l. indkomstmodtagerens erhvervsudøvelse kræver særskilt autorisation, bevilling o.l. og indkomstmodtageren er i besiddelse af en sådan tilladelse, -m. indkomstmodtageren ved annoncering, skiltning eller lignende tilkendegiver, at han/hun er fagkyndig og påtager sig at udføre arbejde af en nærmere bestemt art, -n. indkomstmodtageren i henhold til lov om merværdiafgift er momsregistreret, og ydelsen er faktureret med tillæg af moms, -o. ansvaret for en eventuel ulykke under arbejdets udførelse påhviler indkomstmodtageren.

3.1.1.3. Afgrænsning

Ingen af de i punkt 3.1.1.1. og 2. nævnte kriterier, der taler henholdsvis for tjenesteforhold og selvstændig erhvervsvirksomhed, er i sig selv afgørende. De anførte momenter har endvidere ikke lige stor betydning i alle situationer.

I praksis kan det være således, at visse sider af forholdet mellem hvervgiver og indkomstmodtager taler for at statuere tjenesteforhold, mens andre sider taler for, at der foreligger selvstændig erhvervsvirksomhed. I sådanne tilfælde må afgørelsen bero på en samlet vurdering.

Det er i princippet forholdet mellem indkomstmodtageren og den enkelte hvervgiver, der skal bedømmes. Er der flere hvervgivere, kan indkomstmodtageren således godt oppebære indkomst som lønmodtager og som selvstændig erhvervsdrivende samtidigt. Ved bedømmelsen af det enkelte forhold kan der dog lægges vægt på, om indkomstmodtageren i øvrigt er etableret som selvstændig inden for sit erhverv.

(...)

Praksis

SKM2010. 182. SR

Spørger påtænkte at købe 10 % af virksomhed I/S. Købet skulle foretages via det af ham 100 % ejet selskab, Spørger ApS. Købet omfattede 10 % af Virksomhed I/S. Desuden købtes 10 % af goodwill og 10 % af driftsmidlerne, der blev stillet til rådighed for Virksomhed I/S. Begge dele var ejet af de to nuværende interessenter i sameje via hvert deres 100 % ejet selskab. Skatterådet kunne bekræfte, Spørger ville kunne anses for selvstændigt erhvervsdrivende, hvis han havde købt andelen af Virksomhed I/S personligt, samtidig med køb af 10 % af goodwill og driftsmidler, der blev stillet til rådighed for Virksomhed I/S. Som følge heraf kunne resultatet af deltagelsen placeres i et selskab, og dermed kunne Spørger ApS anses for rette indkomstmodtager af resultatet fra Virksomhed I/S uanset om dette benævnes løn, overskud eller udbytte, og uanset om det blev udbetalt eller blev indestående i I/S'et.

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. Hovedinteressenten var berettiget til at træffe beslutninger om

dispositioner og transaktioner af væsentlig eller vidtgående betydning alene. Som eksempler var nævnt ændring af forretningsplanen for interessentskabet, ændring af interessentskabets strategi, markedsføringen af interessentskabet, fastsættelse af interessentskabets budget, nyanskaffelser af inventar m.v. for anskaffelsesbeløb på over DKK XX. XXX kr., der ligger uden for det fastsatte budget, indgåelse, opsigelse eller ophævelse af væsentlige kontrakter, herunder samarbejdsaftalen, leasingkontrakter og lejemål vedrørende fast ejendom, ansættelse og afskedigelse af interessentskabets personale.

Hovedinteressenten kunne i tilfælde af, at tandlægeinteressenterne ikke opfyldte de i kontrakten fastsatte krav om kundetilfredshed, medarbejdertilfredshed og omsætningskrav, kunne anvise hvilke foranstaltninger tandlægen skulle foretage for at opfylde kravene - og såfremt tandlægen ikke fulgte anvisningerne, opsigelse af tandlægen.

