

Udskriftsdato: mandag den 15. juni 2026

AFG nr 9948 af 23/06/2020 (Gældende)

Ligningslovens § 4 - rådgivningspartnerselskab, ejerandel over 30 %

Ministerium: Skatte- og Vækstministeriet

Journalnummer: 20-0002910

Ligningslovens § 4 - rådgivningspartnerselskab, ejerandel over 30 %

En skattepligtig var partner i rådgivningspartnerselskab, hvori han via sit holdingselskab (ApS) ejede over 30 % af aktiekapitalen. I partnerselskabet var der i alt x aktionærer, hvoraf x ejede 5-10 % af aktiekapitalen, mens 2 aktionærer hver ejede over 30 % af aktiekapitalen.

Skatterådet kunne bekræfte, at den skattepligtiges 100 % ejede holdingselskab kunne anses for rette indkomstmottager af de variable overskudsandele, som holdingselskabet modtog fra partnerselskabet, idet den skattepligtige efter en samlet vurdering blev anset for selvstændigt erhvervsdrivende og derfor kunne udøve sin aktivitet gennem et selskab.

Skatterådet kunne endvidere bekræfte, at den skattepligtige var rette indkomstmottager til en løn på xx kr. om måneden, som han modtog for at arbejde for partnerselskabet, idet det ifølge praksis anerkendes, at en skattepligtig, der via et holdingselskab ejer en andel af et transparent selskab, personligt kan få udbetalt løn af det transparente selskab for at yde personligt arbejde for dette selskab.

Skatterådet kunne yderligere bekræftet, at det faste beløb, der udbetales til den skattepligtige i form af løn, kunne behandles som A-indkomst, da vederlag for personligt arbejde i tjenesteforhold skal henregnes til A-indkomsten.

Endelig kunne Skatterådet bekræfte, at den skattepligtige kunne få stillet fri bil til rådighed af sit holdingselskab, således at godet beskattes som løn, idet holdingselskabet skal anses for rette indkomstmottager af de variable overskudsandele fra partnerselskabet. Spørger beskattes af fri bil som personlig indkomst.

Skatterådsmøde 23. juni 2020 - SKM2020. 512. SR

Spørgsmål

1. Kan det bekræftes, at Spørger Holding kan anses for rette indkomstmottager af de variable overskudsandele, som Spørger Holding modtager fra Partnerselskabet?
2. Kan det bekræftes, at Spørger og ikke Spørger Holding kan anses for rette indkomstmottager af den faste løn, som Spørger modtager fra Partnerselskabet?
3. Kan det bekræftes, at den faste løn, der udbetales til Spørger i form af løn, kan behandles som A-indkomst?
4. Kan Skatterådet bekræfte, at Spørger kan få stillet fri bil til rådighed af sit holdingselskab Spørger Holding, således at dette gode beskattes som løn i overensstemmelse med ligningslovens § 16?

Svar

1. Ja
2. Ja
3. Ja
4. Ja

Offentliggjort i redigeret form.

Beskrivelse af de faktiske forhold

Partnerselskabet er en partnerejet virksomhed. Virksomheden har xx medarbejdere og driver rådgivningsvirksomhed samt anden hermed beslægtet virksomhed.

Ejerforhold

Virksomheden blev oprindeligt stiftet af A. Efterfølgende har Spørger og hans familiemedlem C overtaget virksomheden og løbende udvidet denne. Ejerfordelingen i Virksomheden er i dag sådan, at Spørger og C ejer hver over 30 % af aktiekapitalen i Partnerselskabet via deres 100 % ejede holdingselskaber, mens de øvrige partnere - enten personligt eller gennem deres 100 % ejede holdingselskaber - hver ejer 5-10 % af aktiekapitalen.

Komplementaren i Partnerselskabet er Komplementar ApS.

Ejerforholdene i komplementarselskabet er sammenfaldende med ejerforholdene i Partnerselskabet.

Forpagtningsaftale

Partnerselskabet drives efter en forpagtningsmodel i henhold til en forpagtningsaftale indgået med BC A/S, som ejes af Spørger og C via deres holdingselskaber, Spørger Holding og C Holding.

Det er således BC A/S, som har ejerskabet til den til Partnerselskabet hørende goodwill og kundekreds samt driftsinventer og -materiel mv. Som vederlag for forpagtningen modtager BC A/S en årlig forpagtningsafgift.

Virksomhedens lokaler, lejes også af BC A/S (fremleje) via forpagtningsaftalen.

Virksomhedens medarbejdere er ansat i Partnerselskabet, som også har ejerskabet til alle igangværende arbejder og tilgodehavender mv. hidrørende fra den løbende drift. Herudover har Partnerselskabet indgået egne leasingaftaler og sponsoraftaler mv.

Fordeling af resultat

Resultatet fra driften af virksomheden er i lighed med mange andre partnerdrevne virksomheder stærkt påvirket af de enkelte partners performance, hvilken performance inden for partnerkredsen er meget forskelligartet og over tid ligeledes meget varierende for den enkelte partners vedkommende.

Der er i lyset heraf etableret en struktur for virksomheden, der dels giver mulighed for at fordele årets resultat baseret på partners respektive performance i det enkelte år, dels giver en øget fleksibilitet i forhold til optagelse af nye og yngre partnere.

Ejerskabet til Partnerselskabet er nærmere reguleret i Partnerselskabets vedtægter og en mellem partnerne/kapitalejerne indgået ejerftale.

Der er herudover indgået stort set enslydende partnerkontrakter mellem Partnerselskabet og de enkelte partnere.

Som det fremgår af partneraftalerne, er partnerne ikke omfattet af hverken funktionærloven eller ferieloven.

Det fremgår af virksomhedens seneste årsrapport, at Partnerselskabet pr. havde en bogført værdi på xx mio. kr.

Princippet for fordeling af resultatet er nærmere beskrevet i partneraftalerne samt i et bilag til ejerftalen. Som det fremgår heraf, består resultatandelen for den enkelte kapitalejer af følgende elementer:

1. En fast grundløn på xx kr. pr. måned. Lønnen udbetales løbende/månedsvist til partnerne sammen med et biltillæg på xx kr.
2. En variabel resultatandel baseret på kapitalejernes respektive ejerandel af P/S'ets selskabskapital. Af årets resultat fordeles således xx % forholdsmæssigt mellem aktionærene i forhold til deres ejerandel af selskabets kapital
3. En variabel resultatandel baseret på performance i henhold til et balanced scorecard for den enkelte kapitalejer/partner.

Den variable resultatandel nævnt under 3) vil afhænge af hver enkelt partners/kapitalejers individuelle forhold, herunder budgetopfyldelse, ansvarlig omsætning, antal direkte timer, kvalitet og afvikling af interne som eksterne projekter.

Den variable resultatandel nævnt under 3) medfører ifølge Spørger bl.a., at de enkelte partnere i praksis opfatter sig som selvstændigt erhvervsdrivende, selv om de i sagens natur samarbejder.

Repræsentanten har for Skattestyrelsen fremlagt de senest aftalte balance scorecards.

De variable resultatandele udbetales af hensyn til det selskabsretlige forbud mod aktionærlån i form af udbytteudlodninger fra Partnerselskabet.

Udlodningen af overskudsandel (udbytte) er dog afhængig af et eventuelt overskud i virksomheden, jf. også de selskabsretlige regler herom i selskabslovens §§ 180ff.

Ejeraftalen

Der er indgået en ejeraftale mellem partnerne i Partnerselskabet. Hovedpunkterne i ejeraftalen vil blive gennemgået i det følgende:

Selskabet ledes af en bestyrelse på indtil 3 generalforsamlingsvalgte medlemmer, hvoraf holdingselskaberne Spørger Holding (100 % ejet af Spørger) og C Holding (100 % ejet af C) hver især er berettiget til at indstille ét medlem, mens de øvrige aktionærer i Partnerselskabet i fællesskab er berettiget til at indstille ét medlem. Aktionærene er ved valg af bestyrelse på Partnerselskabets generalforsamling forpligtet til at afgive deres stemme således, at indstillede medlemmer opnår valg.

Bestyrelsen består af partneren F, der ejer 5-10 % af aktierne i Partnerselskabet, samt af Spørger og C, der som nævnt begge ejer over 30 % af aktierne i Partnerselskabet.

Bestyrelsen træffer beslutninger ved simpelt stemmeflertal, medmindre andet udtrykkeligt er foreskrevet i ejeraftalen. Formandens stemme er ikke udslagsgivende i tilfælde af stemmelighed.

Den daglige ledelse forestås af direktionen i samråd med bestyrelsen. Spørger er registreret som direktør i selskabet.

Selskabet, herunder selskabets bestyrelse, er forpligtet til at respektere, at nedennævnte beslutninger - uanset om beslutningen træffes på selskabets generalforsamling eller bestyrelsen - foruden tilslutning fra det fornødne flertal af henholdsvis selskabskapitalen eller bestyrelsens medlemmer kræver tilslutning fra selskabets komplementar:

1. Ændring af selskabets vedtægter.
2. Ændring eller udvidelse af selskabets virke ud over selskabets hidtidige virke, herunder optagelse af nye forretningsområdet, uanset om disse måtte kunne indeholdes i selskabets formålsbestemmelse.
3. Etablering af nye forretningssteder samt afvikling af sådanne
4. Køb og salg af fast ejendom, samt indgåelse, opsigelse eller ophævelse af lejemål vedrørende fast ejendom.

