

Udskriftsdato: 21. december 2025

AFG nr 9951 af 20/10/2020 (Gældende)

Ligningslovens § 4 - deltagelse i partnerselskab – integration i international koncern

Ministerium: Skatteministeriet

Journalnummer: 20-0505992

Ligningslovens § 4 - deltagelse i partnerselskab – integration i international koncern

Spørger var partner i partnerselskabet G1 P/S, der foruden Spørger havde 30 kapitalejere. Der blev indgået aftale om at fusionere G1 P/S med H1 P/S, således at H1 P/S blev det fortsættende selskab. 9 af partnerne i G1 P/S skulle være kapitalejere i H1 P/S og ville hver have en ejerandel på 3,67 %. De resterende 67 % af selskabskapitalen i H1 P/S ville være ejet af et anpartsselskab, der var en del af en international koncern.

Spørger ønskede oplyst, om han som partner i H1 P/S kunne anses som selvstændigt erhvervsdrivende i henhold til ligningslovens § 4.

Partnernes hæftelse blev beregnet på grundlag af det seneste års resultat i selskabet. For Spørgers vedkommende udgjorde andelen af resultatet for 2019 i alt ca. 8-20 mio. kr., hvilket svarer til en hæftelse på ca. 5-15 mio. kr.

Efter en samlet vurdering, fandt Skatterådet, at Spørger skulle anses for lønmodtager, selv om han hæftede for et betydeligt beløb. Der blev lagt afgørende vægt på, at Spørgeren ikke havde reel indflydelse på de overordnede beslutninger i Selskabet, og at størrelsen af hans overskudsandel ensidigt blev bestemt af den internationale koncern, som anpartsselskabet var en del af.

Skatterådsmøde 20. oktober 2020 - SKM2020. 486. SR

Offentliggjort i redigeret form.

Spørgsmål

1. Kan Skatterådet bekræfte, at Spørger som Equity Partner i H1 P/S kan anses for selvstændigt erhvervsdrivende i henhold til ligningslovens § 4?

Svar

1. Nej

Beskrivelse af de faktiske forhold

Spørger er i dag selskabsdeltager (Equity Partner) i G1 P/S, som er det ultimative moderselskab i en global management consulting koncern, der har medarbejdere fordelt over det meste af verden.

Selskabskapitalen i G1 P/S ejes af 30 Equity Partnere, herunder Spørger, og X ApS. De 31 ejere har hver en ejerandel på nominelt ca. 100.000 kr. Den samlede selskabskapitalen udgør således nominelt ca. 2 mio. kr. Flere af Equity Partnerne ejer deres kapitalandel via et personligt ejet holdingselskab.

Komplementaren i G1 P/S er Komplementar ApS.

G1 P/S har indgået en "integration agreement" med det multinationale konsulenthus, H1.

Sælgerne har således indgået aftale om salg af kapitalandele i selskabet og kapitalandelene i Komplementar ApS til H1 Holding ApS, ("Køber"). H1 Holding ApS' ultimative moderselskab er H1.

Den samlede selskabskapital i G1 P/S udgør som nævnt nominelt ca. 2 mio. kr. Sælgerne sælger nominelt ca. 2 mio. kr. af selskabskapitalen, hvilket repræsenterer 74,8 %, og nominelt ca. 100.000 kr. af selskabskapitalen i komplementarselskabet, Komplementar ApS, svarende til 100 %. Komplementaren ejes fremover således 100 % af H1 Holding ApS.

21 ud af de 30 Equity Partnere sælger således 100 % af deres respektive kapitalandele på hver nominelt ca. 70.000 kr. X ApS sælger ligeledes sin kapitalandel på nominelt ca. 70.000 kr. Disse skal således ikke være selskabsdeltagere i det nye fælles selskab.

9 ud af de oprindelige 30 Equity Partnere - herunder Spørger - sælger alene nominelt ca. 10.000 kr. af deres respektive beholdning på hver nominelt ca. 70.000 kr. Disse individuelle selskabsdeltageres samlede nominelle beholdning udgør herefter ca. 600.000 kr. Disse skal således også være selskabsdeltagere i det nye fælles selskab.

Køber og de 9 nuværende G1 Equity Partnere er enige om at fusionere G1 P/S med H1 P/S med sidstnævnte som fortsættende selskab. H1 P/S' komplementarselskab er H1 Komplementar ApS. H1 P/S (Selskabet) driver i dag H1's konsulentvirksomhed i Danmark, og Selskabet blev tidligere på året omdannet fra først et ApS til A/S, og derefter til et P/S.

Køber vil, når transaktionerne er fuldt implementeret, eje ca. 67 % af Selskabet, mens den resterende andel vil være ejet af de 9 nuværende G1 Equity Partnere ("de individuelle Equity Partnere").

Køber og de individuelle Equity Partnere modtager i forbindelse med fusionen "consideration" (vederlag) for kapitalandelene i G1 P/S i form af modtagelse af kapitalandele i Selskabet.

Købers beholdning i Selskabet skal efter fusionen bestå af nominelt ca. 20.000 kr. A-kapitalandele og nominelt ca. 2 mio. kr. B-kapitalandele. De individuelle Equity Partnere modtager nominelt ca. 600.000 kr. B-kapitalandele. Den samlede selskabskapital i Selskabet udgør herefter nominelt ca. 3 mio. kr. Den eneste forskel på A- og B-kapitalandele er, at B-kapitalandelens ret til udbytte er begrænset til B-kapitalandelens forholdsmæssige andel af 2 % p.a. beregnet af den nominelle værdi af alle Selskabets kapitalandele opgjort på årsbasis pr. 31. december.

De individuelle Equity Partnere foretager efterfølgende en kapitalforhøjelse i Selskabet på samlet nominelt ca. 600.000 kr. B-kapitalandele, og de tegner sig således hver for nominelt ca. 50.000 kr. Efter kapitalforhøjelsen udgør den samlede selskabskapital i Selskabet nominelt ca. 3,5 mio. kr. De individuelle Equity Partners beholdning er samlet på nominelt ca. 1 mio. kr., og Købers beholdning er på nominelt ca. 2 mio. kr. Hver kapitalandel på nominelt 1,00 kr. giver ret til én stemme på generalforsamlingen. Alle beslutninger på generalforsamlingen træffes som udgangspunkt ved simpelt stemmeflertal.

Efter closing ejer Køber således ca. 67 % af selskabskapitalen i Selskabet, og de individuelle Equity Partnere ejer de resterende ca. 33 % af selskabskapitalen, svarende til ca. 3,66 % ejerskab til hver individuelle Equity Partner. Alle 9 fortsættende individuelle Equity Partnere opnår således samme ejerandel i Selskabet. Køber og de individuelle Equity Partnere besidder herefter tilsammen 100 % af selskabskapitalen og stemmerettighederne i Selskabet i overensstemmelse med betingelserne i "Partnership and Shareholders' Agreement", der indgås mellem Equity Partnerne og H1 Holding ApS i forbindelse med købet af G1 P/S.

Det er i "Partnership and Shareholders' Agreement" bestemt, at H1 Holding ApS i tilfælde af kapitalforhøjelse i Selskabet har ret til at bevare sin ejerandel på 67 %, og at H1 Holding ApS kan bevare sin ejerandel i forbindelse med optagelse af nye partnere i Selskabet.

Equity Partnerne har kun ret til at sælge deres ejerandel i Selskabet, hvis det sker i forbindelse med, at de overgår til at eje deres kapitalandele i Selskabet gennem et partnerholdingselskab. I andre tilfælde kan det

kun ske med tilladelse fra majoritetsaktionæren H1 Holding ApS. Derimod har H1 Holding ApS ret til at sælge sin ejerandel i Selskabet til tredjemand uden tilladelse fra Equity Partnerne.

Det fremgår endvidere af "Partnership and Shareholders' Agreement", at kunderne ejes af Selskabet og ikke af Equity Partnerne.

Det fremgår desuden af "Partnership and Shareholders' Agreement", at Equity Partnere, der forlader Selskabet uden at dette skyldes kontraktbrud fra Selskabets side, er undergivet en konkurrenceklausul, der som udgangspunkt har en varighed på 24 måneder. Varigheden reduceres til 12 måneder, hvis opsigelsesperioden udløb efter 21. marts 2024. Ved udløb mellem den 31. marts 2023 og 31. marts 2024 udløber konkurrenceklausulen den 31. marts 2025.

