

Folketingets Skatteudvalg  
Christiansborg  
1240 København K  
Via mail

26. maj 2017

## **L194: Lov om ændring af ligningsloven (Kvalifikation af selvstændig erhvervsvirksomhed ved deltagelse i et skattemæssigt transparent selskab)**

Kære Skatteudvalg.

Vi tillader os hermed at rette henvendelse til Skatteudvalget vedrørende L194 fordi vi er bekymrede for, at lovforslaget vil ramme videre end sit tiltænkte værnformål.

Lovforslaget er en direkte følge af Skatterådets bindende svar SKM1015.729.SR, hvor en gruppe medarbejdere, der hidtil havde været ansatte lønmodtagere, påtænkte optaget som medejere (partnere) af virksomheden, men med langt mindre økonomisk risiko og indflydelse end de hidtidige partnere. Efter optagelse af de nye partnere ville ejerkredsen herefter bestå af to grupper af partnere, nemlig de "gamle" partnere (med "fulde" rettigheder og risici), og de "nye" partnere (med væsentligt begrænsede rettigheder og risici).

Vi kan fuldt ud tilslutte os, at det ikke skal være muligt for personer, der reelt er lønmodtagere, at blive selvstændige erhvervsdrivende blot ved at erhverve en minimal kapitalandel i det selskab, hvori de er ansat, og vi tilslutter os ligeledes, at der kan være behov for en ændring af loven for at imødegå det pres, som Skatterådet omtaler.

Visse af bemærkningerne til lovforslaget samt de spørgsmål og svar der er afgivet i forbindelse med behandlingen af lovforslaget, kan imidlertid tolkes således, at særligt deltagerne i større partnerselskaber m.v. kan blive ramt af forslaget, med den virkning at de ikke længere anses for selvstændige erhvervsdrivende. Dette synes begrundet i, at den enkelte ejers relative indflydelse i en virksomhed med mange ejere antages at være begrænset.

Dette skaber betydelig usikkerhed, og der er derfor behov for en præcisering af lovforslagets rækkevidde i forhold til partnerejede- og drevne virksomheder, herunder revisionspartnerselskaber. Vi noterer os, at det fremgår af betænkningen til lovforslaget, at der er udtrykt bekymring om forslagens rækkevidde. Uagtet at en række partier har besluttet, at loven skal evalueres

FSR – danske revisorer  
Kronprinsessegade 8 DK  
- 1306 København K

Telefon +45 3393 9191  
[fsr@fsr.dk](mailto:fsr@fsr.dk)  
[www.fsr.dk](http://www.fsr.dk)

CVR. 55 09 72 16  
Danske Bank  
Reg. nr. 4183  
Konto nr. 2500102295

efter en periode på 3 år, er der behov for at forslagets rækkevidde præciseres i relation til særligt større partnerejede-og drevne selskaber inden loven vedtages, fordi der i modsat fald vil skabes betydelig usikkerhed i relation til sådanne virksomheder.

Side 2

For partnerejede-og drevne virksomheder gør der sig en række særlige forhold gældende, som vi gerne vil henlede Skatteudvalgets opmærksomhed på. Det er vores håb at Skatteministeren og Skatteudvalget er enige i, at disse forhold skal tillægges betydelig vægt ved vurderingen af, hvorvidt partnerne i større partnerejede-og drevne selskaber skal anses for selvstændige erhvervsdrivende, og at dette kan indskrives i en tillægsbetænkning.

### **Sammenfald mellem ejerskab og drift**

Mange liberale erhverv, herunder revision, drives traditionelt i form af ejer-drevne virksomheder. For disse erhverv er det karakteristisk, at der er sammenfald mellem drift og ejerskab.

Revisionsvirksomheder ejes og drives således **i sin helhed** af ejerne (partnerne). Man kan ikke være partner uden samtidig at være medejer, og man kan ikke være medejer uden samtidig at deltage på fuldtidsbasis i virksomhedens drift. Det er en forudsætning for indtræden i partnerkredsen, at man samtidig indtræder i virksomhedens ejerkreds, hvilket indebærer at den indtrædende partner påtager sig en økonomisk risiko, der sædvanligvis er af betydelig størrelse. Ved udtræden, fx i forbindelse med pensionering, skal ejerandelen afstås til de øvrige ejere eller eventuelt til en nyindtrædende medejer.