5. Udlån af penge, sikkerhedsstillelse samt påtagelse af kaution, gælds- og risikoforpligtelser
6. Indgåelse, ophævelse og/eller ændring af aftaler mellem selskabet på den ene side og aktionærene eller partnerne på den anden side
7. Dispositioner, som i øvrigt er af afgørende betydning for selskabet, herunder større investeringer samt større eller usædvanlige køb og salg.

Der stemmes efter størrelsen af partnernes aktiebesiddelse.

Da Spørger og C hver ejer over 30 % af aktiekapitalen i Partnerselskabet og har en tilsvarende ejerandel i komplementarselskabet, kan de uden inddragelse af de andre partnere træffe ovennævnte beslutninger, bortset fra at ændre selskabets vedtægter, da dette kræver et kvalificeret flertal på to tredjedele af aktiekapitalen.

Beslutning om fordeling af årets resultat træffes på et bestyrelsesmøde forud for selskabets ordinære generalforsamling. En aktionær, der ikke kan tiltræde bestyrelsens beslutning, er berettiget til at forlange spørgsmålet forelagt for generalforsamlingen, der træffer beslutning herom med simpelt flertal.

Beslutning om udlodning af udbytte træffes med almindeligt flertal. Enhver udlodning af udbytte er betinget af, at selskabslovens betingelser herfor samt eventuelle vilkår over for selskabets finansieringskilder er opfyldt.

Beslutning om optagelse af nye aktionærer i selskabet træffes med almindeligt flertal på et bestyrelsesmøde efter forudgående indstilling fra selskabets direktion.

I tilfælde af dødsfald og udtræden pga. af alder har de øvrige aktionærer ret og pligt til at overtage aktierne. Aktier fordeles til aktionærene i forhold til deres eksisterende aktiebesiddelse.

Enhver af aktionærene kan med et skriftligt varsel på x måneder til den første i en måned opsiges af bestyrelsen. Bestyrelsen er i så fald berettiget og forpligtet til at anvise en køber til den opsagte aktionærs aktier i selskabet til en kurs fastsat i overensstemmelse med bestemmelsen i ejeraftalen herom. Der kræves ikke en særlig årsag til en opsigelse, blot at bestyrelsen har bestemt dette.

I tilfælde af misligholdelse kan der ske opsigelse med øjeblikkeligt varsel.

Såfremt en aktionær gør sig skyldig i væsentlig misligholdelse af sine forpligtelser i henhold til ejeraftalen eller i øvrigt foretager handlinger, der i væsentlig grad er i strid med selskabets formål, kan bestyrelsen kræve, at den misligholdende aktionær med øjeblikkelig virkning overdrager sine aktier i selskabet til en kurs fastsat i overensstemmelse med bestemmelsen i ejeraftalen. Med misligholdelse af ejeraftalen sidestilles en partners væsentlige misligholdelse af sine arbejdsforpligtelser over for selskabet.

Aktionærene (partnerne) er forpligtet til i en periode på x år efter overgang af aktiebesiddelsen i selskabet hverken direkte eller indirekte at have forretningsmæssig forbindelse med selskabets kunder og andre samhandelspartnere. Dette gælder dog ikke for partnerne G, H og J, der i tilfælde af at de udtræder som partnere, er berettiget til vederlagsfrit at medtage egne kunder.

Det er anført i ejeraftalen, at aktionærene ingen forpligtelse har til at foretage indskud i selskabet, og at aktionærene heller ikke er forpligtede til at kautionere for eller på anden måde sikre opfyldelsen af selskabets forpligtelser.

For så vidt angår partneren G er det bestemt, at G - ved salg af virksomheden /kunderkredsen - forud for salget kan vælge mellem at udtræde som partner og medtage egne kunder eller alternativt at modtage et beløb, svarende til den del af købesummen, som kan henføres til G's kunder.

Partneraftalen

Alle partnerne har indgået en partneraftale. Aftalen indeholder bestemmelser om tegning af ulykkes- og livsforsikring, og om at partneren er forpligtet til løbende at følge kurser.

Det er endvidere bestemt, at partneren er forpligtet til at stille hele sin arbejdskraft til Partnerselskabets rådighed. Desuden må partneren som udgangspunkt ikke påtage sig andre erhverv, medmindre hvervet kan passes uden ulempe for selskabet. Arbejdet for selskabet skal så vidt muligt udføres inden for almindelig kontortid.

Det er desuden bestemt, at partneren har ret til 6 ugers ferie, men ikke er omfattet af ferie- og funktionærloven.

Det er endelig bestemt, at partneraftalen er en integreret del af ejeraftalen og opsigelse skal således ske i overensstemmelse med de vilkår, der er anført i ejeraftalen.

Spørgernes opfattelse og begrundelse

Spørgsmål 1: Ja

Spørgers repræsentant henviser til, at SKAT ved et bindende svar i 2016 har bekræftet, at overskuddet skal beskattes som resultatandele hos aktionærerne i P/S'et, herunder i form af partnernes holdingselskaber.

Repræsentanten henviser til, at Folketinget efter modtagelsen af det bindende svar har vedtaget en ny bestemmelse i ligningslovens § 4, hvorefter deltagelse i et skattemæssigt transparent selskab ikke i sig selv er tilstrækkeligt til, at deltagerens skattemæssige indkomst fra det skattemæssigt transparente selskab kan anses for indkomst ved selvstændig erhvervsvirksomhed. (Den ændringslov, hvorved § 4 blev indsat i ligningsloven, har virkning for indkomstår, der påbegyndes den 1. januar 2018 eller senere). Det ønskes derfor bekræftet, at spørgerne som kapitalejere i Partnerselskabet også efter indførelsen af denne nye regel kan anses for selvstændigt erhvervsdrivende med den virkning, at Spørger Holding fortsat kan anses som rette indkomstmodtager af sin andel af virksomhedens overskud.

Repræsentanten gør gældende, at det fremgår af bemærkningerne til det lovforslag (2016/1 LF 194) til den ændringslov (Lov nr. 684 af 8. juni 2017), hvorved § 4 blev indsat i ligningsloven, at bestemmelsen betyder, at de sædvanlige kriterier for, om der er tale om indkomst fra selvstændig erhvervsvirksomhed, skal være gældende.

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

Repræsentanten finder det utvivlsomt, at Partnerselskabet som sådan - baseret på de sædvanlige kriterier i pkt. 3. i cirkulære nr. 129 af 4. juli 1994 (personskattecirkulæret), Den juridiske vejledning afsnit C. C. 1.2.1 og bemærkninger 2016/1 LF 194 - består i udøvelse af erhvervmæssig rådgivningsvirksomhed.

Partnerselskabet har således for egen regning og risiko lejet de nødvendige lokaler, forpagtet/leaset driftsmidler og driftsinventar mv. og ansat medarbejdere for at betjene virksomhedens kunder, ligesom virksomheden er momsregistreret mv. og drives forretningsmæssigt.

Hver enkelt kapitalejer ejer som følge af den skattemæssige transparens en ideel andel af denne erhvervmæssige virksomhed og må derfor som udgangspunkt også anses for selvstændigt erhvervsdrivende.

Det er dog normalt også et krav for at kunne blive betragtet som selvstændigt erhvervsdrivende, at man bærer den økonomiske risiko i forbindelse med arbejdets udførelse, samt at man ikke er underlagt en arbejdsgivers instruktionsbeføjelse.

Også disse betingelser opfyldes imidlertid af Spørger.

Omfanget af indflydelse i virksomheden.

Repræsentanten anfører, at Partnerselskabet med blot x partnere har en relativt lille ejerkreds. Hver enkelt kapitalejer har derfor også en forholdsvis stor ejer- og stemmeandel i virksomheden.

Hver enkelt partner har som følge heraf også et selvstændigt ansvar for at drive og videreudvikle virksomheden og reel indflydelse på de overordnede beslutninger i virksomheden, herunder selvstændigt ledelsesansvar i forhold til virksomhedens medarbejdere.

Ingen partner har alene en bestemmende indflydelse i virksomheden, ligesom ingen af partnerne er underlagt andres instruktionsbeføjelse.

I praksis træffes beslutninger i virksomheden som følge af partnerkredsens begrænsede størrelse i enighed efter gensidig dialog. Der er således ikke som i andre større rådgivningsvirksomheder behov eller tradition for, at en central bestyrelse eller direktion udsteder instrukser til partnerne ud over administrative retningslinjer omkring it, økonomistyring, compliance og teknisk personaleledelse mv. I praksis er stemmefordelingen mv. i Partnerselskabet og komplementarselskabet derfor kun af begrænset relevans.

Da virksomheden drives som et partnerselskab, er virksomheden organiseret i overensstemmelse med selskabslovens regler, således at beslutninger om virksomheden træffes af enten generalforsamlingen (partnermøder), bestyrelse eller direktion. Som i andre partnerejede virksomheder har de fælles ledelsesorganer dog hovedsageligt en praktisk og koordinerende rolle, herunder i forhold til den løbende administration mv.

Alle partnere deltager i partnermøderne. Partnerne har ikke nogen instruktionsbeføjelser over for hinanden, men har alle instruktionsbeføjelser over for de ansatte i Partnerselskabet. Hver enkelt partner bidrager således aktivt til at drive, udvikle og lede virksomheden inden for sit felt.

Spørger er bestyrelsesmedlem og direktør, samtidig med, at han har en væsentlig kundeportefølje.

Spørger varetager som direktør den daglige ledelse af Partnerselskabet og har blandt andet det øverste ansvar for økonomistyring og virksomhedens stabsfunktioner samt for intern ressourceallokering mv.