Equity Partnerne har ifølge partnerkontrakterne et opsigelsesvarsel på 8 måneder, medmindre de har gjort sig skyldige i misligholdelse, og vil reelt kunne afskediges af majoritetsaktionæren H1 Holding ApS uden nærmere årsag.

Det er endvidere bestemt i "Partnership and Shareholders' Agreement", at majoritetsaktionæren H1 Holding ApS har en call option og har mulighed for at tvangsindløse en eller flere Equity Partners aktier til den nominelle værdi.

Selskabets bestyrelse vælges på generalforsamlingen og vil, jf. de vedlagte vedtægter, bestå af 3-7 medlemmer. Bestyrelsen udpeger en direktion bestående af 1-2 medlemmer. Selskabet tegnes af komplementaren alene, af en direktør i forening med et bestyrelsesmedlem eller af den samlede bestyrelse.

Komplementaren modtager for sin ubegrænsede hæftelse for Selskabets forpligtelser et vederlag svarende til 20 % af komplementarens egenkapital. Ud over at hæfte ubegrænset for Selskabets forpligtelser, skal komplementaren godkende enhver ændring af Selskabets vedtægter, ligesom komplementaren har vetoret vedrørende beslutninger truffet af Selskabets bestyrelse.

De øvrige selskabsdeltagere - Køber og de individuelle Equity Partnere (kommanditisterne) - hæfter for det første med den indskudte kapital.

Ud over indskud af selskabskapital er hver af de 9 individuelle Equity Partnere forpligtede til at indskyde et ansvarligt lån til Selskabet på 750.000 kr. Af "Partnership and Shareholders' Agreement", fremgår således:

"3.2.3 Each Equity Partner undertakes to provide subordinated loans amounting to DKK 750,000 on terms set out in Schedule 3.2.3."

Dette lån står tilbage for Selskabets almindelige kreditorer og er bundet. Det tilbagebetales således først i forbindelse med den individuelle Equity Partners udtræden af Selskabet (og deraf følgende salg af pågældendes kapitalandel). De ansvarlige lån vil fremgå af Selskabets balance i årsrapporten.

Størrelsen af den ansvarlige lånekapital på 750.000 kr. svarer til det beløb, der har været vurderet som værende nødvendigt for at sikre en minimumsdriftskapital.

Endelig påtager alle 9 individuelle Equity Partnere sig en hæftelse over for Selskabet.

Af "Partnership and Shareholders' Agreement" fremgår således bl.a. følgende om de individuelle Equity Partners yderligere hæftelse i Selskabet:

"3.2 The Equity Partners Economic Liabilities and Subordinated Loans"

3.2.1 Each Equity Partner undertakes to provide commitments amounting to the higher of 75% of the respective Equity Partner's Total Compensation or DKK 3,000,000 on terms set out in Schedule 3.2.1.

3.2.2 The commitment set out in clause 3.2.1 shall be adjusted each year based on the Total Compensation"

Af "Commitment Declaration", der er vedlagt som et bilag til "Partnership and Shareholders' Agreement", fremgår det dog, at ansvarlige lån skal fratrækkes/medtælles i den totale hæftelse:

"2.6.3 Subordinated Loans provided by a Commitment Provider shall be deducted from the Commitment Provider's Maximum Liability."

Den påtagne yderligere økonomiske hæftelse er nærmere defineret i "Partnership and Shareholders' Agreement", hvoraf fremgår, at hver enkelt Equity Partner i tilfælde af underskud i Selskabet forpligter sig til at foretage indbetaling til dækning heraf. Indbetalinger til dækning af underskud beregnes for hver enkelt partner således, at de partnere, der har opnået størst andel af overskuddet, også skal indbetale forholdsmæssigt mere til dækning af et eventuelt underskud. For første regnskabsår beregnes hæftelsen på grundlag af partnerens andel af seneste års resultat i G1 P/S. De 9 (fortsættende) Equity Partners andel af seneste års resultat i G1 P/S udgør mellem ca. 8 mio. kr. og ca. 20 mio. kr.

For Spørgers vedkommende udgjorde andelen af resultatet for 2019 i alt ca. 8-20 mio. kr. Dette svarer til en yderligere hæftelse på ca. 5-15 mio. kr.

Repræsentanten bemærker yderligere, at den maksimale hæftelse er en hæftelse udover en eventuel tilbagebetaling af modtaget acontooverskudsdeling i løbet af året. Hvis der i løbet af året konstateres underskud i driften, kan udbetalingerne af acontooverskudsdeling resten af året således stoppes, og tidligere udbetalinger i samme år eventuelt tilbagekræves. Er der fortsat underskud, hæfter partnerne med den maksimale hæftelse som angivet ovenfor.

Af "Partnership and Shareholders' Agreement" fremgår videre om partnernes indflydelse i Selskabet:

"5. EQUITY PARTNER INFLUENCE

5.1 Within the instructions issued from time to time by the board of directors and the CEO of the Company, each Equity Partner shall be responsible for the daily management of his/her work, including but not limited to:

a) Day-to-day management of cases—b) General oversight and supervision of customer relationship—c) Customer portfolio and customer team leadership—d) Staffing—e) Pricing—f) Hiring, promotion and termination—g) Budget setting—h) Compensation—i) Branding, marketing and external communications—j) Customer prioritization

5.2 Notwithstanding anything to the contrary above, each Equity Partner is always obliged to present significant and/or unusual decisions to the management board and/or the board of directors of the Company, as the case may be.

5.3 Each Equity Partner must in good faith and in loyal manner act in accordance with the management and/or board of directors' decisions and directions by the Company.

[...]"

Det følger af "Partnership and Shareholders' Agreement", at væsentlige beslutninger, herunder bl.a. vedrørende "hiring, promotion, termination, budget setting and compensation", træffes efter nærmere aftale med selskabets CEO.

Det bemærkes, at det er aftalt, at de 9 individuelle Equity Partnere bliver repræsenteret i såvel Selskabets bestyrelse i form af minimum én bestyrelsesplads som direktion, idet det, for så vidt angår sidstnævnte, er aftalt, at den Equity Partner, der før transaktionen var direktør i G1 P/S, skal være CEO (administrerende direktør) i Selskabet (herunder co-lead for hele den nordiske H1-forretning).

De individuelle Equity Partnere indgår endvidere individuelle "Partner Agreements" med det Selskab. Af udkast til "Partner Agreement" fremgår følgende om overskudsdeling:

"3. Remuneration

(a) On account profit share

Your target on account profit share will be DKK [Amount] per annum, paid in 12 monthly instalments. Your on account profit share covers payment for overall performance of your services and includes payment for all hours of services. Your target on account profit share may be subject to periodic review.

(b) Annual Discretionary Performance Profit Share

You will be eligible for an annual discretionary performance Profit Share, based on your individual performance and performance of H1 as well as your continued active engagement. The performance Profit Share will be determined and communicated to you shortly after the financial close of the fiscal year. Generally, Partners receive an advance payment on this performance Profit Share award on September 30th and December 31st. The amount of each advance payment is at the discretion of the Board of Directors of H1, Inc. and in general will be up to 25% of your estimated performance Profit Share award.

You must be actively engaged by the firm 30 days preceding the payment date as well as on the pay date itself, in order to receive the September and December advances. Typically, on March 31st you will then receive a Profit Share payment equal to an amount that will bring the total performance Profit Share payments made to date (Sept and Dec advances, plus March) to 75% of your annual performance Profit Share award. The remaining 25% of the performance Profit Share award will normally be paid on June 30th.

You must be actively engaged on the pay date in order to receive the March and June Profit Share payments. This payment schedule (including timing and allocation) may be changed at any time, at the firm's discretion. Regular or repeated Profit Share payments should not be construed as a commitment of future payments."

Den enkelte individuelle Equity Partners andel af overskuddet afhænger af den enkelte partners performance på egen kundeportefølje sat i forhold til Selskabets samlede overskud - og under hensyntagen til Selskabets bidrag i koncernen som sådan. Det er majoritetsaktionæren, H1 Holding ApS, der beslutter, på hvilke parametre den endelige fordeling foretages. Det er dog vigtigt at gøre opmærksom på, at der i alle tilfælde vil være tale om overskudsdeling.

Det er oplyst, at Equity Partnerne vil kende det samlede udbetalte overskud og fordelingen heraf mellem de enkelte partnere.

Spørgernes opfattelse og begrundelse

Spørgsmål 1: Ja

Repræsentanten gør gældende, at Spørger som Equity Partner i Selskabet kan anses som selvstændigt erhvervsdrivende i henhold til ligningslovens § 4, og at det stillede spørgsmål derfor skal besvares med et "Ja".

