Udskriftsdato: mandag den 12. januar 2026

AFG nr 9826 af 29/09/2020 (Gældende)

Køb af interessentskabsandel, selvstændigt erhvervsdrivende, ligningslovens § 4

Ministerium: Skatteministeriet	Journalnummer: 19-0907928

Køb af interessentskabsandel, selvstændigt erhvervsdrivende, ligningslovens § 4

Spørger påtænker at købe 51 % af Virksomhed I/S. Spørger køber andelen af den ene af de nuværende deltagere, Interessenten. Interessentskabet er startet ved, at Interessenten har solgt sin virksomhed til Kapitalinteressenten ApS, og de har sammen stiftet interessentskabet, hvor Kapitalinteressenten ApS har indskudt driften af virksomheden. Købt goodwill og større aktiver er alene ejet af Kapitalinteressenten ApS, der stiller disse til rådighed for interessentskabet, men oparbejdet goodwill efter starten af interessentskabet tilhører interessentskabet. Skatterådet kan bekræfte, at Spørger vil kunne anses for at være selvstændigt erhvervsdrivende, da Spørger vil få reel indflydelse på de overordnede beslutninger. Spørger har købt en andel af den oparbejdede goodwill og har en personlig og ubegrænset hæftelse for interessentskabets forpligtelser, og har derfor også en væsentlig økonomisk risiko.

Skatterådsmøde 29. september 2020 - SKM2020. 412. SR

Spørgsmål

1. Kan Skatterådet bekræfte, at Spørger skal anses for selvstændigt erhvervsdrivende, når deltagelsen sker på vilkårene i interessentskabskontrakt for Virksomheden I/S?

Svar

1. Ja

Beskrivelse af de faktiske forhold

Et interessentskab driver virksomhed fra fremlejede lokaler i By.

Interessentskabet ejes af følgende ejere:
– Nuværende interessent, "Interessenten", som ejer 51 % af Interessentskabet
– Kapitalinteressent ApS, som ejer 49 % af Interessentskabet

Interessenten påtænker at afhænde sin andel af Interessentskabet.

Køber er Spørger, der efter købet vil deltage personligt i interessentskabet.

Interessentskabet drives i henhold til interessentskabsaftalen.

De aktiver, der stilles til rådighed, er aktiver som Kapitalinteressenten ApS erhvervede ved køb af den virksomhed, som Interessenten tidligere ejede. Overdragelsen omfattede de kunder, som Interessenten havde tilknyttet pr. overdragelsesdatoen samt inventar pr. denne dato.

Der er ikke foretaget kapitalindskud i forbindelse med stiftelse af interessentskabet.

Efterfølgende kundetilgang er ikke omfattet af Kapitalinteressent ApS's købsaftale vedrørende virksomheden og tilhører derfor interessentskabet. Værdiansættes goodwill for de kunder, der er kommet til virksomheden efter overdragelse til interessentskabet efter samme model, som ved salget af virksomheden til Kapitalinteressent ApS, udgør værdien i 20xx ca. 2 mio. kr. Da der er tale om oparbejdet goodwill fremgår dette ikke af regnskaberne.

Køber vil skulle indtræde i Interessentskabskontrakten og vil derfor blive omfattet af vilkårene i den gældende kontrakt.

Ifølge Interessentskabskontrakten gælder følgende vilkår i forhold til ledelse, hæftelse og afståelse/opsigelse mv.

Om ledelse og beslutningskompetence fastsætter Interessentskabskontrakten følgende, jf. kontraktens pkt. 3 og 4:

- Den daglige ledelse søges afklaret i enighed mellem interessenterne.
- Kan enighed ikke opnås, træffes beslutning efter stemmer, hvilket indebærer, at Interessenten har den bestemmende indflydelse qua sin ejerandel. Dette gælder alle beslutninger, herunder også de overordnede. Dette vil også gælde for køber, da køber vil overtage de 51 % af Interessentskabet.
- Interessenten kan til enhver tid afvise af tilføre yderligere kapital til interessentskabet.
- Interessentskabet har ingen bestyrelse, men alene en direktion.
- Interessentskabets direktion kan kun udpeges blandt de aktive deltagere i Interessentskabet, jf. pkt. 4.2.
- Interessenten skal deltage i tegningen af Interessentskabet, jf. pkt. 9.1.
- Det gælder i øvrigt, at Interessenten har eksklusive beslutningskompetence vedrørende alle forhold, der relaterer sig til kunderne, jf. uddrag fra kontrakten:

"Den daglige ledelse udøves af Interessenterne i fællesskab. Alle væsentlige fællesanliggender, herunder større økonomiske dispositioner (over den skattemæssige småanskaffelsesgrænse) vedrørende Interessentskabets drift, investeringer m.v., søges afklaret i enighed, idet der ved manglende enighed træffes beslutning med almindeligt stemmeflertal efter ejerandele.

En Interessent er berettiget til at træffe beslutninger i forhold til ethvert spørgsmål vedrørende faglige og kvalitetsmæssige forhold i forhold til kunderne."

- Sammenfattende gælder, at interessenterne qua deres ejerskab udgør Interessentskabets øverste ledelse, dog således at Interessenten har sidste og afgørende ord i forholdet mellem interessenterne og derudover udgør den øverste og den daglige ledelse af Interessentskabet i forhold til personalet og overfor tredjemand.
- Den daglige ledelse af Interessentskabets virksomhed varetages i praksis af Interessenten. Det vil sige, at Interessenten træffer beslutning om alle forhold vedrørende Interessentskabets daglige drift, herunder ansættelser, afskedigelser, lønforhold, prissætning og andre relevante forhold vedrørende driften af virksomheden.