Spørger har ligesom de øvrige partnere et selvstændigt ansvar for markedsføring, akquisitioner og økonomisk og kvalitetsmæssig performance inden for sit område i forhold til de aftalte målsætninger og vederlægges i forhold til egne præstationer. Spørger har direkte kontakt med både eksisterende og potentielle kunder.

Spørger har således reel indflydelse på Partnerselskabets overordnede beslutninger, og denne indflydelse er - blandt andet som følge af det begrænsede antal deltagere i virksomheden - ganske betydelig. Det fremgår da også af forarbejderne til ligningslovens § 4, 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.

Omfanget af den økonomiske risiko

Partnerselskabet har en nominel selskabskapital på xx kr., som er indbetalt til kurs xx. Hver enkelt partner har dermed foretaget et indskud i virksomheden (henholdsvis køb af kapitalandele) på mindst xx kr. I

praksis er hæftelsen dog typisk være væsentligt større, da der som udgangspunkt alene udbetales udbytte en gang årligt. I løbet af regnskabsåret vil det løbende overskud, således stå i virksomheden og hæfte for eventuelle forpligtelser.

Komplementarselskabet hæfter med hele sin kapital.

Kapitalejerne har derfor risiko for at lide tab, herunder hvis Partnerselskabet drives med underskud, eller hvis den indgåede forpagtningsaftale opsiges.

Hertil kommer at hver enkelt partner er ansvarlig for egen rådgivning over for Partnerselskabets kunder. Rådgiveransvaret er i et vist omfang afdækket gennem en ansvarsforsikring, som dog har flere begrænsninger.

Ansvarsforsikringsaftalen indeholder således vilkår om en selvrisiko for Partnerselskabet på xx kr. Desuden dækker forsikringsselskabet ikke alle typer af krav.

Størrelsen af indskuddet i Partnerselskabet er fastsat under hensyntagen til virksomhedens størrelse og aktivmasse og dermed virksomhedens finansieringsbehov. Et større indskud i virksomheden ville således ikke være driftsmæssigt begrundet. Dette kan blandt andet henføres til det forhold, at behovet for investeringer i driftsmidler mv. er mere begrænset i videnstunge rådgivningsvirksomheder end i traditionelle produktions- og handelsvirksomheder, da det væsentligste aktiv er medarbejderne og ikke materielle produktionsmidler og varelagre mv.

Hertil kommer, at der i rådgivningsbranchen er kutyme for, at nye partnere optages efter en "nøgen indnøgen ud"-model (københavnmodel) uden indskud/betaling for goodwill mv. Dette gør sig tilsvarende gældende i denne sag, hvor den til Partnerselskabet knyttede goodwill ejes af bortforpagter, og nye partnere derfor ikke skal betale for goodwill.

Hver enkelt partner har dog en ikke ubetydelig økonomisk risiko ved at deltage i Partnerselskabet. Denne økonomiske risiko må - set på baggrund af den begrænsede deltagerkreds og virksomhedens organisering - anses for tilstrækkelig, jf. SKM2019. 125. SR.

Det bemærkes herved, at hver enkelt kapitalejers ejer- og stemmeandel overstiger den ejer- og stemmeandel på 3,75 %, der blev godkendt af Skatterådet i SKM2019. 234. SR.

Repræsentanten gør gældende, at det fremgår af forarbejderne til ligningslovens § 4, herunder af Skatteministerens svar til Danske Advokater, DI og FSR - danske revisorer (Skatteudvalget 2016-17, L 194, svar på spørgsmål 5), hvor det anføres, at:

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

Der kan også henvises til Skatteministeriets svar til Dansk Erhverv (Skatteudvalget 2016-17 L 194 - bilag 1), hvori anføres at:

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

hvervsdrivende eller lønmodtager/honorarmodtager afhænger af en konkret vurdering. Denne vurdering vil altid skulle afspejle de faktiske forhold, og det vil alt andet lige betyde, at nogle af kriterierne vil kunne vægte tungere end andre. Eller at nogle af kriterierne er mere relevante end andre." (Repræsentantens understregning).

Spørgerne er ikke garanteret nogen minimumsandel af overskuddet, men er ligesom de øvrige kapitalejere/partnere interesserede i og afhængige af at optimere virksomhedens resultat.

Spørger Holding driver derfor gennem Partnerselskabet selvstændig økonomisk virksomhed og har både en økonomisk risiko og indflydelse på Partnerselskabet.

Efter repræsentantens opfattelse kan hverken den nye bestemmelse i ligningslovens § 4 eller de mellem-liggende ændringer i de faktiske forhold (herunder optagelse af nye partnere) derfor medføre en ændret bedømmelse af de skattemæssige forhold i forhold til det bindende svar fra 2016, hvor det blev fastslået, at kapitalejerne i Partnerselskabet, og herunder Spørger Holding som holdingselskab, er selvstændigt erhvervsdrivende og rette indkomstmodtagere af Partnerselskabets overskud.

Repræsentanten om praksis

Ovenstående vurdering bekræftes efter repræsentantens opfattelse af Skatterådets praksis.

Det er i praksis anerkendt, at resultatandele fra et partnerselskab, der ejes via personlige holdingselskaber, kan oppebæres af de pågældende holdingselskaber uden skattemæssige konsekvenser for de bagvedstående personer, jf. herved bl.a. TfS 1999, 646 ØL, SKM2010. 431. SR, SKM2011. 155. SR og SKM2013. 685. SR.

Tilsvarende har Skatterådet i flere bindende svar vedrørende ligningslovens § 4 anerkendt, at deltagere i mindre partnerejede virksomheder med begrænset hæftelse kan anses for selvstændigt erhvervsdrivende med den virkning, at deltagerne kan anvende virksomhedsordningen eller - hvor ejerskabet er organiseret gennem et holdingselskab - sådan at overskudsandelene kan anses for at tilfalde disse selskaber som rette indkomstmodtagere.

Der henvises til de bindende svar i SKM2018. 475. SR, SKM2018. 580. SR og SKM2018. 621. SR, hvor kapitalselskaber blev anset for rette indkomstmodtagere.

I afgørelsen SKM2018. 579. SR fandtes en skatteyder at være lønmodtager og dermed rette indkomstmodtager i relation til indkomsten fra det transparente selskab. Denne sag omhandlede imidlertid et partnerselskab med 60-90 kapitalejere, således at skatteyderen kun havde en meget begrænset indflydelse på virksomheden samtidig med, at skatteyderens indskud/hæftelse var væsentligt mindre end de øvrige kapitalejeres. Sagen er derfor ikke sammenlignelig med nærværende sag.

Nærværende sag adskiller sig efter repræsentantens opfattelse også væsentligt fra situationen i SKM2015. 729. SR, som lå til grund for indførelsen af ligningslovens § 4, hvor 120 ansatte i et partnerselskab med et stort antal ejere havde erhvervet en ganske beskedne ejerandel og endnu mindre stemmeandel i selskabet for derved at kunne bruge virksomhedsordningen.

Repræsentanten bemærker, at Skatterådets praksis er senest bekræftet i SKM2019. 125. SR, SKM2019. 234. SR, SKM2019. 355. SR, SKM2019. 360. SR, SKM2019. 519. SR og SKM2019. 520. SR.

Disse bindende svar bekræfter i overensstemmelse med bemærkningerne til ligningslovens § 4, at denne nye bestemmelse i overensstemmelse med sit formål om at hindre en kunstig udnyttelse af skattetransparente selskaber ikke kan fortolkes bredt og navnlig ikke har til formål at indføre en generel begrænsning af partnerselskaber, jf. fx Skatteudvalgets betænkning af 24. maj 2017, s. 1.

Også på baggrund heraf, er det spørgernes opfattelse, at kapitalejerne, herunder Spørger Holding, efter en samlet vurdering må betragtes som rette indkomstmottagere i forhold til de resultatandele, der udbetales fra virksomheden.

De stillede spørgsmål 1 bør derfor besvares med "Ja".

Spørgsmål 2: Ja

Med henblik på overholdelse af blandt andet selskabslovens regler om aktionærlån mv. modtager deltagerne i virksomheden deres andel af overskuddet som henholdsvis løn og udbytte.

Det følger af praksis, at udbetalingerne fra et skattemæssigt transparent selskab kan fordeles mellem et vederlag for den løbende arbejdsindsats og udbytte/restoverskud.

I SKM2010. 755. SR tiltrådte Skatterådet således, at der fra et interessentskab, hvor spørgers ejerandel var ejet via et holdingselskab, kunne udbetales arbejdsvederlag direkte til spørgeren. Noget tilsvarende følger af SKM2019. 360. SR om et partnerselskab.

Når henses hertil må virksomheden i denne sag også kunne udbetale et forlods arbejdsvederlag til partnerne, herunder Spørger, som ikke indgår i deres eventuelle holdingselskaber, herunder Spørger Holding.

Repræsentanten finder derfor, at spørgsmål 2 bør besvares med "Ja".

Spørgsmål 3: Ja

Repræsentanten anfører, at de civile retlige regler som ovenfor anført betyder, at udbetalinger fra Partnerselskabet til partnerne civilretligt må ske som løn og udbytte.

Den faste løn på xx kr. pr. måned (med tillæg/personalegoder) er hidtil blevet udbetalt til partnerne som almindelig A-indkomst, sådan at der dermed er sikret fuld afregning af skatten for den del af udbetalingerne, som tilgår partnerne personligt/privat.