Repræsentanten henviser til, at følgende fremgår af § 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."

Herefter henviser repræsentanten til, at følgende om vurderingen af, hvornår der foreligger selvstændig erhvervsvirksomhed, fremgår af de generelle bemærkninger til Lovforslag nr. 194 af 26. april 2017, hvorved § 4 blev indsat i ligningsloven:

"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." (Repræsentantens understregning).

[...]

"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."

Endvidere fremgår følgende af Den juridiske vejledning 2020-1, afsnit C. C. 1.2.4 om denne konkrete vurdering:

"Hvis det skattemæssigt transparente selskab er organiseret på samme måde som forudsat i forarbejderne til LL § 4, således at

- personalet er ansat i dette selskab,*
- selskabet ejer driftsmidler og materialer, der anvendes til arbejdets udførelse*
- selskabet ejer eller lejer de lokaler, hvorfra virksomheden udøves, og*
- annoncering for virksomheden sker i selskabets navn,*

har Skatterådet som de mest velegnede kriterier lagt vægt på

- omfanget af den økonomiske risiko, som den enkelte selskabsdeltagers deltagelse indebærer, herunder vederlagsform, og*
- omfanget af selskabsdeltagerens indflydelse."*

Ved kriteriet om økonomisk risiko forstås ifølge de særlige bemærkninger til lovforslaget til ligningslovens § 4:

"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.

[...]

"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. ØLR.

[...]

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

Ved kriteriet om den enkelte deltagers indflydelse i selskabet forstås ifølge de særlige bemærkninger til lovforslaget:

"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.

[...]

Deltageren skal udøve sin indflydelse ved f.eks. at have instruktionsbeføjelse over for eventuelle medarbejdere."

Repræsentanten henviser til, at Skatterådet i SKM. 2018.579. SR og SKM2018. 621. SR foretog en samlet konkret vurdering af, om kriterierne var opfyldt for nogle skatteydere, der ejede andele i partnerselskaber (P/S), der ligeledes ydede rådgivning. Af afgørelserne fremgår, at der, ved vurderingen af om deltagelse i et personselskab udgør erhvervsmæssig virksomhed, lægges afgørende vægt på *deltagernes reelle indflydelse* i selskabet og *deltagernes reelle økonomiske risiko* ved selskabsdeltagelsen. Der henvises ligeledes til SKM2019. 125. SR om vurdering af selvstændig erhvervsvirksomhed i forhold til et advokatpartnerselskab.

Repræsentanten anfører, at det er objektivt konstaterbart, at Selskabet driver erhvervsvirksomhed. Selskabets personale, herunder de lønansatte partnere, er ansat i Selskabet og ikke hos de enkelte selskabsdeltagere. Herudover ejer og lejer Selskabet alle driftsmidler, der er nødvendige for den fortsatte forretningsdrift, mens Selskabet lejer de lokaler, hvorfra virksomheden udøves. Endelig sker annoncering for virksomheden i Selskabets navn.

Virksomheden drives gennem et skattemæssigt transparent selskab, og Selskabet udgør dermed ikke et selvstændigt skattesubjekt. Beskatning af Selskabets resultat skal derfor ske hos deltagerne (ejerne) - og i den forbindelse opstår spørgsmålet, om de individuelle Equity Partnere (herunder Spørger) er selvstændigt erhvervsdrivende eller lønmodtagere i skattemæssig henseende.

Der skal, jf. ovenstående, foretages en samlet konkret vurdering af kriterierne for, om der er tale om selvstændig erhvervsvirksomhed. Ved denne vurdering skal der i overensstemmelse med forarbejderne og Skatterådets praksis i særlig grad lægges vægt på to kriterier: *deltagernes reelle indflydelse* i Selskabet og *deltagernes reelle økonomiske risiko* ved selskabsdeltagelsen.

Ad indflydelse:

Repræsentanten bemærker indledningsvis, at A- og B-kapitalandelene er tillagt samme stemmerettigheder.

Der er i alt 10 deltagere i Selskabet. Uanset at H1 Holding ApS via sin ejerandel er majoritetsaktionær, og dermed kan træffe væsentlige beslutninger uden tiltræden fra de 9 individuelle Equity Partnere, er

det efter repræsentantens opfattelse ikke i sig selv nok til at anse samarbejdet imellem de 9 individuelle Equity Partnerne og Selskabet som et lønmodtagerforhold.

Følgende fremgår af den indgåede ejeraftale (oversat til dansk):

"Kapitalpartneres indflydelse

Inden for de instrukser, som bestyrelsen og selskabets administrerende direktør fra tid til anden har givet, er hver selskabsdeltager ansvarlig for den daglige ledelse af sit arbejde, herunder, men ikke begrænset til:

a) Den daglige behandling af sager - b) Overordnet tilsyn med kundeforhold - c) Kundeportefølje og kundeteamledelse - d) Bemanding - e) Prisfastsættelse - f) Ansættelse, forfremmelse og opsigelse - g) Budgetfastsættelse - h) Lønfastsættelse for medarbejdere - i) Branding, markedsføring og ekstern kommunikation - j) Kundeprioritering

Uanset det ovenfor nævnte, er hver selskabsdeltager, afhængig af situationen, altid forpligtet til at fremlægge væsentlige og/eller usædvanlige beslutninger for ledelsen og/eller selskabets bestyrelse.

Hver selskabsdeltager skal i god tro og loyalt handle i overensstemmelse med selskabets ledelses- og/eller bestyrelsens beslutninger og anvisninger."

Hver Equity Partner er således ifølge ejeraftalen ansvarlig for den daglige drift af virksomheden, herunder ikke mindst ansvarlig for egen kundeportefølje og økonomien i den forbindelse. Der er yderligere instruktionsbeføjelser i forhold til ansatte medarbejdere - f.eks. i forhold til den daglige opgavevaretagelse, samt ansættelse, forfremmelse og opsigelse af medarbejdere som nærmere redegjort for ovenfor.

Som også anført ovenfor følger det dog af "Partnership and Shareholders' Agreement", at væsentlige beslutninger, herunder bl.a. vedrørende "hiring, promotion, termination, budget setting and compensation", træffes efter nærmere aftale med selskabets CEO.

Ingen af Equity Partnerne er tillagt instruktionsbeføjelse over for de øvrige Equity Partnere, udover hvad der måtte følge af beslutninger truffet af det overordnede ledelsesorgan. Det er i en stor global rådgivningsvirksomhed en naturlig forudsætning for virksomhedens retning, at der eksisterer et overordnet ledelsesorgan, der udstikker de overordnede retningslinjer for driften.

Equity Partnerne har endvidere direkte kontakt til potentielle kunder, og kan selv tage nye kunder ind som følge af deres partnerstatus. Herudover er de ansvarlige for deres egen portefølje af eksisterende kunder, og de er herved klientansvarlige for deres respektive del af den samlede omsætning i Selskabet.

Det fremgår endvidere specifikt af "Partnership and Shareholders' Agreement", at Equity Partnerne ikke er omfattet af den ansættelsesretlige lovgivning, herunder ferieloven og funktionærloven.

Som nævnt ovenfor, vil Equity Partnerne tillige være repræsenteret i såvel Selskabets bestyrelse som direktion.

Den enkelte Equity Partner har således væsentlig indflydelse på Selskabets daglige drift af eget forretningsområde, og - selv om der kun kan siges at eksistere en vis indflydelse på Selskabets overordnede beslutninger - er dette ikke i sig selv tilstrækkeligt til ikke at anse den pågældende Equity Partner for selvstændigt erhvervsdrivende, når andre forhold, som det her er tilfældet, klart taler for denne konklusion. Der kan i den forbindelse henvises til SKM2018. 580. SR. I den refererede afgørelse blev der lagt særlig vægt på, at vederlagsformen afhang af selskabets resultat, samt at spørger havde påtaget sig

en hæftelse, der måtte anses for værende usædvanlig i et lønmodtagerforhold. Disse forhold gør sig netop gældende i denne sag også, jf. om den økonomiske risiko umiddelbart i det følgende.

Ad økonomisk risiko (hæftelsen):

Med henvisning til ovenstående gennemgang af den enkelte Equity Partners indflydelse i Selskabet, må der i tillæg hertil lægges betydelig vægt på partnerens hæftelse ved vurderingen af, om disse kan anses for selvstændigt erhvervsdrivende i relation til ligningslovens § 4.