Det fremgik af interessentskabskontrakten, at hvis reglerne for ejerskab af tandlægevirksomheder ændres, således at personer, der ikke er tandlæger kunne eje tandlægevirksomheder, havde Hovedinteressenten ret - men ikke pligt - til at erhverve tandlægeinteressenternes ejerandel i interessentskabet. Udnyttede Hovedinteressenten køberetten vil tandlægeinteressenten få blive ansat på en ansættelseskontrakt, der på de væsentligste vilkår, var sammenlignelige med de relevante vilkår i interessentskabskontrakten.

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 % af virksomhed G2 P/S.

Skatterådet kunne ikke bekræfte, at spørger kunne anses for selvstændig erhvervsdrivende ved deltagelse i partnerselskabet, hvorfor H1 ApS ikke kunne anses for rette indkomstmotager 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 %.

SKM2019. 234. SR

Spørger var partner i et partnerselskab. Spørger ejede sin partnerselskabsandel personligt, og ønskede nu at overdrage den til et af ham 100 % ejet selskab. Spørger havde oprindeligt købt sin partnerselskabsandel uden beregning af goodwill. Spørger ønskede at overdrage andelen til sit selskab uden beregning af goodwill. Skatterådet bekræftede, at overdragelsen af spørgers ideelle andel af partnerselskabet til et af ham 100 % ejet selskab kunne ske uden beregning af goodwill. Skatterådet kunne også bekræfte, at Spørger, i forhold til ligningslovens § 4, kunne anses for selvstændig erhvervsdrivende, og at det af ham 100 % ejede selskab dermed kunne anses for at være rette indkomstmotager vedrørende overskuddet af partnerselskabet.

Om den økonomiske risiko var anført, at når der henses til, at spørger via sit holdingselskab får en hæftelse i H1 på xxx.xxx kr., at spørger via sit holdingselskab yderligere indskyder x.xxx.xxx kr. i ansvarlig lånekapital i H1, at spørgers vederlæggelse vil afhænge af resultatet (over- eller underskud) i H1, og at spørger efter det oplyste ikke er garanteret et minimumsvederlag, måtte spørger anses for at have en reel økonomisk risiko som deltager i H1.

Om indflydelse var anført, at når henses til, at der var mellem 20 og 25 partnere, der alle havde lige stor stemmeandel, var det Skatterådets opfattelse, at spørger med sin stemmeandel på generalforsamlingen og sin deltagelse i bestyrelsen havde en væsentlig indflydelse på driften og de overordnede beslutninger i partnerselskabet. Det var derfor opfattelsen, at også kriteriet "indflydelse" talte for, at spørger skulle anses for selvstændigt erhvervsdrivende.

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.

Af begrundelsen fremgår, at der var særligt lagt vægt på, at spørger havde og udøvede reel indflydelse på virksomhedens overordnede beslutninger, og at denne indflydelse - blandt andet som følge af det begrænsede antal deltagere i virksomheden - var ganske betydelig.

Spørgers konkrete, økonomiske risiko (aktier erhvervet for xxx.xxx kr. og ydet lån på xxx.xxx kr.) måtte - 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.

SKM2018. 621. SR

En rådgiver ejede via sit holdingselskab et kapitalejerselskab, H5 ApS, som via et partnerselskab, H9 P/S, havde en andel i partnerselskabet G1 P/S.

Skatterådet bekræftede, at kapitalejerselskabet, H5 ApS, var rette indkomstmodtager af den overskudsandel, selskabet erhvervede fra partnerselskabet G1 P/S.

Rådet fandt, at hvis spørger havde været personlig deltager i G1 P/S, ville han have været selvstændigt erhvervsdrivende, jf. LL § 4. Han kunne derfor udøve aktiviteten i selskabsform og lade overskudsandelen beskatte i selskabet.

Det blev lagt til grund for besvarelsen, at spørger ikke kunne anses for lønmodtager i henhold til ansættelsesretlig lovgivning, herunder efter ferieloven eller funktionærloven mv.