Vedrørende økonomi gælder ifølge Interessentskabskontrakten følgende:

- Interessenterne hæfter udadtil direkte og solidarisk overfor tredjemand. Inter partes hæfter interessenterne i forhold til deres respektive ejerandele af Interessentskabet.
- Rettes et krav mod Interessenten kan denne kræve at blive holdt skadesløs i forhold til ejerandelen. Dette skal sikre, at parterne stilles i overensstemmelse med den interne hæftelse, sådan alene 51 % af kravet skal dækkes af Interessenten, mens kapitalinteressenten kommer til at dække 49 %.
- For krav mod de Interessenten hæfter denne dog personligt og 100 %, hvis kravet angår ansvar vedrørende det udførte arbejde eller udført af Interessenten personligt eller af Interessentskabets personale.

Omkring fordelingen af resultatet gælder følgende:'

- Interessenten skal stille sin fulde arbejdskraft til rådighed for Interessentskabet. Kapitalinteressenten ApS skal ikke opfylde et arbejdskrav, men yder som nævnt nedenfor rådgivning til Interessentskabet mod at modtage en forlods overskudsandel.
- Interessenten erhverver forlods en overskudsandel, der opgøres som xx % af nettoomsætningen.
  - Kapitalinteressent ApS tildeles som minoritetsejer herefter yy % af bruttoomsætningen, idet der dog fra dette beløb fradrages vederlaget, som Interessentskabet betaler til Kapitalinteressent ApS for den løbende rådgivning vedrørende driftsmæssige og branchemæssige forhold samt for at stille materielle og immaterielle aktiver til rådighed for Interessentskabet som beskrevet i pkt. 3.4.

- Interessentskabets resterende resultat fordeles i forhold til interessenternes ejerandele.
- Et evt. underskud modregnes dog primært i Kapitalinteressent ApS's forlods vederlag på yy % af bruttoomsætningen efter fradrag for vederlaget til Kapitalinteressent ApS for at stille goodwill og driftsmidler til rådighed, dvs. residualen. Yderligere underskud fordeles mellem interessenterne efter deres ejerandele, således at Interessenten bærer 51 % af underskuddet, mens Kapitalinteressent ApS bærer 49 % af underskuddet.

Vedrørende afståelse, opsigelse og opløsning gælder følgende

- Ifølge interessentskabskontraktens pkt. 18, har Interessenten ret til at afstå sin ideelle andel på 51% af Interessentskabet til enten en ny ejer enten personligt eller til et kapitalselskab, der er 100 % ejet en køber, en medinteressent, eller en part, som Kapitalinteressenten ApS anviser. Da nye kunder tilhører Interessentskabet, vil Interessenten ved afståelse kunne få vederlag svarende til en ideel andel på 51 % af Interessentskabets samlede goodwill, der består i goodwill både relateret til Interessentens personlige kunder og kunder, der behandles af ansatte i Interessentskabet.
- Hvis Interessenten ønsker at afstå sin ideelle andel på 51 % af Interessentskabet, har Kapitalinteressenten ApS en anvisningsret, sådan at Kapitalinteressent ApS kan kræve, at Interessenten sælger andelen til en anvist part til den pris, som Interessenten kunne opnå fra tredjemand. Vil tredjemand betale for den goodwill, der er oparbejdet i Interessentskabet siden dets etablering, indgår dette i prisen, således at Interessenten modtager et beløb svarende til en ideel andel på 51 % heraf.
- Ved en interessents opsigelse, har de øvrige interessenter efter Interessentskabskontraktens pkt. 20.3 ret til at fortsætte driften af Interessentskabet virksomhed, herunder overtage lokaler, alle Interessentskabet tilhørende driftsmidler, inventar samt kunder til en pris svarende til den opsigende Interessents kontante kapitalindskud i Interessentskabet ved dennes erhvervelse af den ideelle andel mod samtidig afregning af saldoen på den sælgende interessents mellemregningssaldo, herunder andel af resultatet for perioden fra den 1. januar i udtrædelsesåret og frem til udtrædelsesdatoen. Hvis Interessenten opsiger Interessentskabskontrakten, kan Kapitalinteressent ApS dog alene overtage Interessentens egne kunder mod at betale vederlag svarende til Interessentens ideelle andel på 51 % af den til disse kunder hørende goodwill. Betalingen i form af den opsigende Interessents oprindelige kontante kapitalindskud i Interessentskabet med tillæg af den udtrædende Interessents kapitalkonto dækker således alene den udtrædende Interessents ideelle andel af værdien af Interessentskabets driftsmidler, inventar og fællespatienter.
- Ved opløsning af Interessentskabet værdiansættes alle Interessentskabets aktiver, herunder oparbejdet goodwill, inventar mv., hvorefter Interessenterne kan købe disse mod at betale den vurderede pris, jf. pkt. 21.

Interessentskabskontrakten regulerer ikke situationen, hvor Interessentskabet måtte sælge virksomheden til tredjemand. Der er dermed ikke vilkår i aftalen, som hindrer at interessenterne ved salg vederlægges for markedsprisen for Interessentskabets virksomhed, herunder goodwill, inventar mv.

(regnskabstal udeladt)

Spørgers opfattelse og begrundelse

Spørgsmålet bør besvares ja.