Foruden den hæftelse, der knyttes til den enkelte Equity Partners kapitalindskud -

herunder indskud af ansvarlig lånekapital - påtager hver Equity Partner sig således en betydelig hæftelsesforpligtelse i Selskabet.

Hvad angår det ansvarlige lån, anfører repræsentanten, at det følger af Skatterådets praksis, at indskud heraf sidestilles med indskud af egenkapital ved bedømmelsen af deltagerens økonomiske risiko.

De 9 individuelle Equity Partnere er - ud over den egentlige selskabskapitalandel -forpligtede til at indskyde et ansvarligt lån på 750.000 kr. Dermed udgør den enkelte Equity Partnerens samlede faktiske - og bundne - indskud knap 1.000.000 kr. Der er således tale om et betydeligt indskud, som i sig selv indebærer en økonomisk risiko, der opfylder kravet til, at der er tale om selvstændig erhvervsvirksomhed.

Ved bedømmelsen af den økonomiske risiko, skal indskuddet af den bundne kapital (selskabskapital og ansvarligt lån) imidlertid tillige sammenholdes med Equity Partnerens yderligere hæftelsesforpligtelse, som nærmere beskrevet ovenfor under de faktiske forhold.

Denne forpligtelse udgør det største af følgende beløb:

Minimum 3.000.0000 kr. eller 75 % af det foregående års vederlag, fratrukket det ansvarlige lån. Hæftelsesforpligtelsen vil dog alt andet lige være væsentligt større end 3.000.000 kr., da 75 % af det foregående års vederlag vil overstige minimumshæftelsen på 3.000.000 kr. For regnskabsåret 2020 beregnes det foregående års vederlag på baggrund af partnerens indtjening i G1 P/S' seneste aflagte regnskab. Som det fremgår af ovenstående faktumbeskrivelse, lå de 9 fortsættende individuelle Equity Partneres vederlag fra G1 P/S i niveauet fra ca. 8 mio. kr. og ca. 20 mio. kr. i 2019. For Spørgers vedkommende udgør den maksimale hæftelse i tilfælde af underskud 75 % af vederlaget i 2019 på ca. 8-20 mio. kr., fratrukket det ansvarlige lån på 750.000 kr., dvs. svarende til ca. 5-15 mio. kr.

Den samlede maksimale hæftelse for Spørger i tilfælde af underskud, er således væsentlig og overstiger i betydelig grad det, der ses i andre personejede virksomheder, og i sagens natur det, der vil være normalt i et lønmodtagerforhold.

Repræsentanten bemærker, at der i forhold til de øvrige 19 nuværende Equity Partnere i G1 P/S - der fortsætter som lønansatte partnere i det nye fælles selskab - dermed er en helt afgørende forskel på at være Equity Partner eller lønansat partner. De kommende lønpartnere er således sikret en fast løn i 2020, ligesom de i sagens natur ikke skal indskyde den betydelige kapital på knap 1.000.000 kr. - og ydermere at risikere at skulle bidrage yderligere til Selskabet i tilfælde af underskud - på samme måde som det gælder for Equity Partnerne. Der er således intet grundlag for at behandle disse to grupper af partnere ens i skattemæssig henseende.

Køber foretager fordelingen af overskudsdelingen - herunder fastsætter i princippet størrelsen af den enkelte Equity Partners overskudsandel. Dette indebærer i første række, at vederlaget til Equity Partnerne afhænger af overskuddet i Selskabet, men at de modsat de nye lønpartnere ikke er berettigede til et på forhånd fastsat minimumsvederlag. Dette sker dog i overensstemmelse med de i H1-regi fastlagte

"partner"-vederlæggelsesmodeller, der netop bygger på det overskud, som den enkelte har været med til (direkte og indirekte) at skabe.

Hvis der måtte indtræde et mindre succesfuldt år indtjeningsmæssigt, så vil den samlede indtjeningen hos de individuelle Equity Partnere på samme måde som for øvrige partnere blive lavere end året før. Uanset dette, så er der den helt afgørende forskel mellem Equity Partnere og øvrige medarbejdergrupper, at hvis der måtte indtræde et år med underskud før vederlæggelse af partnerne, så hæfter de individuelle Equity Partnere for et betydeligt beløb i denne forbindelse, som der er redegjort for ovenfor. For fuldstændighedens skyld bemærkes, at Equity Partnerne samt øvrige partnere - som tidligere nævnt - indgår i H1, inc. ' globale performance evalueringsmodel, hvilket kan medføre, at en Equity Partner efter omstændighederne kan opnå en evaluering, der berettiger til en højere indtjening, end vedkommendes andel af årets overskud i Selskabet tilsiger. Udbetaling af en sådan overskudsandel kan f.eks. muliggøres ved, at Selskabet tilføres midler fra Køber.

Dette er et standardvilkår fra H1, inc., hvor H1, inc. forbeholder sig ret til at kunne yde tilskud. Der er ikke givet tilsagn, garantier eller lignende. Denne mulighed er ikke forskellig fra, hvad der er almindeligt gældende for en aktionær i en virksomhed, der måtte mangle kapital - retten til at "forsvare" aktiverne og understøtte den almindeligt gældende tabsbegrænsningspligt. Den juridiske realitet er her helt klar - Equity Partnerne hæfter med ansvarlige lån, den yderligere hæftelse samt to af de årlige tillægsbeløb for selskabets aktivitet.

Det gøres altså gældende, som vist ved hæftelsesforpligtelsen og bestemmelserne om overskudsfordeling, at den økonomiske risiko har et meget væsentligt omfang, herunder set i forhold til Equity Partnernes løbende vederlag fra selskabet, idet op til 75 % af vederlaget er omfattet af et ansvarligt lån/hæftelsesforpligtelsen.

Det bemærkes, at hæftelsen ikke kan anses som en egentlig kautionsforpligtelse, da aktualisering af hæftelsen ikke kræver misligholdelse af Selskabets gæld. Hæftelsen vil derfor blive aktuel i det øjeblik, Selskabet måtte opleve underskud, og kan til hver en tid påkaldes af Selskabet eller af Selskabets komplementar. Hæftelsen må således nærmere anses som en form for resthæftelse, der er sammenlignelig med en hæftelse, der svarer til hæftelse i form af ikke indbetalt stamkapital i et kommanditselskab.

Repræsentanten anfører i denne forbindelse, at hæftelsen, der følger af resthæftelse på stamkapital i et kommanditselskab, ifølge langvarig skatteretspraksis anses for reel, når denne ikke må anses som værende ganske hypotetisk. I nærværende sag, er hæftelsen efter repræsentantens vurdering reel.

Den påtagede hæftelse over for Selskabet er derfor reel og overstiger i øvrigt, som nævnt, langt, hvad der vil være sædvanligt i et lønmodtagerforhold.

Samlet set er det derfor repræsentantens opfattelse, at der efter en konkret vurdering skal svares "Ja" til spørgsmål 1. Spørger driver som én af de ni fortsættende Equity Partnere således også efter fusionen selvstændig virksomhed.

Repræsentantens høringssvar af 7. juli 2020 og repræsentantens bemærkninger af 4. september 2020

Spørgers repræsentant bemærker, at der er enighed om, at følgende kriterier i forhold til skattemæssigt transparente selskaber skal lægges til grund ved vurderingen af, om der er tale om selvstændig erhvervs- virksomhed eller lønmodtagere, jf. personskattelovens § 4a: 1) *omfanget af den økonomiske risiko, som den enkeltes ejerskab indebærer, herunder vederlagsform, og 2) omfanget af den enkeltes indflydelse i virksomheden.*

Repræsentanten er dog grundlæggende uenige i den argumentation, der lægges til grund i Skattestyrelsens samlede konkrete vurdering af disse kriterier, og gør i den forbindelse gældende, at Spørger ikke som forudsat i det fremsendte udkast til sagsfremstilling og indstilling er garanteret et minimumsvederlag.

Denne opfattelse har Skattestyrelsen tiltrådt, og har efterfølgende tilrettet sagsfremstillingen, således at det fremgår, at Spørger modtager en månedlig aconto overskudsandel.

Bemærkninger til de enkelte forhold

Repræsentanten henviser til, at Skattestyrelsen i sin begrundelse for indstillingen anfører, at det forhold, at Spørger hæfter for et betydeligt beløb, ikke kan opveje det tungtvejende forhold, at Spørger ikke har reel indflydelse på de overordnede beslutninger i Selskabet.