Rent administrativt har det således været mest enkelt at behandle disse udbetalinger, som er sket via Dataløn m.fl., på samme måde som de egentlige lønudbetalinger til virksomhedens medarbejdere.

Ifølge kildeskattelovens § 43 omfatter A-indkomst dog kun vederlag i penge samt i forbindelse hermed ydet fri kost og logi for personligt arbejde i tjenesteforhold, herunder løn, feriegodtgørelse, honorar, tantieme, provision, drikkepenge og lignende ydelser.

Da kapitalejerne og herunder spørgerne som beskrevet ovenfor ikke udfører deres arbejde som "personligt arbejde i tjenesteforhold" for Partnerselskabet, men som selvstændigt erhvervsdrivende, vurderer repræsentanten, at skatten som udgangspunkt skal afregnes af den enkelte kapitalejer, inkl. Spørgerne.

For Spørger vil den faste løn imidlertid kunne anses som A-indkomst fra Spørger Holding, således at Partnerselskabet (som skattemæssigt indgår som en del af Spørger Holding og de øvrige kapitalejere), kan indeholde og afregne A-skat af den faste løn.

Spørgeren finder derfor, at spørgsmål 3 bør derfor besvares med "Ja".

Spørgsmål 4: Ja

Partnerselskabet har tidligere stillet bil til rådighed for en del af partnerne eller udbetalt skattefri kørselsgodtgørelse for erhvervs-mæssig kørsel i private biler.

For at forenkle administrationen ønsker Partnerselskabet imidlertid at afvikle disse ordninger ved i stedet at udbetale et fast beløb på xx kr. pr. måned. Beløbet udbetales løbende/månedsvist til partnernes holdingselskaber eller virksomhedsordninger.

I forbindelse hermed ønskes det afklaret, om Spørger kan få fri bil stillet til rådighed af sit holdingselskab, Spørger Holding, sådan at Spørger beskattes af fri bil efter de almindelige regler i ligningslovens § 16.

Et partnerselskab er ikke et selvstændigt skattesubjekt. Den enkelte deltager beskattes således af dennes ideelle andel af partnerskabets resultat i overensstemmelse med hver deltagers egen skattemæssige status, og hver (personlig) deltager kan uafhængig af de øvrige vælge at anvende virksomhedsskatteovens regler.

I skattemæssig henseende er der dermed identitet mellem virksomheden og deltageren, se SKM2012. 373. SR. Ved opgørelsen af hver deltagerens andel anses deltageren for ejer af en ideel andel af Partnerskabets aktiver og passiver, svarende til ejerandelen af Partnerselskabet.

Dette gør sig også gældende i forhold til Partnerselskabet. Hver enkelt deltager i Partnerselskabet, herunder Spørger Holding, må således anses for at drive Partnerselskabet, ligesom Partnerskabets personaleomkostninger mv., herunder udgifterne til udbetaling af de faste resultatandele på xx kr./mdr., skattemæssigt må medregnes hos kapitalejerne.

De partnere, der ligesom Spørger har struktureret deres ejerskab gennem et holdingselskab (konkret Spørger Holding) har således i skattemæssig henseende status af lønmodtagere i holdingselskaberne. Dette følger både af deres stilling som direktører i holdingselskaberne og i kraft af deres arbejde i virksomheden.

Spørger Holding kan derfor aflønne Spørger, herunder ved at stille en bil til rådighed for Spørgers arbejde i virksomheden, når den samlede aflønning sker på armslængde-vilkår og ikke væsentligt overstiger en sædvanlig aflønning.

Repræsentanten finder således at spørgsmål 4 også bør derfor også besvares med "Ja".

Skattestyrelsens indstilling og begrundelse

Spørgsmål 1

Begrundelse

Det ønskes bekræftet, at Spørger Holding kan anses for rette indkomstmodtager af de variable overskudsandele, som Spørger Holding modtager fra Partnerselskabet.

Skatterådet har i SKM2018. 621. SR, SKM2019. 125. SR og SKM2019. 355. SR taget stilling til, om et kapital-selskab, og ikke selskabets fysiske hovedanpartshaver, var rette indkomstmodtager af den overskudsandel kapital-selskabet erhvervede fra et partnerselskab. Skatterådet anfører i SKM 2018.621 SR at:

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

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

[...]

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

Det afgørende ved vurderingen af, om Spørger Holding eller ejeren af partnerholdingselskabet, Spørger, er rette indkomstmodtager af de variable overskudsandele som Spørger Holding modtager fra Partnerselskabet er, altså at fastslå, om den aktivitet, som Spørger udøver i Partnerselskabet, skatteretligt må kvalificeres som et lønmodtagerforhold eller selvstændig erhvervsvirksomhed. Hvis Spørger skal anses for selvstændig erhvervsdrivende, skal der svares "Ja" til spørgsmål 1, mens der skal svares "nej", hvis han skal anses for lønmodtager.

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

Retsgrundlag

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

"Når virksomheden drives i et skattemæssigt transparent selskab som f.eks. et partnerselskab, er de ovenfor anførte kriterier ikke nødvendigvis i samme grad velegnede i vurderingen af, om den enkelte partner kan anses for selvstændigt erhvervsdrivende. Her vil der normalt ikke være tvivl om, at det skattemæssigt transparente selskab som sådan udøver erhvervmæssig virksomhed. En advokat- eller re-

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

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

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

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

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

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

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

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

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

I den konkrete sag er personalet ansat hos Partnerselskabet. Det er BC A/S, som ejes af Spørger og C via deres holdselskaber, Spørger Holding og C Holding, som har ejerskabet til hovedparten af virksomhedens goodwill samt driftsinventar og materiel. Tilsvarende udlejer BC A/S de lokaler, hvorfra virksomheden drives, til Partnerselskabet.

I det følgende vurderes spørgsmålet om, hvorvidt Spørger, som ejer af over 30 % af aktiekapitalen i Partnerselskabet, kan anses for selvstændigt erhvervsdrivende, i særlig grad i relation til kriterierne økonomisk risiko og indflydelse.

Økonomisk risiko

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Vederlagsform

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

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

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

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

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

Indflydelse

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Oplysninger om spørgers hæftelse og vederlagsform

Det er oplyst, at aktiekapitalen i Partnerselskabet er på nominelt xx kr., hvoraf Spørger Holding i lighed med C Holding ejer i aktier for nominelt xx kr., svarende til, at hver ejer over 30 % af aktierne i Partnerselskabet.

De resterende xx % af aktiekapitalen ejes af partnere, der hver ejer 5-10 % af aktiekapitalen i Partnerselskabet.

Efter betaling af udbytte udgør værdien af Spørgers aktiebesiddelse i Partnerselskabet xx kr. svarede til kurs xx. Det er dette beløb, som Spørger hæfter for.

En del af det udbytte, som Partnerselskabet udbetaler, afhænger alene af størrelsen af partnerens aktiebesiddelse. Den øvrige del af udbyttet udbetales på en måde, der afhænger af den enkelte partners performance.

Forskellen mellem ordinært og ekstraordinært udbytte består alene i tidspunktet for udlodningen. Ordinært udbytte udloddes i forbindelse med den årlige generalforsamling, mens ekstraordinært udbytte udloddes efter regnskabsårets udløb.

Oplysninger om spørgers indflydelse og partnerselskabets organisering

Spørger er kapitalejer (aktionær) i Partnerselskabet, der har x kapitalejere.

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

Som nævnt er Spørger den ene af to partnere, der ejer over 30 % af aktiekapitalen. De øvrige partnere ejer hver 5-10 % af aktiekapitalen.

Selskabets øverste myndighed er generalforsamlingen. Det afholdes ordinær generalforsamling én gang om året. Derudover afholdes der ekstraordinær generalforsamling, når en aktionær med minimum 5 % af aktiekapitalen forlanger det. Dvs. partnere kan forlange ekstraordinær generalforsamling afholdt.

Hver aktionær (partner) stemmer med en vægt svarende til størrelsen af den aktiekapital, som han repræsenterer, idet hver aktie på xx kr. giver én stemme.

Til beslutning om ændring af vedtægter kræves, at mindst 2/3 af aktiekapitalen er repræsenteret, og at beslutningen tiltrædes af mindst 2/3 af den selskabskapital. Hvis ikke den fornødne selskabskapital er repræsenteret, indkaldes der til en ny generalforsamling, hvor forslaget til ændring af vedtægterne kan træffes uden hensyntagen til hvor stor en kapital, der er repræsenteret. Spørger og C, der til sammen rådet over 60 % af stemmerne, har ikke tilstrækkelig indflydelse til, at de alene kan ændre vedtægterne.

Som tidligere nævnt kræver en række opregnede beslutninger tilslutning fra komplementaren. Dette er dog uden reel betydning, da ejerskabet i komplementarselskabet svarer til ejerskabet i Partnerselskabet.

Generalforsamlingen har bemyndiget bestyrelsen at træffe beslutning om ekstraordinært udbytte.

Selskabets ledelse består af 3 medlemmer. De to hovedaktionærer, Spørger og C, er ifølge ejerftale hver berettiget til at indstille et medlem.

Spørger er direktør i selskabet.

Den daglige ledelse forestås af direktionen i samråd med bestyrelsen. Bestyrelsen træffer beslutninger ved simpelt stemmeflertal.

Samlet vurdering

Skattestyrelsen har efter det oplyste lagt til grund for besvarelsen, at Spørger ikke anses for lønmodtager i henhold til ansættelsesretlig lovgivning, herunder ferielovgivning og funktionærloven mv.