Som det fremgår ovenfor, påtænker Interessenten at afhænde sin ejerandel i Interessentskabet.

Der ønskes sikkerhed for, at en ny ejer ikke omfattes af indgrebet mod skattetransparente virksomheder, jf. ligningslovens § 4, men at alle interessenterne, dvs. Kapitalinteressent ApS, Interessenten eller køber personligt, hvis andelen erhverves personligt, anses for at drive virksomhed via det fælles Interessentskab,

og at ingen af de ultimative kapitalejere/en personlig ejer betragtes som lønmodtagere i forhold til aktiviteten.

Efter skattemæssig praksis er der ikke noget til hinder for at virksomheden drives i selskabsregi eller interessentskabsform. Det er heller ikke usædvanligt, at ejerandelene ikke er identiske, jf. afsnit C. D. 2.2.2 i Den juridiske vejledning:

"Næsten enhver form for aktivitet kan drives i selskabsform, herunder aktiviteter som tidligere af skattemyndighederne kun ansås for at kunne udøves i personligt regi. Se afsnit C. D. 2.2.4 om substitutionsprincippet. Dette gælder også for aktiviteter, hvor tilladelse, autorisation mv. kun tildeles personen, der står bag selskabet. Som eksempler kan nævnes, at landbrug, revisionsvirksomhed, advokatvirksomhed, læge- og tandlægepraksis m.fl. - dvs. erhverv, hvor der kræves en eller anden form for "personlig" autorisation, bevilling mv. - kan udøves i selskabsform."

Af ligningslovens § 4 følger, at det for den enkelte interessent ikke i sig selv er tilstrækkeligt for at blive anset for selvstændigt erhvervsdrivende, at man ejer en andel af en virksomhed.

Ligningslovens § 4 har til formål at hindre at lønmodtagere sætter sig selv på aktier, eller virksomhedsordning alene ved at erhverve en beskeden andel af arbejdsgivers virksomhed, uanset at der ikke i øvrigt sker ændring i lønmodtagerens risiko og indflydelse, jf. at indgrebet kom som en konsekvens af Skatterådets kendelse fra 2015, SKM2015. 729 SR, hvor der var tale om en ejerandel på 1/10 af en procent, eller en promille.

Derimod har indgrebet ikke til hensigt at hindre selvstændigt erhvervsdrivende i at drive virksomhed sammen, fx i I/S eller P/S-regi.

Det følger af lovbemærkningerne til § 4, at der ved den skattemæssige bedømmelse efter § 4 primært skal lægges vægt på økonomisk risiko og indflydelse, jf. følgende uddrag fra lovbemærkningerne:

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

1) omfanget af den økonomiske risiko, som den enkeltes ejerskab indebærer, herunder vederlagsform, og¬2) omfanget af den enkeltes indflydelse i virksomheden."

Er begge betingelser opfyldt, er testen bestået, og herefter gælder, at skatteyder skal behandles som selvstændig erhvervsdrivende. I skattemæssig henseende er det herefter valgfrit, om man ønsker at drive aktiviteten i personligt regi, eller om man etablerer driften i selskabsregi. Det forhold, at den ideelle andel ejes via et ApS, kan derfor ikke tillægges vægt ved vurderingen efter § 4, jf. uddrag fra Skatterådets kendelse i SKM 2018.475:

"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.

……

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."

Det fremgår ikke af lovbemærkningerne, at man ved indførelsen af § 4 har haft anden hensigt end ovennævnte formål, dvs. at hindre lønmodtagere i at sætte sig selv på aktier/anvende virksomhedsordningen.

Ved fortolkningen og administrationen af ligningslovens § 4 må dette indgå som et meget væsentligt fortolkningselement, så indførelsen af bestemmelsen ikke bliver en hindring for drift af virksomhed i interessentskabsregi, fx ved at indføre krav om at interessenter stiller med meget høje indskud. I sidstnævnte tilfælde vil der være en risiko for at retten til at drive virksomhed i I/S-regi mv. reserveres til kun at gælde for velstående personer, mens iværksættere/startups uden midler, men med en god idé ikke mere vil kunne etablere virksomheden i I/S-regi. Dette kan ikke have været formålet med at indføre bestemmelsen.

Dette gælder naturligvis særligt, hvis skattemyndighederne må acceptere, at samme virksomhed med samme ejerkreds kunne etableres i selskabsregi, uden at myndighederne kunne afvise dette.

Ad 1) Økonomisk risiko

Ved økonomisk risiko forstås ifølge bemærkningerne, at deltageren skal have en risiko for økonomisk tab, som ikke alene går ud på risiko for manglende vederlag for arbejdet. Efter langvarig skattepraksis forstås ved økonomisk risiko normalt, at man hæfter overfor tredjemand og kan risikere et underskud. Det er min opfattelse, at dette svarer til det krav, som stilles efter lovbemærkningerne, mens det er vanskeligt at se, at der i lovbemærkningerne er støtte for at stille krav om, at deltagerne foretager stort kapitalindskud, jf. uddrag fra bemærkningerne:

"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"

"Der skal være risiko for et økonomisk tab og ikke kun risiko for ikke at blive honoreret for sin arbejdsindsats"

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

Derudover er det et krav, at deltagerens resultat afhænger af virksomhedens resultat, herunder både ved over- og underskud i modsætning til at deltageren er garanteret et fast vederlag, jf. uddrag fra lovbemærkningerne:

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."