Repræsentanten gør gældende at Spørgers økonomiske risiko - udover at han ikke er garanteret noget mindstevederlag - også omfatter det forhold, at han risikerer at miste sin investering som følge af ens egen utilfredsstillende indsats, de øvrige ejeres indsats eller som følge af fejl, erstatningssager, kundeflugt etc. Det er i sådanne tilfælde på ingen måder sikkert, at en ansvarsforsikring vil dække erstatninger, herunder navnlig hvis skaden skyldes grov uagtsomhed, eller at skaden er større end forsikringssummen.

Repræsentanten bemærker endvidere, at Spørger har indskudt et betydeligt beløb som ansvarlig lånekapital, der reelt er uopsigeligt i en længere periode. Spørger har alene krav på at få tilbagebetalt sit krav (fordring) på den ansvarlige lånekapital, forudsat at de almindelige kreditorers krav er blevet fyldestgjort. Der henvises til det tidligere fremlagte Schedule 3.2.3 (Subordinated Loan Note). Det gøres herved gældende, at Spørgers udlån i form af ansvarlig lånekapital til Selskabet er forbundet med en sådan reel risiko, at den ansvarlige lånekapital skal medregnes til Spørgers økonomiske risiko.

Equity Partners indskud af ansvarlig lånekapital og hæftelse skal ses i lyset af, at majoritetsaktionæren ikke har foretaget et lignende indskud. Majoritetsaktionærer hæfter derimod udelukkende med den nominelle selskabskapital. Majoritetsaktionæren er 100 % ejer af komplementaren, som hæfter "ubegrænset". Komplementaren er dog stiftet som et ApS med en registreret selskabskapital på 40.000 kr., og den reelle hæftelse er derfor begrænset.

Henset til, at Spørger får en betydelig hæftelse i Selskabet på ca. 5-15 mio. kr. at Spørger yderligere indskyder 750.000 kr. i ansvarlig lånekapital i Selskabet, at Spørgers vederlæggelse afhænger af resultatet (over- eller underskud) i Selskabet, og at Spørger ikke er garanteret et minimumsvederlag, skal Spørger efter repræsentantens opfattelse anses for at have en reel økonomisk risiko som deltager i Selskabet.

Sammenfattende er det repræsentantens opfattelse, at Spørger som deltager i selskabet har påtaget sig en betydelig økonomisk risiko, der størrelsesmæssigt må anses for usædvanligt og uforeneligt med lønmodtagerstatus.

For så vidt angår Spørgers indflydelse i selskabet, anfører repræsentanten:

Skattestyrelsen indstiller i sagsfremstillingen - med afsæt i nedenstående kriterier, der skal lægges til grund ved vurderingen af Spørgerens indflydelse i Selskabet - at Spørgeren ikke har en reel indflydelse på de overordnede beslutninger i selskabet:

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

underlagt instruktionsbeføjelse og tilsyn fra andre overordnede i virksomheden, herunder fra højere ledelseslag eller selskabets fællesorgan.

Kriteriet indflydelse indeholder således en række generelt formuleret (del)kriterier, der taler henholdsvis for og imod, om en deltager kan anses for at have reel indflydelse i virksomheden, der skal vægtes mod hinanden. Kriterierne og vægtningen heraf er ikke entydigt beskrevet i lovens bemærkninger, og dette må efter Skattestyrelsens opfattelse medføre, at i de tilfælde, hvor kriterierne ikke fører til et entydigt resultat, skal afgørelsen af, om 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.

[...]

Den indflydelse, som Spørger i nærværende sag har, vedrører den daglige drift, og går efter Skattestyrelsens opfattelse ikke ud over den indflydelse, som en ledende medarbejder har. Da H1 Holding ApS har en ejerandel på 67 % i Selskabet, må det efter Skattestyrelsens opfattelse lægges til grund, at Spørger ikke har nogen reel indflydelse på de overordnede beslutninger i selskabet. Der er i denne forbindelse grund til at fremhæve, at størrelsen af majoritetsaktionærens ejerandel vil blive fastholdt i forbindelse med fremtidige kapitalforhøjelser og optagelse af nye partnere."

Hertil bemærker repræsentanten, at Skattestyrelsen forekommer at have et noget unuanceret syn på minoritetsaktionærernes indflydelse. Det er efter repræsentantens opfattelse på ingen måde ved vurderingen af dette kriterie tilstrækkeligt alene at henvise til, at der er en majoritetsaktionær. Skattestyrelsen undgår herved diskussionen af, hvad partnernes indflydelse på den daglige drift reelt indebærer.

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

Skatterådet fandt efter en samlet bedømmelse, at Spørger mest nærliggende måtte anses at have en vis indflydelse i selskabet, men

"[...] at dette kriterium ikke i sig selv er diskvalificerende for, at Spørger kan anses for en selvstændigt erhvervsdrivende, såfremt andre forhold mere klart taler for dette resultat."

Der blev lagt særlig vægt på, at vederlagsformen afhang af selskabets resultat, samt at Spørger havde påtaget sig en hæftelse (økonomisk risiko), der måtte anses for værende usædvanlig i et lønmodtager-forhold. Skatterådet fandt således, at deltagerne alene i et vist omfang opfyldte kriteriet om indflydelse, hvorimod deltageren klart opfyldte kriteriet om økonomisk risiko. Skatterådet har efterfølgende bekræftet dette i fx SKM2019. 519. SR.

For så vidt angår SKM2019. 410. SR gør repræsentanten gældende, at følgende fremgår af afgørelsen:

"Spørger har karakteriseret vederlaget på den måde, at "Da Partnerne er "aktive deltagere og stiller deres fulde arbejdskraft til rådighed, vederlægges de forlods herfor, og vederlæggelsen er derfor uafhængig af, om Selskabet giver overskud eller underskud."

I den konkrete sag er der ikke tale om en vederlagsstruktur, der har karakter af garanteret minimumsvederlag, da parterne modtager:

- et månedligt aconto beløb, samt
- fire årlige tillægsbeløb - forudsat, at det samlede resultat kan rumme dette.

For alle acoutoubetalinger (on account profit) gælder det, at såfremt de løbende resultater eller årets resultat (profit) ikke kan rumme de samlede acoutoubetalinger, følger det af partneraftalens bestemmelser, at de løbende acoutobetalinge må stoppes, og at der må ske tilbagebetaling af udbetalte beløb.

Dette allerede fordi, der aftalemæssigt er:

- tale om "on account", hvilket er en foreløbig udbetaling og
- tale om en "profit", hvilket er et "overskud".

Er der fortsat underskud på driften, hæfter alle aktionærer efter ejerandele.

Dette er således fundamentalt forskelligt fra SKM2019. 410. SR.

Yderligere skal det om "de fire årlige tillægsbeløb" fremhæves, at de to "sidste" tillægsbeløb først forfalder til udbetaling i det efterfølgende regnskabsår (april og juni), og alene såfremt driften tillader det. Det vil sige, at de to sidste udbetalinger kan annulleres, såfremt selskabets drift et efterfølgende år kræver dette.

Såfremt der havde været tale om en lønmodtager, ville dette betyde, at lønmodtageren blev tilpligtet at aflevere en allerede optjent løn/bonus, fordi selskabets drift efterfølgende måtte have behov herfor. En utænkelig og ulovlig situation for en lønmodtager. Dette forhold taler i sig selv stærkt imod et "lønmodtagerforhold".

Uanset at H1 Holding ApS via sin ejerandel er majoritetsaktionær og dermed kan træffe væsentlige beslutninger uden tiltræden fra de 9 individuelle Equity Partnere, er dette ikke i sig selv nok til at statuere, at Spørger ikke har reel indflydelse. Af Skatteministeriets svar til FSR - danske revisorer (L 194 - bilag 1) fremgår således, at kriteriet om indflydelse, efter Skatteministeriets opfattelse, vil være lettere af opfylde, når virksomheden har færre deltagere. Det er derfor formodningen, at kriteriet er vanskeligere at opfylde, når der er tale om en virksomhed med mange ejere.

De 9 individuelle Equity Partnere er repræsenteret i såvel Selskabets bestyrelse i form af mindst én bestyrelsesplads som i direktion.

Den enkelte Equity Partner har væsentlig indflydelse på Selskabets daglige drift af eget forretningsområde, og - selv om der kun kan siges at være en begrænset indflydelse på Selskabets overordnede beslutninger - har den enkelte partner en vis indflydelse i selskabet. Dette er dog ikke i sig selv diskvalificerende i forhold til at anse den pågældende Equity Partner for selvstændigt erhvervsdrivende, når andre forhold, herunder den påtagne betydelige økonomiske risiko, klart taler for denne konklusion.