Efter en samlet konkret vurdering af sagens faktiske forhold sammenholdt med kriterierne anført i de særlige bemærkninger til Lovforslag 2016/1 L 194 hvorved ligningslovens § 4 fik sin nuværende formulering, er det Skattestyrelsens opfattelse, at Spørger må anses for selvstændigt erhvervsdrivende.

Skattestyrelsen har herved lagt vægt på, at Spørger i kraft af sin besiddelse på over 30 % af aktiekapitalen i Partnerselskabet har en betydelig indflydelse på de beslutninger, der træffes i selskabet. Desuden har han stemmeflertal samme med C, der ligeledes ejer over 30 % af aktiekapitalen.

Skattestyrelsen har herved lagt vægt på, at Spørger sammen med C har en afgørende indflydelse på de væsentlige beslutninger vedrørende Partnerselskabet. Sammen kan de således bestemme, om der skal ske ændring eller udvidelse af selskabets virke ud over selskabets hidtidige virke, herunder optagelse af nye forretningsområdet, uanset om disse måtte kunne indeholdes i selskabets formålsbestemmelse. De kan endvidere træffe beslutning om etablering af nye forretningssteder samt afvikling af sådanne, om køb og salg af fast ejendom samt indgåelse, opsigelse eller ophævelse af lejemål vedrørende fast ejendom. De kan desuden træffe beslutning om udlån af penge, sikkerhedsstillelse samt påtagelse af kautions-, gælds- og risikoforpligtelser, indgåelse, ophævelse og/eller ændring af aftaler mellem selskabet på den ene side og aktionærene eller partnerne på den anden side. Endelige kan de beslutte at foretage dispositioner, som i øvrigt er af afgørende betydning for selskabet, herunder større investeringer samt større eller usædvanlige køb og salg.

Spørger har endvidere indflydelse i kraft af, at han er medlem af partnerselskabets bestyrelse og er direktør for partnerselskabet.

Da Spørger og C har flertal i bestyrelsen, kan de endvidere træffe beslutning om optagelse af nye aktionærer, ligesom de med et skriftligt varsel på 6 måneder til den første i en måned kan opsiges en aktionær (partner).

Det er styrelsens vurdering, at Spørger - ligesom C - har en sådan indflydelse i Partnerselskabet, at de reelt har instruktionsbeføjelse over for de øvrige partnere.

Det kan herefter konkluderes, at Spørger har en betydelig indflydelse i partnerselskabet.

For så vidt angår Spørgers økonomiske risiko, hæfter han med et beløb svarende til værdien af sine aktier i partnerselskabet, dvs. med xx kr. Desuden er hans vederlæggelse i meget høj grad afhængigt af overskuddet i virksomheden.

Efter Skattestyrelsens opfattelse kan det herefter lægges til grund, at Spørger har en betydelige økonomisk risiko.

Da Spørger opfylder begge hovedkriterier - indflydelse og økonomisk risiko - for at kunne anses for selvstændigt erhvervsdrivende, er det Skattestyrelsens opfattelse, at han skal anses for at være selvstændigt erhvervsdrivende.

Som det fremgår af den indledende tekst i dette hovedafsnit, har Skatterådet i SKM2018. 621. SR, SKM2019. 125. SR og SKM2019. 355. SR taget stilling til, om et kapitalselskab, og ikke selskabets fysiske hovedanpartshaver, var rette indkomstmodtager af den overskudsandel et kapitalselskab erhvervede fra et partnerselskab. Skatterådet nåede frem til, at selvstændigt erhvervsdrivende - modsat lønmodtagere - kan drive deres virksomhed gennem et selskab.

Da Spørger skal anses for selvstændigt erhvervsdrivende, kan han deltage i Partnerselskabet via sit holdingselskab, Spørger Holding, der således er rette indkomstmodtager af resultatandelene.

Styrelsen finder således, at der bør svares "Ja" til spørgsmål 1.

Indstilling

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

Spørgsmål 2

Det ønskes bekræftet, at Spørger - og ikke Spørger Holding - kan anses for rette indkomstmottager af den faste løn, som Spørger modtager fra Partnerselskabet.

Begrundelse

Spørgsmålet er, om Spørger personligt kan anses for rette indkomstmottager i forhold til det faste beløb på xx kr. om måneden, som Partnerselskabet hver måned udbetaler som vederlag for det arbejde, som han udfører for partnerselskabet. Spørgsmålet angår en problemstilling, som Skatterådet tidligere har taget stilling til:

I SKM2010. 755. SR godkendte Skatterådet, at arbejdede interessenter, der ejede interessentskabsandele gennem et holdingselskab, hver kunne fordele sin samlede andel af overskuddet i X I/S på løn, som trækkes ud til beskatning hos den enkelte indehaver, og overskudsandel, som udloddes op i det individuelle holdingselskab.

I SKM2019. 360. SR anerkendte Skatterådet, at en spørger kunne anses for at være selvstændigt erhvervsdrivende vedrørende sin deltagelse i et partnerselskab, som han ejede 100% via et anpartsselskab. Skatterådet kunne også bekræfte, at hhv. spørgeren og hans holdingselskab ville være rette indkomstmottagere af overskuddet fra partnerselskabet. Endelig kunne Skatterådet bekræfte, at den del af overskuddet, der tilgik spørgeren personligt, kunne vælges beskattet efter virksomhedsskatteordningen, og den del af overskuddet, der tilgik Holding ApS ville blive beskattet som selskabsindkomst.

Det følger således af praksis, at det anerkendes, at en skattepligtig, der via et holdingselskab ejer en andel af et transparent selskab, personligt kan få udbetalt løn af det transparente selskab for at yde personligt arbejde for selskabet.

Styrelsen finder således, at der bør svares "Ja" til spørgsmål 2.

Indstilling

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

Spørgsmål 3

Det ønskes bekræftet, at den faste løn, der udbetales til Spørger i form af løn, kan behandles som A-indkomst.

Spørger ejer ikke personligt nogen del af Partnerselskabet. Dette gælder både med hensyn til partnerselskabets kommanditister og komplementar. Det faste vederlag på xx kr. om måneden, som han modtager for at udføre arbejde for Partnerselskabet, oppebærer han derfor som lønmottager.

Det følger af kildeskattelovens § 2, stk. 1, nr. 1, at pligt til at svare indkomstskat påhviler personer, der erhverver indkomst i form af vederlag for personligt arbejde i tjenesteforhold udført her i landet. Det er uden betydning for skattepligten, hvilken form vederlaget udbetales i, og om retten til indkomsten eller vederlaget er erhvervet efter ophør af arbejdet her i landet.

Det følger endvidere af kildeskattelovens § 43, stk. 1, at enhver form for vederlag i penge samt i forbindelse hermed ydet fri kost og logi for personligt arbejde i tjenesteforhold henregnes til A-indkomst.

Det er herefter Skattestyrelsens opfattelse, at der bør svares "Ja" til spørgsmål 3.

Indstilling

Skattestyrelsen indstiller, at spørgsmål 3 besvares med "Ja".

Spørgsmål 4

Det ønskes bekræftet, at Spørger kan få stillet fri bil til rådighed af sit holdingselskab Spørger Holding, således at dette gode beskattes som løn i overensstemmelse med ligningslovens § 16.

Indstilling

Spørger er partner i et rådgivningspartnerselskab, hvor han ejer over 30 % af selskabskapitalen. Spørger har struktureret sit ejerskab i rådgivningspartnerselskabet gennem et holdingselskab, Spørger Holding, hvor han er direktør. Holdingselskabet ejes 100 % af Spørger.

Fri bil stillet til rådighed for en hovedaktionær, der samtidig kan anses for lønmodtager i selskabet, kan efter en konkret vurdering beskattes som løn efter ligningslovens § 16, stk. 1 og 4.

Fri bil stillet til rådighed for en hovedaktionær, der ikke samtidig kan anses for lønmodtager i selskabet, beskattes som udbytte efter ligningslovens §§ 16 A, stk. 5 og 16, stk. 4.

Uanset om fri bil skal anses som udbytte eller som løn for hovedaktionæren, beskattes hovedaktionæren af fri bil efter reglerne i ligningslovens § 16, stk. 4 som personlig indkomst, jf. personskattelovens §§ 3, stk. 1 og 4 A, stk. 2 samt Den juridiske vejledning 2020-1, afsnit C. B. 3.5.3.2

Som udgangspunkt må et vederlag aftalt mellem et selskab og dets direktør, der samtidig er hovedaktionær i selskabet, accepteres. Der kan dog statueres maskeret udbytte for udbetalt ledelsesvederlag, når interessesammenfald mellem selskab og hovedaktionær har medført et vederlag, der er større end det ville have været mellem parter uden interessesammenfald. I vurderingen af, om der kan statueres maskeret udbytte, indgår blandt andet hovedaktionærens arbejdsindsats. Se Den juridiske vejledning 2020-1, afsnit C. B. 3.5.2.2.

I SKM2009. 277. LSR blev en hovedanpartshaver anset for rette indkomstmodtager af et konsulenthonorar som var indtægtsført i selskabet, og hustruen (som også var anpartshaver) kunne derfor ikke have oppebåret løn fra selskabet, da selskabet herefter ingen aktivitet havde. Beløbet blev derfor anset som udlodning.

Idet holdingselskabet i henhold til besvarelsen af spørgsmål 1 skal anses for rette indkomstmodtager af de variable overskudsandele fra revisionspartnerselskabet, kan holdingselskabet vederlægge Spørger med løn i form af fri bil.