Af lovbemærkningerne fremgår også, at det taler for selvstændig virksomhed, at driften sker i I/S-regi. Dette skyldes, at hæftelsen her er personlig, direkte, solidarisk og ubegrænset, hvilket medfører at risikoen for tab forøges i forhold til andre former for transparente ejerstrukturer, jf. uddrag fra lovbemærkningerne:

"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."

Ovennævnte bemærkninger om risiko gælder, uanset om interessentskabsandelen ejes personligt eller via et anpartsselskab. Det kan derfor ikke anses for at eliminere risikoen, at aktiviteten ejes og drives i

selskabsregi, jf. her at et sådant synspunkt jo heller ikke kan gøres gældende overfor virksomheder, der drives i selskabsregi med flere kapitalejere.

Ad. 2. Den enkeltes indflydelse

Ved indflydelse forstås ifølge lovbemærkningerne, at deltageren har en indflydelse på driften, og at deltageren indgår i virksomhedens ledelse. Det taler for selvstændig virksomhed, at den pågældende ikke er underlagt andres instruktion, men tværtimod selv udøver instruktionsbeføjelse over andre, jf. uddrag fra lovbemærkningerne:

"For at kriteriet om indflydelse kan tillægges tilstrækkelig vægt ved vurderingen af, om den pågældende er selvstændigt erhvervsdrivende, må den pågældende indtage en position i virksomheden, der indebærer en reel indflydelse på forretningens overordnede beslutninger. Det er ikke tilstrækkeligt at se på den enkelte deltagers stemmeret, selv om stemmeandelen forholdsmæssigt svarer til øvrige deltageres stemmeret. Deltageren skal udøve sin indflydelse ved f.eks. at have instruktionsbeføjelse over for eventuelle medarbejdere. At deltageren selv er underlagt andres instruktionsbeføjelse taler imod, at den pågældende kan anses for selvstændigt erhvervsdrivende. Dermed må der også ses på, om den enkelte deltager er underlagt instruktion og tilsyn fra overordnede i virksomheden, herunder fra et højere ledelseslag eller fra selskabets fælles ledelsesorgan. "

Og fra høringssvar til Seges ses, at det taler for selvstændig virksomhed, at der er få deltagere, da dette forøger den enkeltes indflydelse:

"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.

Samlet vurdering efter ligningslovens § 4

Af praksis kan udledes, at vurderingen efter ligningslovens § 4 beror på en samlet vurdering af de to kriterier, dvs. økonomisk risiko og indflydelse.

Det kan også udledes, at det ikke er et krav, at begge kriterier skal kunne opfyldes for, at en deltager anses for selvstændig erhvervsdrivende. Er situationen den, at en deltager ikke eller kun i begrænset omfang opfylder det ene krav, fx krav om indflydelse, er det af Skatterådet lagt til grund, at dette ikke hindrer, at en deltager anses for selvstændig, hvis den anden betingelse så opfyldes det mere, jf. uddrag fra Inge Langhaves artikel i SR-Skat 2019.72:

"Det særlige ved SKM2018. 579. SR er, at den lægger til grund, at der skal foretages en samlet vægtning af kriterierne reel indflydelse og reel økonomisk risiko, idet der lægges vægt på, at når det ene kriterium ikke er tilstrækkeligt opfyldt, skal det andet være opfyldt det mere."

Der foreligger flere afgørelser på området af relevans for denne sag.

Her er særligt SKM 2018.475 SR af betydning, da situationen i denne sag på flere punkter minder om nærværende anmodning, hvorfor denne sag bør tillægges væsentlig vægt ved vurderingen.

Af fælles træk kan nævnes følgende:
- Her var alene to ejere, som ikke havde samme ejerandel,
- Ingen af ejerne var undergivet hinandens instruktionsbeføjelse,

– goodwill, driftsmidler mv. var ejet af interessenterne og stillet til rådighed for interessentskabet.

Skatterådet fandt i den pågældende sag, at begge deltagerne kunne anses for selvstændigt erhvervsdrivende. Heraf kan udledes, at det ikke er en betingelse efter § 4, at interessentskabet selv ejer goodwill, driftsmidler mv. Et sådant synspunkt ville da også hindre bortforpagtning, hvilket især ville ramme landbrug, restauranter mv., som herefter ikke ville kunne drives i I/S-regi. Kendelsen må på dette punkt anses for at udtrykke gældende ret i forhold til ligningslovens § 4.

Vurderingen af interessenterne i Virksomhed I/S

Det er Spørgers opfattelse at interessenterne i Virksomheden I/S ikke skal begrænses af indgrebet, hvilket også gælder for minoritetsejeren Kapitalinteressent ApS.

Dette baseres på følgende:
– Der er tale om et samarbejde, hvor ingen af deltagerne er undergivet andres ledelse, men hvor Interessenten dog har det afgørende ord i alle interessenternes indbyrdes beslutninger og i forhold til ledelsen af Interessentskabets virksomhed, herunder i ledelsen af Interessentskabets personale.