Sammenfatning

Det gøres gældende, at Spørgers vederlæggelse afhænger af resultatet i Selskabet, og at Spørger som deltager i Selskabet har påtaget sig en økonomisk risiko, der størrelsesmæssigt må anses for usædvanligt og uforeneligt med lønmodtagerstatus. Som konsekvens heraf, og selv om Skatterådet måtte konstatere, at Spørger alene har en vis indflydelse i selskabet, skal Spørger anses for selvstændigt erhvervsdrivende, da der er en række tungtvejende forhold, der taler afgørende for dette resultat.

Skattestyrelsens indstilling og begrundelse

Spørgsmål 1

Begrundelse

Det ønskes bekræftet, at Spørger som Equity Partner i H1 P/S kan anses for selvstændigt erhvervsdrivende i henhold til ligningslovens § 4.

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 selvstændigt erhvervsdrivende.

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

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

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

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

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

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

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

De kriterier, der efter indførelsen af ligningslovens § 4 skal indgå i vurderingen af, om en deltager i et skattemæssigt transparent selskab kan anses for at være selvstændigt 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 selvstændigt 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 erhvervsmæssig virksomhed. En advokat- eller revisionsvirksomhed, et reklamebureau eller en arkitektvirksomhed driver således i sig selv erhvervsmæssig virksomhed. Dette gælder uanset valget af organisationsform, og dermed uanset om virksomheden drives i f.eks. et aktieselskab eller et partnerselskab. Det vil normalt også forholde sig sådan, at personalet er ansat i det skattemæssigt transparente selskab og ikke hos den enkelte deltager, at driftsmidler og materialer m.v., der anvendes ved arbejdets udførelse, tilhører selskabet og ikke deltageren, at det er selskabet, der ejer eller lejer de lokaler, hvorfra virksomhedens udøves, at annoncering for virksomheden sker i selskabets og ikke den enkelte deltagers navn, og at det er selskabet og ikke deltageren, der er momsregistreret. Disse forhold er ikke til hinder for, at den enkelte deltager i et skattemæssigt transparent selskab kan anses for selvstændigt erhvervsdrivende, idet det følger af transparensprincippet, at de enkelte deltagere ejer en andel af det transparente selskabs aktiver og passiver." (Skattestyrelsens understregning).

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

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

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

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

De kriterier, der fremgår af de særlige bemærkninger til ligningslovens § 4, er beskrevet for at illustrere, hvilke kriterier, der som udgangspunkt er væsentlige i forhold til vurderingen af, om den enkelte deltager i et skattemæssigt transparent selskab kan anses for selvstændig erhvervsdrivende, herunder hvordan vægtingen 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.

Vurderingen af om Spørger kan anses for selvstændigt erhvervsdrivende, vil således særligt koncentrerer sig om 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 et krav for at blive anset for selvstændig erhvervsdrivende, at deltageren skal have en reel økonomisk risiko forbundet med sin deltagelse i det skattemæssige transparente selskab:

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

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

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

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

Vederlagsform

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

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

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

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

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

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. (Skattestyrelsens markering).

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."

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

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

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

Kriteriet indflydelse indeholder således en række generelt formuleret (del)kriterier, der taler henholdsvis for og imod, om en deltager kan anses for at have reel indflydelse i virksomheden, der skal vægtes mod hinanden. Kriterierne og vægtningen heraf er ikke entydigt beskrevet i lovens bemærkninger, og dette må efter Skattestyrelsens opfattelse medføre, at i de tilfælde, hvor kriterierne ikke fører til et entydigt resultat, skal afgørelsen af, om 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.

Spørgerens hæftelse

Spørgers hæftelse består dels i indskud, dels af ansvarlig lånekapital dels af yderligere hæftelse beregnet på grundlag af de senest års løn.

Efter den kapitalforhøjelse, der efter gennemførelsen af købet af G1 P/S foretages ved at Equity Partnerne tegner B-kapitalandele for i alt ca. 500.000 kr., har Spørger - i lighed med de øvrige Equity-partnere - i alt nominelt ca. 100.000 kr. B-kapitalandele.

Herudover dette indskud hæfter Spørger med et ansvarligt lån til Selskabet på 750.000 kr. og med 75 % af vederlaget for det seneste indkomstår fratrukket de 750.000 kr. Da spørgers vederlag for indkomståret 2019 udgjorde ca. 8-20 mio. kr., udgør den yderlige hæftelse beregnet på grundlag af denne indkomstår ca. 5-15 mio. kr.

Vederlagsform for Spørger

Spørgeren vederlægges dels med et fast månedligt beløb, dels med en andel af overskuddet i Selskabet, der afhænger af den enkelte partners performance på egen kundeportefølje og under hensyntagen til Selskabets bidrag i koncernen som sådan. Udbetalingerne er diskretionære i den forstand, at det er majoritetsaktionæren, H1 Holding ApS, der bestemmer på hvilke parametre den endelig fordeling foretages, og hvor stor den samlede størrelse af vederlagene til Equity Partnerne er.

Efter det under høringen oplyste må det anses for godtgjort, at det månedlige beløb, der udbetales til Spørgeren er et acotobeløb og altså ikke har karakter af et mindstehonorar.

Som aktionær i Selskabet er Spørger endvidere berettiget til udbytte. Som nævnt ejer Spørger efter kapitalforhøjelsen i alt nominelt ca. 100.000 kr. B-kapitalandele. Dette svarer til en ejerandel i Selskabet på 3,66 %. Kun majoritetsaktionæren, H1 Holding ApS, har A-kapitalandele, nemlig 25.000 stk., der giver ret til et højere udbytte.

B-kapitalandeleles udbytte er begrænset til B-kapitalandeleles forholdsmeæssige andel af 2 % p.a. beregnet af den nominelle værdi af alle Selskabets kapitalandele opgjort på årsbasis pr. 31. december.

På nuværende tidspunkt er der i alt nominelt ca. 13 mio. kr. kapitalandele i Selskabet. Dette betyder, at det samlede årlige udbytte af B-kapitalandelene er begrænset til 2 % heraf eller til ca. 50.000 kr. Da Spørger ejer nominelt ca. 100.000 kr. B-kapitalandele ud af i alt nominelt ca. 3 mio. kr. B-ejerandele, er hans årlige udbytte begrænset til ca. 2.000 kr. Udbytte udover den begrænsede del, der tilfalder ejerne af B-kapitalandelene, tilfalder majoritetsaktionæren, H1 Holding ApS, der ejer A-kapitalandelene. Som nævnt ejer majoritetsaktionæren H1 Holding ApS 25.000 B-kapitalandele, mens Equity Partnerne udelukkende ejer B-kapitalandele.

Oplysninger om spørgers indflydelse og partnerselskabets organisering

Selskabet er en del af den global management consulting koncern H1. I Selskabet er der ni Equity Partnere, der tilsammen har en ejerandel på 33%, og hver en ejerandel på 3,66 %. Majoritetsaktionæren H1 Holding ApS har en ejerandel på 67 %.

Det fremgår af sagens oplysninger, at Spørger ligesom de øvrige partnere indtager en ledende position i Selskabet og er ansvarlig for den daglige ledelse af sit arbejde, herunder, men ikke begrænset til:

a) Den daglige ledelse af sager—b) Overordnet tilsyn med kundeforhold—c) Kundeportefølje og kundeteamledelse—d) Bemanding—e) Prisfastsættelse—f) Ansættelse, forfremmelse og opsigelse—g) Budgetfastsættelse—h) Lønfastsættelse for medarbejdere—i) Branding, markedsføring og ekstern kommunikation—j) Kundeprioritering

Equity Partnerne skal altid forelægge væsentlige og usædvanlige beslutninger for ledelsen og/eller selskabets bestyrelsen.

Majoritetsaktionæren H1 Holding ApS kan i kraft af størrelsen af sin ejerandel på 67 % træffe alle ordnede beslutninger i selskabet. Ligeledes har H1 Holding ApS kompetence til alene at beslutte efter hvilke parametre, den endelige fordeling af den overskudsafhængige del af Equity Partnernes vederlæggelse skal ske.

Væsentlige beslutninger vedrørende ansættelse, forfremmelse, afskedigelse, og aflønning af personale, samt budgetlægning træffes efter nærmere aftale med selskabets CEO.

Ingen af Equity Partnerne har instruktionsbeføjelse over andre Equity Partnere.

Equity Partnerne er ikke omfattet af den ansættelsesretlige lovgivning, herunder ferieloven og funktionærlovgivningen.