Det blev endvidere lagt til grund, at personalet var ansat hos G1 P/S, at driftsmidler og materialer, der anvendtes ved arbejdets udførelse, tilhørte G1 P/S, og at det var G1 P/S, der lejede lokalerne, samt at annoncering for virksomheden også skete i G1 P/S' navn.

Rådet fandt på den baggrund, at vurderingen af, om spørger - som deltager i G1 - kunne anses for selvstændigt erhvervsdrivende, særligt skulle koncentreres om kriterierne økonomisk risiko og indflydelse.

Spørger sad ikke i bestyrelsen eller direktionen i G1 P/S, hvilket var et forhold, der talte for, at spørger ikke kunne anses for at have reel indflydelse i G1 P/S.

Omvendt talte det for, at spørger havde reel indflydelse i G1 P/S,

- at spørger med 7,35 pct. af stemmerne i G1 P/S havde samme stemmeret på generalforsamlingen som de øvrige deltagere i G1 P/S,
- at spørger efter det oplyste ikke var underlagt instruktionsbeføjelse fra andre partnere i G1 P/S, og
- at spørger havde instruktionsbeføjelse over for de ansatte i G1 P/S.

Henset til disse oplysninger, herunder størrelsen af spørgers stemmeret og fordelingen af stemmerne (alle deltagere havde samme stemmeret, så ingen deltager(e) havde bestemmende indflydelse i selskabet), fandt Skatterådet, at spørger måtte anses for at have reel indflydelse i G1 P/S.

For så vidt angår spørgers økonomiske risiko, blev der lagt vægt på, at spørger via H9 P/S ejede ca. 7,35 pct. af aktierne i G1 P/S, ud af en nominal kapital på 6-7 mio. kr. H9 P/S havde en bogført værdi af aktierne i G1 på 56,7 mio. kr. Anskaffelsessummen for aktierne i G1 P/S, som H9 P/S ejede, udgjorde et mindre millionbeløb, og spørgers andel af anskaffelsessummen udgjorde ca. 22 pct., dvs. 7-8 mio. kr. Spørger har således via H9 P/S indskudt ca. 7-8 mio. kr. i G1 P/S, som udgjorde spørgers økonomiske risiko.

Endelig afhang spørgers vederlæggelse af egne præstationer og af overskuddet i G1 P/S. Det var endvidere oplyst, at spørger ikke ville være garanteret et minimumsvederlag, hvis der i et indkomstår var realiseret et underskud i G1 P/S.

Skatterådet fandt derfor, at spørger som deltager i G1 P/S havde påtaget sig en reel økonomisk risiko, der størrelsesmæssigt måtte anses for usædvanlig i lønmodtagerforhold.

SKM2018. 580. SR

Skatterådet bekræftede, at spørgers holdingselskab, H1 ApS, var rette indkomstmodtager af det samlede vederlag fra G1 P/S, idet spørgers aktivitet som personlig deltager i G1 P/S - også efter indførelsen af LL § 4 - måtte anses for selvstændig erhvervsvirksomhed, der med skattemæssig virkning kunne drives i selskabsform.

Efter en samlet vurdering af sagens faktiske forhold sammenholdt med de kriterier, der er nævnt i forarbejderne til LL § 4, var det Skatterådets opfattelse, at spørgers aktivitet mest nærliggende måtte anses for selvstændig erhvervsvirksomhed, fordi der var en række forhold, der mest tungtvejende talte for dette resultat.

Ved afgørelsen blev det lagt til grund, at spørger ikke var lønmodtager i forhold til G1 P/S i henhold til ansættelsesretlig lovgivning.

Der var tale om et partnerselskab med 60-90 kapitalejere, og spørger sad ikke i bestyrelsen eller direktionen. Dette talte for at anse spørgers indflydelse på de overordnede beslutninger for begrænset. Imidlertid havde spørger samme stemmeret på generalforsamlingen som de øvrige kapitalejere, og han havde instruktionsbeføjelse over for de ansatte i partnerselskabet.