Stiller holdingselskabet fri bil til rådighed for Spørger, vil det derfor blive betragtet som løn efter ligningslovens § 16, stk. 1 og 4. Spørger beskattes af fri bil efter reglerne i ligningslovens § 16, stk. 4, som personlig indkomst, jf. personskattelovens § 3, stk. 1.

Indstilling

Skattestyrelsen indstiller, at spørgsmål 4 besvares med "Ja".

Skatterådets afgørelse og begrundelse

Skatterådet tiltræder Skattestyrelsens indstilling.

Lovgrundlag, forarbejder og praksis

Spørgsmål 1

Lovgrundlag

Ligningslovens § 4

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

Forarbejder

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

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

"§ 1

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

1. Efter § 3 A indsættes:

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

§ 2

Loven træder i kraft den 1. juli 2017.

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

Bemærkninger til lovforslaget

Almindelige bemærkninger

1. Indledning

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

2. Lovforslagets indhold

2.1. Gældende ret

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

man ikke er underlagt en arbejdsgivers instruktionsbeføjelse (det vil sige, at man ikke er i et tjenesteforhold).

Af cirkulære nr. 129 af 4. juli 1994 om personskatteloven, afsnit 3.1.1, fremgår det bl.a., at som lønmodtager anses den, der modtager vederlag for personligt arbejde i et tjenesteforhold. I de fleste tilfælde er det ikke vanskeligt at afgøre, om der foreligger et tjenesteforhold, fordi indkomstmotageren udfører arbejdet efter arbejdsgiverens anvisninger og helt for dennes regning. Der kan dog i praksis være situationer, hvor det er vanskeligt at afgøre. I sådanne tvivlstilfælde må afgørelsen ske på grundlag af en samlet bedømmelse af de konkrete omstændigheder, herunder forholdet mellem den, der udfører arbejdet, og den, for hvem det udføres.

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

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

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

2.1.1. Skatterådets afgørelse i SKM2015. 729. SR

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

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

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

Skatterådets afgørelse medfører, at en medarbejders erhvervelse af selv en ganske 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.

2.1.2. Partnerselskaber og andre transparente selskabstyper

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

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

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

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

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

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

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

2.1.3. Rette 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 erhvervmæssige interessentskabsandele til tre anpartsselskaber. Anpartsselskaberne blev anset for rette indkomstmodtager i skattemæssig henseende, jf. TfS 1999, 646Ø. Den praksis, som dommen er udtryk for, forudsætter dog, at de pågældende personers indkomst (inden overførslen til selskabet) kunne anses for at være indtjent ved selvstændig erhvervsvirksomhed. Hvis der havde været tale om lønindkomst, ville det, som nævnt ovenfor, ikke være muligt med skattemæssig virkning at overføre indkomsten til selskabet.

2.2. Lovforslaget

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

Det fremgår af afgørelsen, at hvad angår de nye kapitalejeres økonomiske risiko i forbindelse med arbejdet, var denne begrænset, bl.a. ved at aktieværdien blev fastsat til den bogførte indre værdi. Dermed

betaltes der ikke for nogen andel af goodwill. Hvad angår instruktionsbeføjelse, synes de nye kapitalejeres stilling internt i selskabet både over for de hidtidige ejere og over for de øvrige ansatte ikke at blive ændret. Det samme gælder deres stilling over for virksomhedens kunder.

Skatterådet fandt, at en ny kapitalejer efter erhvervelsen af den konkrete ejerandel samt tiltrædelse af ejeraftalen mellem kapitalejerne kunne anses for selvstændigt erhvervsdrivende. Skatterådet henviser i sin henvendelse til skatteministeren til, at afgørelsen er begrundet i, at partnerselskabet er skattemæssigt transparent, og at det efter praksis er anerkendt, at de enkelte ejere i et transparent selskab anses for selvstændigt erhvervsdrivende.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

(...)

Bemærkninger til lovforslagets enkelte bestemmelser

Til § 1

Der er ikke i skattelovgivningen fastsat en definition af selvstændig erhvervsvirksomhed. Afgrænsningen af selvstændig erhvervsvirksomhed over for lønmodtagere og honorarmodtagere sker ud fra en række kriterier og beror på en konkret vurdering af alle relevante forhold. Det er normalt et krav for at kunne blive betragtet som selvstændigt erhvervsdrivende, at man bl.a. bærer den økonomiske risiko i forbindelse med arbejdets udførelse, samt at man ikke er underlagt en 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), virksomhedsskatteovens § 1 (virksomhedsordningen) eller § 22 a (kapitalafkastordningen), kildeskattelovens § 25 A (ægtefællers drift af selvstændig erhvervsvirksomhed) eller andre steder i skattelovgivningen defineret et egentlig begreb for, hvornår der er tale om selvstændig erhvervsvirksomhed. Afgrænsningen af selvstændig erhvervsvirksomhed over for lønindkomst skal foretages på samme måde, uanset i hvilken relation inden for skattelovgivningen, spørgsmålet er relevant. Det følger af virksomhedsskatteovens § 1, at skattepligtige personer, der driver selvstændig erhvervsvirksomhed, kan anvende virksomhedsordningen. Dermed er det afgørende for at kunne anvende virksomhedsordningen, at der er tale om selvstændig erhvervsvirksomhed. Vurderingen heraf sker ud fra en konkret vurdering af en række forhold.

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

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

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

- indkomstmodtageren tilrettelægger, leder, fordeler og fører tilsyn med arbejdet uden anden instruktion fra hvervgiveren end den, der eventuelt følger af den afgivne ordre,
- hvervgiverens forpligtelser over for indkomstmodtageren er begrænset til det enkelte ordreforhold,
- indkomstmodtageren ikke på grund af ordren er begrænset i sin adgang til samtidig at udføre arbejde for andre,
- indkomstmodtageren er økonomisk ansvarlig over for hvervgiveren for arbejdets udførelse eller i øvrigt påtager sig en selvstændig økonomisk risiko,
- indkomstmodtageren har ansat personale og er frit stillet med hensyn til at antage medhjælp,
- vederlaget betales efter regning, og betaling først ydes fuldt ud, når arbejdet er udført som aftalt og eventuelle mangler afhjulpet,
- indkomsten modtages fra en ubestemt kreds af hvervgivere,
- indkomsten afhænger af et eventuelt overskud,
- indkomstmodtageren ejer de anvendte redskaber, maskiner og værktøj eller lignende,
- indkomstmodtageren helt eller delvist leverer de materialer, der anvendes ved arbejdets udførelse,
- indkomstmodtageren har etableret sig i egne lokaler, f.eks. forretning, værksted, kontor, klinik, tegnestue m.v., og arbejdet udøves helt eller delvist fra lokalerne,
- indkomstmodtagerens erhvervsudøvelse kræver særskilt autorisation, bevilling og lignende, og om indkomstmodtageren har fået en sådan tilladelse,
- indkomstmodtageren ved annoncering, skiltning eller lignende tilkendegiver, at vedkommende er fagkyndig og påtager sig at udføre arbejde af en nærmere bestemt art,
- indkomstmodtageren i henhold til momsloven er momsregistreret, og ydelsen er faktureret med tillæg af moms, og
- ansvaret for en eventuel ulykke under arbejdets udførelse påhviler indkomstmodtageren.

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

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

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

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

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

momsregistreret. Disse forhold er ikke til hinder for, at den enkelte deltager i et skattemæssigt transparent selskab kan anses for selvstændigt erhvervsdrivende, idet det følger af transparensprincippet, at de enkelte deltagere ejer en andel af det transparente selskabs aktiver og passiver.

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

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

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

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

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

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

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

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

Den foreslåede ændring omfatter alle deltagere i skattemæssigt transparente selskaber f.eks. partnerselskaber, kommanditselskaber og interessentskaber. Med den foreslåede ændring vil hverken selve erhvervelsen af andelen eller størrelsen af andelen i sig selv være tilstrækkelig for vurderingen af, om der er tale om 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 kapitalgesellschaft og ikke af personen.

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

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

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

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

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

Til § 2

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

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

Det foreslås i stk. 2, at loven har virkning for indkomstår, der påbegyndes den 1. januar 2018 eller senere. Det indebærer, at personer, der har kalenderåret som indkomstår, vil blive omfattet de foreslåede

bestemmelser fra og med indkomståret 2018, idet dette indkomstår løber fra og med den 1. januar 2018 til og med den 31. december 2018.

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

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

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

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

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

Dansk Erhverv spørgsmål:

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

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

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

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

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

Skatteministeriets svar:

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

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

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

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

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

Kriterierne er gengivet i bemærkningerne til lovforslaget.

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

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

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

DI spørgsmål:

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

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

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

Skatteministeriets svar:

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

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

FSR - danske revisorer spørgsmål:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Skatteministeriets svar:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

(...)

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

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

Gorrissen Federspiel Advokatpartnerselskab spørgsmål:

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

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

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

Gorrissen Federspiel gør opmærksom på, at det er tendensen i liberale erhverv at samle sig i større enheder og internationale partnerselskaber, hvor overskuddet fordeles i forhold til den enkeltes indsats

og værdi. Det anføres, at det siger sig selv, at den enkelte partners ejerandel i en virksomhed med flere tusinde partnere vil være meget begrænset. Ikke desto mindre kan den enkelte partner tjene mere og være mere succesfuld end den erhvervsdrivende, som driver sin egen virksomhed helt alene. Det er partneren selv, der vælger, om partneren heller vil være en "lille" partner i en stor enhed eller en "stor" partner i en lille enhed. Risikoen forbundet med deltagelse i den store virksomhed kan langt overstige risikoen ved deltagelse i den lille virksomhed. Ejerandelens størrelse er således ifølge Gorrissen Federspiel uden betydning for, om man er erhvervsdrivende.