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. Det forhold, at han ikke er omfattet af ansættelsesretlig regulering, taler efter Skattestyrelsens opfattelse i et vist mindre omfang for, at han skal anses for selvstændigt erhvervsdrivende.

For så vidt størrelsen af Spørgers økonomiske risiko bemærkes, at størrelsen af hans hæftelse varierer fra år til år, da hæftelsen i betydelig grad afhænger af det seneste års vederlæggelse. Som nævnt udgør Spørgers hæftelse opgjort på grundlag af vederlæggelsen for indkomståret 2019 ca. 5-15 mio. kr. Spørger hæfter således for et betydeligt beløb, og isoleret set taler dette for at anse ham for selvstændigt erhvervsdrivende. Størrelsen af den økonomiske risiko skal dog bl.a. vurderes i forhold til deltagerens løbende vederlag fra selskabet, jf. lovbemærkningerne som citeret ovenfor.

Det bemærkes i denne forbindelse, at hæftelse også ville udgøre et betydeligt beløb i SKM2019. 410. SR, hvor spørgeren via sit anpartsselskab skulle indskyde for mere end 10 mio. kr., og hvor den skattepligtige blev anset for lønmodtager. Afgørelsen er nærmere omtalt nedenfor.

Det er en forudsætning for, at en skattepligtig, som er medejer af et transparent selskab, kan anses for selvstændigt erhvervsdrivende, at vederlæggelsen afhænger af virksomhedens resultat. Da Spørger modtager et månedligt acountobeløb og 4 årlige tillægsbeløb, opgjort med udgangspunkt i virksomhedens overskud opfylder Spørgeren denne forudsætning, dog således at en Equity Partner, der efter Købers (H1, inc. 's') opfattelse skal have en højere indtjening end vedkommendes andel af årets overskud i Selskabet tilsiger, kan få dette. Dette muliggøres ved, at Selskabet tilføres ekstra midler fra H1, inc.

Det afkast, som Spørgers opnår som udbytte af sine kapitalandele, er efter Skattestyrelsens opfattelse så beskedent, at oppebørslen heraf ikke med nogen vægt kan anses som udtryk for, at vederlæggelsen afhænger af overskuddet i Selskabet.

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

Majoritetsaktionæren H1 Holding ApS kan i kraft af størrelsen af sin ejerandel træffe alle overordnede beslutninger i selskabet, og kan bl.a. træffe beslutning om honorering af Equity Partnerne, afskedigelse og tvangsindløsning af Equity Partners aktier til nominel værdi. Spørgers indflydelse på de overordnede beslutninger er begrænset og består i have stemme- og taleret på generalforsamlingen og på eventuelle partnermøder og have mulighed for selv at blive valgt til selskabets bestyrelse og direktion.

Spørgers har indflydelse på Selskabets daglige drift, hvor han har en sådan position i Selskabet, at han inden for sit ansvarsområde leder det daglige arbejde og har instruktionsbeføjelser over for underordnede medarbejdere.

Skatterådet har tidlige accepteret, at personer, der kun har en vis indflydelse i et transparent selskab, er blevet anset for selvstændigt erhvervsdrivende, hvis andre kriterier mere klart talte for dette resultat. Der er herved bl.a. blevet lagt vægt på, at spørgernes vederlæggelsen afhang af resultatet i det transparente selskab, og at spørgerne havde påtaget sig en økonomisk risiko, der størrelsesmæssigt måtte anses for usædvanlig i lønmodtagerforhold. Der kan herved henvises til SKM2019. 653. SR, SKM2019. 519. SR og SKM2018. 580. SR.

Efter Skattestyrelsens opfattelse er situationen i nærværende sag imidlertid ikke sammenlignelig med de situationer, der forelå i SKM2019. 653. SR, SKM2019. 519 og SKM2018. 580. SR, da majoritetsaktionæren, H1 Holding ApS, på egen hånd kan træffe alle overordnede beslutninger i Selskabet.

Ved vurderingen af, hvilken indflydelse en skattepligtig har i et transparent selskab, ses ikke alene på størrelsen af den enkelt deltages ejerandel, men også på størrelsen af de øvrige deltageres ejerandele. En skattepligtig, der deltager i et transparent selskab, antages at have større indflydelse, hvis de øvrige deltagere har samme ejerandel som ham eller hende, end hvis selskabet domineres af personer med en stor ejerandel.

I SKM2019. 410. SKM anså Skatterådet således en skattepligtig som lønmodtager i et tilfælde, hvor den pågældende påtænkte at blive medejer af et partnerselskab, hvor partnerselskabet primært ville være ejet og ledet af én deltager med en ejerandel på 70 %. I visse tilfælde skulle der dog være tilslutning fra 75 % af stemmerne på en generalforsamling, hvilket så ville kræve at minimum to af mindretalsaktionærerne stemte med majoritetsaktionæren. Ligesom i nærværende sag hæftede den skattepligtige med et beløb af en betydelig størrelse I afgørelsen blev der dog også lagt vægt på, at den anvendte vederlagsmodel havde karakter af et garanteret minimumsvederlag, hvilket ikke er tilfældet i nærværende sag.

Derimod blev en seniorpartner i en revisionsvirksomhed, der ikke var garanteret noget mindstevederlag, i SKM2020. 290. SR anset som lønmodtager. Seniorpartneren ejede gennem sit holdingselskab (spørger) 100/1150 eller 8,7 % af aktierne i et partnerselskab og hæftede med værdien af sine aktier, der udgjorde

ca. 2 mio. kr. Udover seniorpartneren var der 10 andre revisorer, der gennem deres partnerholdingselskaber, ejede aktier i partnerselskabet.

Seniorpartnerens indflydelse i partnerselskabet var begrænset, da de to managing partnere som altovervejende hovedregel havde afgørende indflydelse på de væsentlige beslutninger, der blev truffet i partnerselskabet.

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

Den indflydelse, som Spørger i nærværende sag har, vedrører den daglige drift, og går efter Skattestyrelsens opfattelse ikke ud over den indflydelse, som en ledende medarbejder har. Da H1 Holding ApS har en ejerandel på 67 % i Selskabet, må det efter Skattestyrelsens opfattelse lægges til grund, at Spørger ikke har nogen reel indflydelse på de overordnede beslutninger i selskabet. Der er i denne forbindelse grund til at fremhæve, at størrelsen af majoritetsaktionærens ejerandel vil blive fastholdt i forbindelse med fremtidige kapitalforhøjelser og optagelse af nye partnere.

Det forhold, at kunderne ejes af Selskabet og ikke af Equity Partnerne, taler isoleret set for, at Spørger skal anses som lønmodtager. I samme retning taler, at majoritetsaktionæren H1 Holding ApS har en call option og har mulighed for at tvangsindløse en eller flere Equity Partneres aktier til den nominelle værdi.

Efter en samlet vurdering er det Skattestyrelsens opfattelse, at Spørger må anses for lønmodtager. Selv om det må lægges til grund, at Spørger hæfter for et betydeligt beløb, finder Skattestyrelsen, at dette ikke kan opveje de tungtvejende forhold, at Spørgeren ikke har reel indflydelse på de overordnede beslutninger i Selskabet og at størrelsen af hans overskudsandel ensidigt bestemmes af H1 inc.

Skattestyrelsen finder således, at der skal svares "Nej" til spørgsmål 1.

Indstilling

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

Skattestyrelsens kommentarer til repræsentantens høringssvar af 7. juli 2020 og repræsentantens bemærkninger af 4. september 2020

Som det fremgår af det foran anførte, har Skattestyrelsen under hensyntagen til, hvad Spørgerens repræsentant har anført i sit høringssvar af 4. september 2014 ændret sagsfremstillingen således, at det nu fremgår, at Spørgeren ikke er garanteret noget mindstevederlag, men alene modtager en månedlig acontobetaling. Det ovennævnte forhold betyder, at præjudikatværdien af SKM2019. 410. SKM svækkes.

Til gengæld har Skattestyrelsen efter, at nærværende sag blev sendt i 1. høring, offentliggjort SKM2020. 290. SR, hvor en partner, der gennem et holdingselskab ejede 8,7% af aktierne i et partnerselskab, der drev en revisionsvirksomhed, og som hæftede for et betydeligt beløb (2 mio.kr.), blev anset for lønmodtager. Skatterådet lagde herved afgørende vægt på partnerens begrænsede indflydelse i partnerselskabet, der var domineret af to managing partnere, der havde afgørende indflydelse på de overordnede beslutninger i partnerselskabet.