Rådet fandt derfor, at spørger måtte anses for kun at have en vis indflydelse i G1 P/S. Dette kriterium fandt rådet dog ikke i sig selv var diskvalificerende for, at spørger kunne anses for selvstændigt erhvervsdrivende, hvis andre kriterier mere klart talte for dette resultat.

Ved vurderingen af den økonomiske risiko henså rådet til, at spørger via sit holdingselskab havde en hæftelse i G1 P/S, der udgjorde i størrelsesordenen 266.000-385.000 kr., der var knyttet til spørgers ejerandel i G1 P/S, at spørger via sit holdingselskab yderligere har indskudt i størrelsesordenen 7 til 10 mio. kr. i ansvarlig lånekapital i G1 P/S, at spørgers vederlæggelse afhang af resultatet (over- eller underskud) i G1 P/S, og til, at spørger efter det oplyste ikke var garanteret et minimumsvederlag. Spørger

blev derfor anset for som deltager i G1 P/S at have en reel økonomisk risiko, der størrelsesmæssigt måtte anses for usædvanlig i lønmodtagerforhold.

Rådet bemærkede dog, at i det omfang, spørger i fremtiden enten forøgede eller reducerede sit ansvarlige låneforhold til G1 P/S (for eksempel ved, at G1 P/S helt eller delvist indfrie spørgers ansvarlige lån), ville dette kunne påvirke vurderingen af spørgers reelle økonomiske risiko.

Ved den konkrete vurdering af spørgers økonomiske risiko og indflydelse blev det tillagt vægt, at det fremgår af forarbejderne til LL § 4, at formålet med bestemmelsen ikke er en generel begrænsning af partnerselskaber, men specifikt at lukke det hul i reglerne, som Skatterådet havde gjort opmærksom på som opfølgning på afgørelsen SKM2015. 729. SR.

Hvis spørger havde været personlig deltager i G1 P/S, ville han derfor have været selvstændigt erhvervsdrivende. (Skattestyrelsens understregninger).

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.

Spørger havde, som følge af sit direkte og indirekte (via H1 ApS, som spørger ejer 100%) ejerskab af kommanditaktier i G1 P/S, en hæftelse i størrelsesordenen 266.000-385.000 kr. Der var mellem 60 og 90 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 % af Virksomhed ApS drevne virksomhed. Virksomhed 2 I/S er dannet ved, at Spørger har købt 20 % 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 fratrukket, 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.

Spørgsmål 2

Lovgrundlag

Statsskatteloven § 4

Som skattepligtig indkomst betragtes med de i det følgende fastsatte undtagelser og begrænsninger den skattepligtiges samlede årsindtægter, hvad enten de hidrører her fra landet eller ikke, bestående i penge eller formuegoder af pengeværdi, således f.eks.:

Praksis

SKM2014. 846. ØLR (senere SKM2015. 717. HR)

A var eneejer af selskabet H2. 1 A/S via selskabet H2 ApS. Endvidere var A eneejer af selskabet H1 ApS.

H2. 1 A/S havde for hvert af indkomstårene 2007-2009 betalt honorarer på 2,4 mio. kr. til H1 ApS for de plastikkirurgiske ydelser, som A havde udført på H2. 1 ApS. I samme periode havde H1 udbetalt løn til A med 200.000 kr. årligt. Honorarindtægterne fra H2. 1 A/S udgjorde hele omsætningen i H1 ApS for de anførte år.

Landsretten anså A for at være rette indkomstmodtager af de honorarer, som hans selskab, H2. 1 ApS, havde betalt til hans selskab, H1. Denne del af dommen blev ikke anket til Højesteret (SKM2015. 717. HR).

Det var således ubestridt for Højesteret, at A var rette indkomstmodtager af de årlige honorarer på 2,4 mio. kr., som H2. 1 A/S betalte til H1 ApS, og hvoraf A fra H1 ApS modtog 200.000 kr. årligt. De resterende 2,2 mio. kr. ansås herefter for skattepligtige tilskud fra A til H1 ApS.