Interessenten er således ansvarlig og varetager den overordnede og daglige ledelse af Interessentskabet, både inter partes mellem interessenterne og i forhold til tredjemand.
– Interessentskabets driftsresultat fordeles efter Interessenternes ejerandele, efter at der er foretaget fradrag for forlods overskudsandele. Det vil sige, at begge interessenter hæfter for underskud, dog således at et underskud forlods modregnes i Kapitalinteressent ApS forlods overskud, dvs. overskudsandelen på yy % af bruttoomsætningen med fradrag af vederlag for tilrådighedsstillelse, mens underskud i øvrigt modregnes i forhold til ejerandel.
– Interessenterne hæfter udadtil solidarisk, direkte og ubegrænset for Interessentskabets forpligtelser, og hver af interessenterne har dermed en økonomisk risiko, idet begge hæfter for underskud samt for krav fra tredjemand. Her er Interessentens risiko dog større end risikoen for Kapitalinteressent ApS, da Interessenten også hæfter for fejl overfor kunderne. Ved drift af virksomheden er dette i realiteten den største risiko, virksomheden kan udsættes for, da reklamationer vedrørende kan medføre store erstatningskrav fra kunderne.
– Nuværende interessent hæfter dermed med Interessentens bogførte egenkapital, (…). Køber vil på samme måde hæfte direkte og solidarisk, herunder med sin andel af egenkapitalen, herunder købsprisen for goodwill.

Det bemærkes her, at situationen adskiller sig fra SKM 2019.462 SR, da Interessenten ejer en ideel andel på 51 % af sin egen kundekreds i Interessentskabet i det omfang, at kunderne er kommet til virksomheden efter etableringen ovenfor er der redegjort for aftalegrundlaget. Som det ses, er der mulighed for, at interessentskabet kan oparbejde goodwill, da nye kunder ikke tilhører Kapitalinteressenten ApS.
– Ovennævnte vilkår vil også gælde for en køber.

<u>Resultatfordelingen</u>

Det gælder ifølge aftalen, at hver af parterne udtager en forlods andel, der fastsættes som følger:
– Interessentens forlods andel udgør xx % af interessenten egen nettoomsætning,
– Kapitalinteressenten ApS forlods andel består af følgende:
  – (A) en andel på 10 % af værdien af goodwill,
  – (B) 5 % af værdien af driftsmidler og
  – (C) et konceptbidrag, som svarer til differencen yy % af hele interessentskabets bruttoomsætning - de 10 og 5 % for goodwill og driftsmidler.

Er der underskud fragår forlods fra i den del af Kapitalinteressenten ApS forlods andel, som ikke er vederlag for at stille goodwill og driftsmidler til rådighed, dvs. C. Dette ses af pkt. 3.2 i tillægget til I/S-kontrakten, hvor det fremgår, at ordlyden af bestemmelsen i interessentskabskontraktens pkt. 8.6.2 medfører, at modregningen sker i konceptbidraget efter fradrag for leje for goodwill og driftsmidler ifølge pkt. 3.4.

Hver af parterne får reelt en forlods overskudsandel, som for Interessenten udgør xx % af egen nettoomsætning, mens den for Kapitalinteressenten ApS udgør 10 % af værdien af goodwill og 5 % af værdien af driftsmidler.

Det bemærkes her, at Kapitalinteressenten ApS skal have sin andel uanset omsætningen, mens Interessenten ikke får en forlods overskudsandel, hvis der ikke konstateres en nettoomsætning.

Er der underskud efter udbetalingen af forlods andelene hæfter parterne for underskud i forhold til deres ejerandele, således at Interessenten hæfter for 51 %, mens Kapitalinteressenten ApS hæfter for 49 %.

Dette har blandt andet vist sig under Corona-krisen, hvor interessentskabet ikke har modtaget nogen form for vederlag. Her skal Kapitalinteressenten ApS fortsat have sine 10 og 5 %, mens Interessenten ikke modtager forlods overskudsandel, men alligevel dækker for underskud (herunder den del, som opstår ved Kapitalinteressenten ApS skal have sine 10 og 5%) i forhold til ejerandel.

Sammenfattende gælder følgende:
- at interessenterne begge opfylder kravet om indflydelse, da interessenterne tilsammen udgør den øverste ledelse af Interessentskabet, dog med en overvægt til Interessenten
- at interessenterne begge opfylder kravet om økonomisk risiko, da begge har en væsentlig økonomisk risiko, dvs. hæfter i forhold til tredjemand og har risiko for underskud ved driften, men derudover også har/vil have væsentlige midler, som risikeres som følge af hæftelsen.

Spørger må derfor anses for at drive selvstændig virksomhed.

Skattestyrelsens indstilling og begrundelse

<u>Spørgsmål 1</u>

Det ønskes bekræftet, at Spørger, skal anses for selvstændigt erhvervsdrivende, når deltagelsen sker på vilkårene i interessentskabskontrakt for Virksomheden I/S.

Begrundelse

Der spørges om Spørger personligt kan anses for selvstændigt erhvervsdrivende, hvis han køber den andel af Virksomheden I/S, som i dag ejes af den nuværende interessent, på samme vilkår, som den nuværende interessent deltager i interessentskabet.

For at kunne besvare dette spørgsmål, vil der blive taget udgangspunkt i den medsendte interessentskabskontrakt vedrørende den nuværende Interessent.

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

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

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

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

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

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

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

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

Grundlaget for interessentskabet

Efter det oplyste har den nuværende Interessent solgt sin virksomhed til Kapitalinteressent ApS. Interessenten og Kapitalinteressent ApS har efterfølgende stiftet Interessentskabet.

Der er ikke foretaget kapitalindskud i interessentskabet. Interessenten har således ikke indskudt noget i interessentskabet.

Kapitalinteressent ApS lejer lokalerne virksomheden drives fra, og fremlejer disse til interessentskabet.