Skatterådets afgørelse og begrundelse

Skatterådet tiltræder Skattestyrelsens indstilling.

Lovgrundlag, forarbejder og praksis

Spørgsmål 1

Lovgrundlag

Ligningslovens § 4

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

Forarbejder

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

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

"§ 1

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

1. Efter § 3 A indsættes:

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

§ 2

Loven træder i kraft den 1. juli 2017.

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

Bemærkninger til lovforslaget

Almindelige bemærkninger

1. Indledning

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

2.2. Lovforslaget

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

det fandt, at nye kapitalejere i et partnerselskab kunne anses for selvstændigt erhvervsdrivende, uanset størrelsen af den andel, der blev erhvervet.

Det fremgår af afgørelsen, at hvad angår de nye kapitalejeres økonomiske risiko i forbindelse med arbejdet, var denne begrænset, bl.a. ved at aktieværdien blev fastsat til den bogførte indre værdi. Dermed betales der ikke for nogen andel af goodwill. Hvad angår instruktionsbeføjelse, synes de nye kapitalejeres stilling internt i selskabet både over for de hidtidige ejere og over for de øvrige ansatte ikke at blive ændret. Det samme gælder deres stilling over for virksomhedens kunder.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

(...)

Bemærkninger til lovforslagets enkelte bestemmelser

Til § 1

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

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

Der er hverken i personskattelovens § 3, stk. 2 (fradrag i den personlige indkomst), virksomhedsskattelovens § 1 (virksomhedsordningen) eller § 22 a (kapitalafkastordningen), kildeskattelovens § 25 A (ægtefællers drift af selvstændig erhvervsvirksomhed) eller andre steder i skattelovgivningen defineret et egentlig begreb for, hvornår der er tale om selvstændig erhvervsvirksomhed. Afgrænsningen af selvstændig erhvervsvirksomhed over for lønindkomst skal foretages på samme måde, uanset i hvilken relation inden for skattelovgivningen, spørgsmålet er relevant. Det følger af virksomhedsskattelovens § 1, at skattepligtige personer, der driver selvstændig erhvervsvirksomhed, kan anvende virksomhedsordningen. Dermed er det afgørende for at kunne anvende virksomhedsordningen, at der er tale om selvstændig erhvervsvirksomhed. Vurderingen heraf sker ud fra en konkret vurdering af en række forhold.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

[...]

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 levegrundlag, herunder vederlag og sin investering som følge af, at en medejer har begået ansvarspådragende fejl.

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

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

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

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

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

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

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

Skatteministeriets svar:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

(...)

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

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

Gorrissen Federspiel Advokatpartnerselskab spørgsmål:

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

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

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

Gorrissen Federspiel gør opmærksom på, at det er tendensen i liberale erhverv at samle sig i større enheder og internationale partnerselskaber, hvor overskuddet fordeles i forhold til den enkeltes indsats og værdi. Det anføres, at det siger sig selv, at den enkelte partners ejerandel i en virksomhed med flere tusinde partnere vil være meget begrænset. Ikke desto mindre kan den enkelte partner tjene mere og være mere succesfuld end den erhvervsdrivende, som driver sin egen virksomhed helt alene. Det er partneren selv, der vælger, om partneren heller vil være en "lille" partner i en stor enhed eller en "stor" partner i en lille enhed. Risikoen forbundet med deltagelse i den store virksomhed kan langt overstige risikoen ved deltagelse i den lille virksomhed. Ejerandelens størrelse er således ifølge Gorrissen Federspiel uden betydning for, om man er erhvervsdrivende.

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

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

Skatteministeriets svar:

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

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

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

(...)

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

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

Landbrug og Fødevarer spørgsmål:

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

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

(...)

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

Skatteministeriets svar:

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

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

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

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

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

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

SEGES spørgsmål:

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

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

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

(...)

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

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

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

Skatteministeriets svar:

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

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

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

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

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

(...)

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

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

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

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

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

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

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

Der vil normalt ikke være nogen som helst tvivl om, at de store rådgivnings- og konsulentvirksomheder, som DI omtaler, driver erhvervsmæssig virksomhed. Forholdet er her, at en del af ejerkredsen

i nogle tilfælde må anses for reelt at være lønmodtagere. Situationen er en helt anden for de små enkeltmandsvirksomheder med begrænset erhvervsmæssig aktivitet, som DI sammenligner med. Her går afgrænsningen på, om den erhvervsmæssige aktivitet er tilstrækkelig, og ikke på, om ejeren skal betragtes som lønmodtager. DI har ret i, at skattereglerne naturligvis ikke skal stille sig hindrende i vejen for virksomhedernes mulighed for at vokse. Det ses heller ikke at være tilfældet med lovforslaget.

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

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

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

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

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

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.

SKM2020. 290. SR

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

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

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

A's indflydelse i partnerselskabet var begrænset, da de to managing partnere som altovervejende hovedregel havde afgørende indflydelse på de væsentlige beslutninger, der blev truffet i partnerselskabet. A's holdingselskab ejede 8,7 % af aktierne i partnerselskabet, og hans indflydelse bestod hovedsageligt i at have stemme- og taleret på generalforsamlinger og partnermøder i partnerselskabet. Efter Skattestyrelsens opfattelse var det en konsekvens af, at de to managing partnere i enighed og uden nærmere begrundelse kunne ophæve partnerkontrakterne, at de havde instruktionsbeføjelser over de øvrige partnere, herunder A.

For så vidt angår A's økonomiske risiko hæftede han med værdien af de aktier, som han gennem sit partnerholdingselskab ejede i partnerselskabet. Kursværdien af hans aktier udgjorde pr. 30. juni 2019 ca. 2 mio. kr. Desuden kunne han risikere, at hans partnerholdingselskab ikke modtog udbytte, og at honorering for solgte timer helt eller delvis bortfaldt, hvis dette tilsages af partnerselskabets økonomiske situation. Endvidere kunne hans partnerholdingselskab - hvis bestyrelsen forlangte det - risikere at skulle tilbagebetale vederlag i det omfang, som det var nødvendigt for at dække et faktisk eller forventet underskud i partnerselskabet.

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

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

SKM2019. 653. SR

Skatterådet bekræftede, at spørger som deltager i A P/S måtte anses for selvstændigt erhvervsdrivende efter ligningslovens § 4, hvorfor spørgers overskudsandel i A P/S kunne indgå i og beskattes i virksomhedsskatteordningen. Efter en samlet vurdering af sagens faktiske forhold sammenholdt med kriterierne anført i de særlige bemærkninger til ligningslovens § 4, var det Skatterådets opfattelse, at spørger mest nærliggende måtte anses for selvstændig erhvervsdrivende, fordi der var en række forhold, der mest tungtvejende talte for dette resultat. Der blev ved vurderingen lagt vægt på, at spørger måtte anses for kun at have en vis indflydelse i 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.

SKM2018. 580. SR

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

SKM2018. 579. SR

Skatterådet fandt, at spørger som deltager i G1 P/S måtte anses for lønmodtager efter ligningslovens § 4. Efter en samlet vurdering af sagens faktiske forhold sammenholdt med kriterierne anført i de særlige bemærkninger til ligningslovens § 4, var det Skatterådets opfattelse, at spørger mest nærliggende måtte anses for lønmodtager, fordi der var en række forhold, der mest tungtvejende talte for dette resultat. Der blev ved vurderingen lagt vægt på, at spørger måtte anses for kun at have en vis indflydelse i G1 P/S, men at dette kriterium ikke i sig selv var diskvalificerende for, at spørger kunne anses for selvstændigt erhvervsdrivende, såfremt andre kriterier mere klart talte for dette resultat. Det var Skatterådets opfattelse,

at der på daværende tidspunkt ikke var forhold, der mere klart talte for, at spørger kunne anses for selvstændigt erhvervsdrivende, når der særligt henses til, at spørger på daværende tidspunkt ikke opfyldte de samme økonomiske kapitalkrav, som de eksisterende kapitalejere, og at spørger havde en aktuel økonomisk risiko, der var mindre end den økonomiske risiko (hæftelse), som deltagerne i SKM2015. 729. SR ville påtage sig. Det var dog oplyst, at spørger forventedes senest 3 år efter sin indtræden som kapitalejer at opfylde de samme kapitalkrav som de eksisterende partnere i G1 P/S, hvorfor det var Skatterådets opfattelse, at spørger må anses for selvstændig erhvervsdrivende fra det tidspunkt, spørger opfylder de samme kapitalkrav som de eksisterende kapitalejere.

SKM2018. 475. SR

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

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

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

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

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.