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

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

Skatteministeriets svar:

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

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

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

(...)

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

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

Landbrug og Fødevarer spørgsmål:

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

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

(...)

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

Skatteministeriets svar:

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

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

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

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

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

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

SEGES spørgsmål:

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

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

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

(...)

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

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

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

Skatteministeriets svar:

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

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

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

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

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

(...)

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

"2. Indstilling og politiske bemærkninger

Udvalget indstiller lovforslaget til vedtagelse uændret.

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

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

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

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

Praksis

SKM2019. 653. SR

Skatterådet bekræftede, at spørger som deltager i A P/S måtte anses for selvstændigt erhvervsdrivende efter ligningslovens § 4, hvorfor spørgers overskudsandel i A P/S kunne indgå i og beskattes i virksom-

hedsskatteordningen. Efter en samlet vurdering af sagens faktiske forhold sammenholdt med kriterierne anført i de særlige bemærkninger til ligningslovens § 4, var det Skatterådets opfattelse, at spørger mest nærliggende måtte anses for selvstændigt erhvervsdrivende, fordi der var en række forhold, der mest tungtvejende talte for dette resultat. Der blev ved vurderingen lagt vægt på, at spørger måtte anses for kun at have en vis indflydelse i A P/S, men at dette kriterium ikke i sig selv var diskvalificerende for, at spørger kunne anses for selvstændigt erhvervsdrivende, såfremt andre kriterier mere klart talte for dette resultat. Skatterådet tillagde det særlig vægt, at spørgers vederlæggelse afhang af resultatet i A P/S, og at spørger som deltager i A P/S måtte anses for at have påtaget sig en økonomisk risiko, der størrelsesmæssigt måtte anses for usædvanlig i lønmodtagerforhold. Det var på denne baggrund Skatterådets opfattelse, at spørger efter en samlet konkret vurdering mest nærliggende måtte anses for at være selvstændigt erhvervsdrivende. Som følge af ovenstående, kunne spørgers overskudsandel i A P/S indgå i og beskattes virksomhedsskatteordningen.

SKM2019. 520. SR

Skatterådet fandt, at spørger som deltager i et partnerselskab måtte anses for selvstændigt erhvervsdrivende efter ligningslovens § 4, fordi spørger måtte anses for at have reel økonomisk risiko og indflydelse. Spørger kunne derfor anvende

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

SKM2019. 519. SR

Skatterådet fandt, at spørger som deltager i et partnerselskab måtte anses for selvstændigt erhvervsdrivende. Efter en samlet vurdering af sagens faktiske forhold sammenholdt med kriterierne anført i de særlige bemærkninger til ligningslovens § 4, var det Skatterådets opfattelse, at spørger mest nærliggende måtte anses for selvstændigt erhvervsdrivende, fordi der var en række forhold, der mest tungtvejende talte for dette resultat. Der er ved vurderingen lagt vægt på, at spørger måtte anses for kun at have en vis indflydelse i G1 P/S, men at dette kriterium ikke i sig selv var diskvalificerende for, at spørger måtte anses for selvstændigt erhvervsdrivende, såfremt andre kriterier mere klart talte for dette resultat. Der blev særligt lagt vægt på, at spørger havde påtaget sig en økonomisk risiko, der størrelsesmæssigt måtte anses for usædvanligt i lønmodtagerforhold. Det var på denne baggrund Skatterådets opfattelse, at spørger efter en samlet konkret vurdering mest nærliggende måtte anses for selvstændigt erhvervsdrivende. Spørger kunne derfor anvende virksomhedsordningen i relation til spørgers overskudsandel, som spørger modtog fra G1 P/S.

SKM2019. 462. SR

Skatterådet fandt, at spørgerne som deltagere i G1 I/S måtte anses for lønmodtagere efter ligningslovens § 4. Efter en samlet vurdering af sagens faktiske forhold sammenholdt med kriterierne anført i de særlige bemærkninger til ligningslovens § 4, var det Skatterådets opfattelse, at spørgerne måtte anses for lønmodtagere, fordi der var en række forhold, der mest tungtvejende talte for dette resultat.

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

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

Ved vurderingen af, om spørgerne kunne anses for selvstændigt erhvervsdrivende, var det Skatterådets opfattelse, at spørgernes økonomiske risiko (hæftelse) ikke i sig selv kunne opveje de tungtvejende

forhold, der talte for lønmodtagerforhold (den manglende indflydelse og vederlæggelsen). Det var således Skatterådets opfattelse, at der var en overvægt af tungtvejende forhold, der talte for, at spørgerne måtte anses for lønmodtagere og ikke selvstændigt erhvervsdrivende.

SKM2019. 410. SR

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

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

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

SKM2019. 360. SR

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

SKM2019. 355. SR

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

SKM2019. 125. SR

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

SKM2018. 621. SR

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

SKM2018. 580. SR

Skatterådet bekræftede, at spørger som deltager i G1 P/S måtte anses for selvstændigt erhvervsdrivende efter ligningslovens § 4, og som følge heraf ville spørgers holdingselskab H1 ApS være rette indkomstmottager af overskudsandelen i G1 P/S. Efter en samlet vurdering af sagens faktiske forhold sammenholdt med kriterierne anført i de særlige bemærkninger til ligningslovens § 4, var det Skatterådets opfattelse, at spørger mest nærliggende måtte anses for selvstændigt erhvervsdrivende, fordi der var en række forhold, der mest tungtvejende talte for dette resultat. Der blev ved vurderingen lagt vægt på, at spørger måtte anses for kun at have en vis indflydelse i G1 P/S, men at dette kriterium ikke i sig selv var diskvalificerende for, at spørger kunne anses for selvstændigt erhvervsdrivende, såfremt andre kriterier mere klart talte for dette resultat. Skatterådet havde tillagt det særligt vægt, at spørgers vederlæggelse afhang af resultatet i G1 P/S, og at spørger som deltager i G1 P/S måtte anses for at have påtaget sig en økonomisk risiko, der størrelsesmæssigt måtte anses for usædvanlig i lønmodtagerforhold. Det var på denne baggrund Skatterådets opfattelse, at spørger efter en samlet konkret vurdering mest nærliggende måtte anses for at være selvstændigt erhvervsdrivende. Som følge af ovenstående, ville spørgers holdingselskab H1 ApS være rette indkomstmottager af overskudsandelen i G1 P/S.

SKM2018. 579. SR

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

SKM2018. 475. SR

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

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

Det Skattestyrelsens opfattelse, på baggrund af en konkret vurdering, at hvis Spørger personligt havde deltaget i interessentskaberne, måtte han anses for selvstændigt 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 indkomstmotager af resultaterne fra interessentskaberne.

SKM. 2018.248. SR

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

Spørgsmål 2

Praksis

SKM2010. 755. SR

Skatterådet godkendte, at arbejdede interessenter, der ejede interessentskabsandele gennem et holdingselskab, hver kunne fordele sin samlede andel af overskuddet i X I/S på løn, som trækkes ud til beskatning hos den enkelte indehaver, og overskudsandel, som udloddes op i det individuelle holdingselskab.

SKM2019. 360. SR

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

Spørgsmål 3

Lovgrundlag

Kildeskatteloven § 2, stk. 1

Pligt til at svare indkomstskat til staten påhviler endvidere personer, der ikke er omfattet af § 1, og dødsboer, der behandles i udlandet, jf. dødsboskattelovens § 1, stk. 3, for så vidt de pågældende personer eller dødsboer:

1) Erhverver indkomst i form af vederlag for personligt arbejde i tjenesteforhold udført her i landet. Skattepligten omfatter endvidere vederlag for påtagelse af indskrænkninger i adgangen til fri erhvervsudøvelse (konkurrenceklausuler), når det modtagne vederlag har sammenhæng med et nuværende eller tidligere tjenesteforhold her i landet. Det er uden betydning for skattepligten, hvilken form vederlaget udbetales i, samt om retten til indkomsten eller vederlaget er erhvervet efter ophør af arbejdet her i landet. Skattepligten omfatter endvidere fratrædelsesgodtgørelser, løn i en opsigelsesperiode og lignende ydelser, når sådan indkomst erhverves i forbindelse med ophør af et ansættelsesforhold, der har omfattet arbejde udført her i landet, og lønindkomsten har været undergivet dansk beskatning. Vedrører en indkomst som nævnt i 4. pkt. arbejde udført såvel i som uden for Danmark, omfatter skattepligten kun den del, der forholdsmæssigt kan henføres til arbejde udført i Danmark.

[...]

Kildeskatteloven § 43, stk. 1

Til A-indkomst henregnes enhver form for vederlag i penge samt i forbindelse hermed ydet fri kost og logi for personligt arbejde i tjenesteforhold, herunder løn, feriegodtgørelse, honorar, tantieme, provision, drikkepenge og lignende ydelser. Arbejdsgiverens indbetaling til gruppelevsfor sikring, aldersforsikring, aldersopsparring og supplerende engangssum som nævnt i pensionsbeskatningslovens § 56, stk. 3 og 5, anses dog ikke for A-indkomst. Tilsvarende anses beløb, som indbetales fra den enkelte arbejdsgiver til et medarbejderinvesteringsselskab, jf. § 3 i lov om medarbejderinvesteringsselskaber, og som for den enkelte medarbejder ikke overstiger beløbsgrænsen på 30.000 kr. i ligningslovens § 7 N i kalenderåret, ikke for A-indkomst.