Nye kunder, der er kommet til efter stiftelse af interessentskabet, tilhører interessentskabet. Værdien af disse udgør efter det oplyste ca. 2 mio. kr. i 20xx.

Indflydelse

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

Hvad der nærmere skal forstås ved "indflydelse", er nærmere uddybet i de særlige bemærkninger til ligningslovens § 4:

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

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

Som ovenfor nævnt tager vurderingen udgangspunkt i den interessentskabsaftale, som der er indgået mellem de 2 nuværende deltagere i interessentskabet.

Det, der ifølge interessentskabskontrakten gælder for Interessenten, vil derfor lægges til grund ved vurderingen af, om Spørger vil kunne anses for selvstændigt erhvervsdrivende.

Det fremgår af interessentskabskontrakten, at den daglige ledelse foregår i fællesskab, og at alle større dispositioner søges afklaret i enighed og ved manglende enighed, ved stemmeflertal.

Der er ikke en bestyrelse, men en direktion på 1-3 direktører, der alle skal arbejde i virksomheden. Det er direktionen, der varetager den daglige ledelse og har instruktionsbeføjelserne overfor de ansatte, dog jf. at der er fælles ledelsesret.

Vedrørende beslutningskompetencen er der ingen bestemmelser i interessentskabsaftalen, der tillægger Kapitalinteressent ApS særlige rettigheder, der betyder, at Interessenten ikke har reel indflydelse på interessentskabets overordnede drift.

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

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

- beslutninger træffes i enighed og hvis enighed ikke opnås efter stemmeflertal efter ejerandel, jf. interessentskabskontraktens pkt. 3.1, har Interessenten med en ejerandel på 51 % reel indflydelse på beslutninger i interessentskabet,
- der ikke er bestemmelser i interessentskabskontrakten, der tillægger Kapitalinteressent ApS særlige rettigheder, der betyder reduktion af Interessentens indflydelse, som det var tilfælde i SKM2019. 462. SR,
- Interessenten har instruktionsbeføjelser over ansatte i interessentskabet

vil Interessenten have reel indflydelse på interessentskabets overordnede drift. Dette taler for at anse Interessenten for at drive erhvervsmæssig virksomhed.

<u>Økonomisk risiko</u>

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

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

"Den enkelte deltager skal have en reel økonomisk risiko for at kunne anses for selvstændigt erhvervsdrivende. Der skal være risiko for et økonomisk tab og ikke kun risiko for ikke at blive honoreret for sin arbejdsindsats... "

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

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

Det er Skatteforvaltningens opfattelse, at det anførte gælder, hvor der er tale om en personlig deltagelse i interessentskabet.

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

Der kan derfor være forskel på bedømmelsen af økonomisk risiko og dermed kvalifikationen efter ligningslovens § 4, afhængigt af om deltagelsen i interessentskabet sker som fysisk person eller fx via et anpartsselskab. Det lægges til grund for besvarelsen, som repræsentanten har anført, at Interessenten er en fysisk person.

Der er ikke indskudt kapital i forbindelse med stiftelse af interessentskabet. Virksomheden drives på grundlag af de aktiver, som Kapitalinteressent ApS har indskudt og de aktiver som Kapitalinteressent ApS stiller til rådighed mod betaling, jf. interessentskabskontrakten.

Det er oplyst, at kundetilgang efter stiftelse af interessentskabet tilhører interessentskabet, Interessenten opnår derfor ejerandel af denne kundekreds. Ved Interessentens udtræden af vil denne ejerandel til oparbejdet goodwill kunne afstås, hvilket ikke var tilfældet i SKM2018. 462. SR. Desuden fremgår af interessentskabskontraktens pkt. 21, at ved opløsning af interessentskabet værdiansættes andelene af en revisor. Det er oplyst, at værdien af oparbejdet, men ikke bogført goodwill i interessentskabet kan beregnes til ca. 2 mio. kr.

At der er medejerskab til aktiver i interessentskabet taler Skattestyrelsens opfattelse for, at Interessenten er selvstændigt erhvervsdrivende.

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

I nærværende sag har Kapitalinteressent ApS, har købt virksomheden af den nuværende medinteressent, og har efterfølgende stillet de købte aktiver og goodwill til rådighed for interessentskabet. Der sker betaling for brug af aktiver og tilrådighedsstillelse af goodwill, jf. interessentskabskontrakten. Dette betyder, at betalingen indgår som en udgift i interessentskabets resultat, jf. også det oplyste om, at

underskud modregnes primært i Kapitalinteressent ApS's forlods vederlag på yy % af bruttoomsætningen efter fradrag for vederlaget til Kapitalinteressent ApS for at stille goodwill og driftsmidler til rådighed, dvs. residualen. Dette er således anderledes end i SKM2019. 462. SR, hvor interessentskabet også betalte for anvendelse af aktiver og goodwill, men hvor betaling for denne anvendelse, skete i form af kædeselskabets overskudsandel, og udgiften fragik derfor ikke i interessentskabets resultat.

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

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

Uanset det er Kapitalinteressent ApS, der ejer den købte goodwill og de købte aktiver, vil dette ikke påvirke interessentskabets resultat til fordel for Interessentens overskudsandel, og dermed ikke som i SKM2019. 462. SR reducerer Interessentens risiko ved deltagelsen.

Om vederlæggelse fremgår i interessentskabskontrakten fremgår følgende rækkefølge, hvis der er overskud.

Interessenten modtager forlods et beløb beregnet som xx% af sin egen nettoomsætning.

Er der yderligere overskud modtager Kapitalinteressent ApS op til yy % af bruttoomsætningen. I dette beløb modregnes allerede modtaget betaling for tilrådighedsstillelse af aktiver og goodwill.

Et eventuelt restoverskud fordeles efter ejerandel.

Underskud fordeles efter ejerandel.

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

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

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

I nærværende sag kan interessenterne med 6 måneders varsel udtræde af interessentskabskontrakten. Dog kan Interessenten tidligst udtræde efter 3 år. Uanset hvilken af parterne, der opsiger kontrakten, har Kapitalinteressent ApS ret, men ikke pligt til at anvise en køber. Ved udtræden medtager Interessenten indestående på kapitalkontoen, og kan afstå sin andel af goodwill, der tilhører interessentskabet til en køber af interessentskabsandelen.

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

Samlet vurdering.

Henset til at Interessenten som personlig deltager i interessentskabet
- har reel indflydelse på de overordnede beslutninger i interessentskabet
- ikke er underlagt instruktionsbeføjelser, men har instruktionsbeføjelser overfor de ansatte
- har en aflønning, der er afhængig af interessentskabets resultat - og deltager i underskud efter ejerandel
- har en reel driftsrisiko, da virksomheden har betydelige driftsudgifter
- har andel i de værdier, der tilhører interessentskabet
- har en personlig, direkte, solidarisk og ubegrænset hæftelse for interessentskabets forpligtelser ved personlig deltagelse i interessentskabet

er det Skattestyrelsens opfattelse, at Spørger som personlig deltager i interessentskabet kan anses for at være selvstændigt erhvervsdrivende.

Indstilling

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

Skatterådets afgørelse og begrundelse

Skatterådet tiltræder Skattestyrelsens indstilling og begrundelse.

Lovgrundlag, forarbejder og praksis

Spørgsmål 1

Lovgrundlag

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

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

Forarbejder

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

"(…)

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

Afgørelsen vedrører et partnerselskab (P/S), som er såkaldt skattemæssigt transparent. Det vil sige, at partnerselskabet ikke beskattes selvstændigt, men at beskatningen af partnerselskabets resultat sker hos deltagerne (ejerne). Afgørelsen er netop begrundet i, at partnerselskabet er transparent. Skatterådet mener

desuden ikke, at der er nogen nævneværdig grænse for, hvor lille en ejerandel i et partnerselskab, man kan erhverve, før man skal betragtes som selvstændigt erhvervsdrivende.

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

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

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

Det foreslås på den baggrund, at der dæmmes op for det skred i 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.

(…)

2.1.1. Skatterådets afgørelse i SKM2015. 729. SR

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

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

Skatterådets afgørelse indebærer således, at en lønmodtagers aflønning for arbejdet i et partnerselskab kan beskattes efter virksomhedsordningen, da erhvervelsen af andelen i partnerselskabet medfører, at lønmodtageren skattemæssigt skifter status til selvstændigt erhvervsdrivende. Dette gælder, selv om lønmodtageren via erhvervelsen af andelen ikke påtager sig en reel økonomisk risiko svarende til den, der

normalt kræves for at blive anset for selvstændigt erhvervsdrivende. Det gælder også, selv om personen bl.a. er underlagt en instruktionsbeføjelse og andre vilkår, som normalt gælder for lønmodtagere.

Skatterådets afgørelse medfører, at en medarbejders erhvervelse af selv en ganske beskeden 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 beskeden andel i partnerselskabet er med afgørelsen i sig selv afgørende for, at der opnås status som selvstændigt erhvervsdrivende med mulighed for en foreløbig beskatning af aflønningen på 22 pct. i virksomhedsordningen og mulighed for en potentielt langvarig udskydelse af den fulde beskatning af indkomsten frem for en lønbeskatning i den personlige indkomst på op til ca. 56 pct. på tidspunktet for indtjeningen.

Herudover indebærer Skatterådets afgørelse, at der ikke skal indeholdes A-skat ved udbetaling af lønindkomsten med deraf følgende øget risiko for skatterestancer og et utilsigtet mindreprovenu for det offentlige.

(…)

2.1.3. Rette indkomstmodtager

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

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

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

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

at der sker en almindelig selskabsbeskatning af denne indkomst med 22 pct. i selskabet. Yderligere beskatning sker først, når der trækkes midler ud selskabet.

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

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

2.2. Lovforslaget

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

(…)

Bemærkninger til lovforslagets enkelte bestemmelser

Til § 1

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

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

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

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

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

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

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

– indkomstmodtageren ved annoncering, skiltning eller lignende tilkendegiver, at vedkommende er fagkyndig og påtager sig at udføre arbejde af en nærmere bestemt art,
– indkomstmodtageren i henhold til momsloven er momsregistreret, og ydelsen er faktureret med tillæg af moms, og
– ansvaret for en eventuel ulykke under arbejdets udførelse påhviler indkomstmodtageren.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

(…)

Spørgsmål 4 - L 194 2016-17

Spørgsmål

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

Svar

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

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

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

Personskattecirkulæret nr. 129 af 4. juli 1994

(…)

3.1.1. Afgrænsning mellem lønmodtagere og selvstændige erhvervsdrivende

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

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

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

Som lønmodtager anses den, der modtager vederlag for personligt arbejde i et tjenesteforhold. I de fleste tilfælde er det ikke vanskeligt at afgøre, om der foreligger et tjenesteforhold, idet indkomstmodtageren udfører arbejdet efter arbejdsgiverens anvisninger og i det hele for dennes regning.