[...]

Spørgsmål 4

Lovgrundlag

Ligningslovens § 16, stk. 1 og 4

Stk. 1 Ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst medregnes tilskud til telefon uden for arbejdsstedet, jf. stk. 2, samt efter reglerne i stk. 3-14 vederlag i form af formuegoder af pengeværdi, sparet privatforbrug og værdien af helt eller delvis vederlagsfri benyttelse af andres formuegoder, jf. statskattelovens §§ 4-6, når tilskuddet eller godet modtages som led i et ansættelsesforhold eller som led i en aftale om ydelse af personligt arbejde i øvrigt. Tilsvarende gælder personer, der er valgt til medlem af eller medhjælp for bestyrelser, udvalg, kommissioner, råd, nævn eller andre kollektive organer, herunder Folketinget, regionsråd og kommunalbestyrelser.

(...)

Stk. 4. Den skattepligtige værdi af en bil, der er stillet til rådighed for den skattepligtiges private benyttelse af en arbejdsgiver som nævnt i stk. 1, sættes til en årlig værdi på 25 pct. af den del af bilens værdi, der ikke overstiger 300.000 kr., og 20 pct. af resten. Bilens skattepligtige værdi beregnes dog mindst af 160.000 kr. Til den skattepligtige værdi medregnes et miljøtillæg. Miljøtillægget udgør den årlige afgift eksklusive udligningsafgift og privatbenyttelsestillæg, der skal betales for bilen efter brændstofforbrugsafgiftsloven eller efter vægtafgiftsloven, med tillæg af 50 pct. For biler, der er anskaffet af arbejdsgiveren højst 3 år efter første indregistrering, opgøres bilens værdi til den oprindelige nyvognspris i indtil 36 måneder regnet fra og med den måned, hvori første indregistrering er foretaget, og herefter til 75 pct. af nyvognsprisen, dog således, at hvis der sker genberegning af bilens afgiftspligtige værdi efter registreringsafgiftslovens § 9 a, anvendes en beregnet nyvognspris baseret på den genberegnete

afgiftspligtige værdi fra genberegningstidspunktet. For biler, der er anskaffet mere end tre år efter første indregistrering, og for tidligere hyrevogne, der anskaffes uden berigtigelse af registreringsafgift, opgøres bilens værdi til arbejdsgiverens købspris inklusive eventuelle istandsættelsesudgifter. Ved værdiansættelsen af biler, der ikke indregistreres her i landet, og ved værdiansættelsen af biler, der er omfattet af registreringsafgiftslovens § 1, stk. 4, skal den værdi anvendes, som efter 5. og 6. pkt. ville blive lagt til grund ved værdiansættelsen af en tilsvarende bil, der er anskaffet her i landet og indregistreret her. Er bilen kun til rådighed en del af året, nedsættes den skattepligtige værdi svarende til det antal hele måneder, hvori bilen ikke har været til rådighed. Hvis en bil, der af arbejdsgiveren mv. er stillet til rådighed for den skattepligtige udelukkende for erhvervsmæssig kørsel, benyttes privat, beskattes værdien af den private benyttelse i det pågældende år efter reglerne i 1.-7. pkt, medmindre der er betalt dagsafgift for privat benyttelse af bilen, jf. § 4 i lov om vægtafgift af motorkøretøjer m.v. Er dagsafgiften som nævnt i 7. pkt. betalt af arbejdsgiveren, skal den skattepligtige beskattes af værdien heraf, jf. stk. 3. Kørsel mellem hjem og virksomheden højst 1 dag om ugen eller i indtil 60 arbejdsdage inden for de forudgående 12 måneder anses ved anvendelsen af reglerne i 9. pkt. ikke for privat kørsel for skattepligtige, der som led i kundeopsøgende arbejde fra hjemmet i øvrigt udelukkende kører erhvervsmæssigt. Den skattepligtige værdi efter 1.-9. pkt. nedsættes med den skattepligtiges betaling i indkomståret til arbejdsgiveren mv. for råderetten, men nedsættes ikke med eventuelle beløb, der beskattes efter reglen i § 9 C, stk. 7. For biler omfattet af § 4, stk. 1, II, A, i lov om vægtafgift af køretøjer m.v. finder 1.-11. pkt. kun anvendelse, såfremt der skal betales tillægsafgift for privat anvendelse efter § 2 a i lov om vægtafgift af køretøjer m.v. For biler, der er indregistreret første gang den 2. juni 1998 eller tidligere finder 1.-11. pkt. ikke anvendelse på biler, hvor merværdiafgift vedrørende anskaffelsen er fradraget ifølge merværdiafgiftsloven § 37, stk. 1, § 38, stk. 1, eller § 41, fordi bilen udelukkende anvendes erhvervsmæssigt. I perioden fra og med den 1. april 2020 til og med den 31. december 2020 nedsættes den årlige skattepligtige værdi af eldrevne biler, pluginhybridbiler og brændselscelledrevne biler, jf. registreringsafgiftslovens §§ 5 b-5 d, med 40.000 kr.

Ligningslovens § 16 A, stk. 5

Stk. 5. En hovedaktionær som nævnt i aktieavancebeskatningslovens § 4, der modtager udbytte fra selskabet i form af, at der stilles en bil, en sommerbolig, en lystbåd eller en helårsbolig til rådighed, skal ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst medregne værdien af godet tillagt eventuelt sparet privatforbrug i relation til godet. Godernes værdi ansættes efter reglerne i henholdsvis § 16, stk. 4, 5, 6 og 9. 1. og 2. pkt. finder dog ikke anvendelse for udbytte i form af en helårsbolig, der stilles til rådighed for en hovedaktionær som nævnt i § 16, stk. 9, sidste pkt.

Personskattelovens § 3, stk. 1

Stk. 1 Personlig indkomst omfatter alle de indkomster, der indgår i den skattepligtige indkomst, og som ikke er kapitalindkomst.

Personskattelovens § 4 A, stk. 2

Stk. 1 Aktieindkomst omfatter det samlede beløb af:

(...)

Stk. 2. Stk. 1, nr. 1-4, omfatter ikke udbytter og fortjenester vedrørende aktier som nævnt i aktieavancebeskatningslovens § 19 C. Stk. 1 omfatter heller ikke udbytte efter ligningslovens § 16 A, stk. 5, og udbetalinger og fortjenester vedrørende andele i medarbejderinvesteringsselskaber, jf. ligningslovens § 7 N, stk. 1, og andele i medarbejderinvesteringsselskabslignende selskaber, jf. ligningslovens § 7 N, stk. 3.

Den juridiske vejledning, afsnit C. B. 3.5.3.2

(...)

Regel

Hovedaktionærer er underlagt en særskilt skattepligt af rådigheden over følgende aktiver:

- Bil
- Lystbåd
- Sommerbolig
- Helårsbolig.

Reglerne sikrer neutralitet i beskattningen. Det er uden betydning for beskattningen af hovedaktionæren, om han er ansat eller ej i selskabet. Uanset om hovedaktionæren modtager fx en fri bil som udbytte eller som løn, så beskattes værdien af godet som personlig indkomst. Se LL §§ 16 og 16 A, stk. 5 og PSL §§ 3, stk. 1 og 4 A, stk. 2.

Sondringen mellem udbytte og løn er af betydning for beskattningen af selskabet, da der ikke er fradragsret for udbytte.

(...).

Den juridiske vejledning afsnit C. B. 3.5.2.2

(...)

Hovedregel

Som udgangspunkt må et vederlag aftalt mellem et selskab og dets direktør, der samtidig er hovedaktionær i selskabet, accepteres. Et meget stort ledelsesvederlag er ikke i sig selv tilstrækkeligt til at statuere maskeret udbytte. Se UfR 1975, 215 HR og TfS 1991, 412 LSR.

(...) Undtagelse

Der kan statures maskeret udbytte for udbetalt ledelsesvederlag, når interessesammenfald mellem selskab og hovedaktionær har medført et vederlag, der er større end det ville have været mellem parter uden interessesammenfald. Se dog SKM2017. 203. BR, hvor der blev statureret maskeret udbytte, selvom betalingerne i vidt omfang svarede til en markedskonform aflønning.

(...) Retningslinjer for vurdering af maskeret udbytte ved kontant aflønning af aktionærer

Ved vurderingen af, om der kan statures maskeret udbytte, skal der indgå oplysninger om

- hovedaktionærens samlede vederlag i form af løn, tantieme, pension, fri bolig, fri telefon osv.
- har hovedaktionæren udvist løntilbageholdenhed igennem en periode
- selskabets aktiviteter, resultater osv.
- selskabets kapitalinteresser er tilstrækkeligt tilgodeset (deklareret udbytte, foretaget henlæggelser i selskabet)
- hovedaktionærens arbejdsindsats
- hvad en tilsvarende stilling aflønnes med, når der ikke er interessesammenfald mellem parterne (hvis det er muligt).

(...).

Praksis

SKM2009. 277. LSR

I kendelsen blev en hovedanpartshaver anset for rette indkomstmottager at et konsulenthonorar som var indtægtsført i selskabet, og hustruen (som også var anpartshaver) kunne derfor ikke have oppebåret løn fra selskabet, da selskabet herefter ingen aktivitet havde. Beløbet blev derfor anset som udlodning.