Omvendt kan man normalt uden vanskelighed afgøre, om der er tale om selvstændig erhvervsvirksomhed. Selvstændig erhvervsvirksomhed er kendetegnet ved, at der for egen regning og risiko udøves en virksomhed af økonomisk karakter med det formål at opnå et overskud.

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

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

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

3.1.1.1. Tjenesteforhold - kriterier

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

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

3.1.1.2. Selvstændig erhvervsvirksomhed - kriterier

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

a. indkomstmodtageren tilrettelægger, leder, fordeler og fører tilsyn med arbejdet uden anden instruktion fra hvervgiveren end den, der eventuelt følger af den afgivne ordre,¬b. hvervgiverens forpligtelse over for indkomstmodtageren er begrænset til det enkelte ordreforhold,¬c. indkomstmodtageren ikke på grund af ordren er begrænset i sin adgang til samtidig at udføre arbejde for andre,¬d. indkomstmodtageren er økonomisk ansvarlig over for hvervgiveren for arbejdets udførelse eller i øvrigt påtager sig en selvstændig økonomisk risiko,¬e. indkomstmodtageren har ansat personale og er frit stillet med hensyn til antagelse af medhjælp,¬f. vederlaget erlægges efter regning, og betaling først ydes fuldt ud, når arbejdet er udført som aftalt og eventuelle mangler afhjulpet,¬g. indkomsten oppebæres fra en ubestemt kreds af hvervgivere,¬h. indkomsten afhænger af et eventuelt overskud,¬i. indkomstmodtageren ejer de anvendte redskaber, maskiner og værktøj eller lign.,¬j. indkomstmodtageren helt eller delvis leverer de materialer, der medgår til arbejdets udførelse,¬k. indkomstmodtageren har etableret sig i egne lokaler, f.eks. forretning, værksted, kontor, klinik, tegnestue m.v., og arbejdet helt eller delvis udøves herfra,¬l. indkomstmodtagerens erhvervsudøvelse kræver særskilt autorisation, bevilling o.l. og indkomstmodtageren er i besiddelse af en sådan tilladelse,¬m. indkomstmodtageren ved annoncering, skiltning eller lignende tilkendegiver, at han/hun er fagkyndig og påtager sig at udføre arbejde af en nærmere bestemt art,¬n. indkomstmodtageren i henhold til lov om merværdiafgift er momsregistreret, og ydelsen er faktureret med tillæg af moms,¬o. ansvaret for en eventuel ulykke under arbejdets udførelse påhviler indkomstmodtageren.

3.1.1.3. Afgrænsning

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

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

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

(…)

Praksis

SKM2010. 182. SR

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

SKM2019. 462. SR

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

Det var Skatterådets opfattelse, at spørgerne ikke kunne anses for at have reel indflydelse på de overordnede beslutninger i interessentskabet. Hovedinteressenten var berettiget til at træffe beslutninger om dispositioner og transaktioner af væsentlig eller vidtgående betydning alene. Som eksempler var nævnt ændring af forretningsplanen for interessentskabet, ændring af interessentskabets strategi, markedsføringen af interessentskabet, fastsættelse af interessentskabets budget, nyanskaffelser af inventar m.v. for anskaffelsesbeløb på over DKK XX. XXX kr., der ligger uden for det fastsatte budget, indgåelse, opsigelse eller ophævelse af væsentlige kontrakter, herunder samarbejdsaftalen, leasingkontrakter og lejemål vedrørende fast ejendom, ansættelse og afskedigelse af interessentskabets personale.

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

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

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

Ved vurderingen af, om spørgerne kunne anses for selvstændigt erhvervsdrivende, var det Skatterådets opfattelse, at spørgernes økonomiske risiko (hæftelse) ikke i sig selv kunne opveje de tungtvejende forhold, der talte for lønmodtagerforhold (den manglende indflydelse og vederlæggelsen). Det var således Skatterådets opfattelse, at der var en overvægt af tungtvejende forhold, der talte for, at spørgerne måtte anses for lønmodtagere og ikke selvstændigt erhvervsdrivende.

SKM2019. 410. SR

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

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

SKM2019. 234. SR

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

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

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

SKM2019. 125. SR

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

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

Spørgers konkrete, økonomiske risiko (aktier erhvervet for xxx.xxx kr. og ydet lån på xxx.xxx kr.) måtte - set på baggrund af den begrænsede deltagerkreds og virksomhedens organisering - anses for tilstrækkelig.

Hertil kommer, at hans vederlæggelse er variabel og afhænger af virksomhedens overskud, og at han efter det oplyste ikke er garanteret noget vederlag ved vigende indtjening eller underskud.

SKM2018. 621. SR

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

SKM2018. 580. SR

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

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

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

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

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

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

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

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

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

SKM2018. 579. SR

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

Spørger havde, som følge af sit direkte og indirekte (via H1 ApS, som spørger ejer 100%) ejerskab af kommanditaktier i G1 P/S, en hæftelse i størrelsesordenen 266.000-385.000 kr. Der var mellem 60 og 90 kapitalejere.

SKM2018. 475. SR

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

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

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

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

SKM2018. 248. SR

Skatterådet fandt, at A som deltager i et kommanditselskab må anses for selvstændig erhvervsdrivende efter ligningslovens § 4. Ved lov nr. 684 af 8. juni 2017 blev der i ligningslovens § 4 indsat en bestemmelse om kvalifikation af selvstændig 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.