Sammenfaldet mellem ejerskab og drift er en meget væsentlig forskel i forhold til lønmodtagerforhold, hvor deltagelse i driften og ejerskab ikke er gensidigt betingede. Dette er derimod netop karakteristisk for selvstændige erhvervsdrivende.

### **Drift og ledelse af større revisionsvirksomheder**

De større revisionsvirksomheder er typisk opstået ved en række fusioner af mindre og mellemstore revisionsfirmaer. I forhold til drift i mindre enheder giver sammenslutning i større, fællesejede selskaber bl.a. mulighed for en højere grad af specialisering, bedre geografisk dækning samt investering og udvikling af kompetencer og viden. Dette er en helt naturlig udvikling fordi kravene til revisor, bl.a. grundet stadigt mere kompleks lovgivning, er stærkt stigende. Dette betyder ikke, at partnerne i et stort firma er mindre erhvervsdrivende end partnere i et lille firma.

Side 3

Ledelsesprincipperne i de fusionerede revisionsvirksomheder vil typisk være etableret dels med henblik på at videreføre de ledelsestraditioner, som har været i de mindre firmaer, dels for at sikre, at de enkelte partnere i de fusionerede virksomheder føler sig involveret i ledelsen og driften af selskabet og dels med henblik på at sikre, at partnerne fortsat er entreprenante og har det "drive" der skal til for at udvikle den fusionerede virksomhed.

Partnerselskaber er omfattet af selskabsloven, der indeholder krav om at der udpeges en bestyrelse og en direktion.

Bestyrelsen i et partnerselskab vælges af ejerne. Eftersom der som nævnt er sammenfald mellem ejerskab og drift i revisionsvirksomheder, betyder det, at bestyrelsen i et revisionspartnerselskab vælges af den partnerkreds, der også driver revisionsvirksomheden i fællesskab.

Det er i denne forbindelse vigtigt at være opmærksom på, at alle væsentligste ledelsesposter, herunder direktion og bestyrelse, i større revisionspartnerselskaber sædvanligvis altid besættes af medlemmer af den aktuelle partnerkreds. Når en partner i en periode (hvor periodens længde kan være maksimeret som følge af interne governance regler) har beklædt en given ledelsespost, og denne post skal genbesættes, sker dette derfor med en anden partner fra partnerkredsen, hvorefter den partner, som tidligere havde en ledelsespost, fortsætter som f.eks. kundebetjenende partner på lige fod med de øvrige partnere i selskabet. I løbet af deres karriere som partnere har de således ofte en række forskellige roller af faglig, forretningsmæssig og ledelsesmæssig karakter i revisionsvirksomheden. Alle sådanne roller indehaves imidlertid vanligtvis til enhver tid af medlemmer af partnerkredsen.

Set udefra vil de partnere, der sidder i direktion og bestyrelse have større indflydelse end de partnere, der ikke gør det. Realiteten er imidlertid, at et større revisionsfirma ikke vil kunne fungere med den helt afgørende dedikation og entreprenørånd, hvis ikke **alle** partnere oplever, at de bliver hørt og har indflydelse på valg af fx strategi og markedstilgang, beslutning om på hvilke områder der skal investeres (fx opbygning af nye kompetencer eller opkøb af konkurrerende firmaer) samt beslutning om ansættelse af nye partnere eller nøglemedarbejdere.

Et større revisionspartnerselskab er organiseret således, at der er et antal partnere i hvert forretningsområde f.eks. revision, skat, konsulentafdeling mv., der har ansvaret for driften, herunder ansættelse og afskedigelse, forfremmelse, instruktion m.v. Herudover vil partnerne i forskellige byer og regioner have et ansvar for driften af kontoret i den pågældende by/region, ligesom der på det enkelte kontor vil skulle ske koordinering af ledelsen mellem de forskellige forretningsområder for at sikre, at selskabet går til markedet/kunderne, igangsætter nye initiativer mv. på den mest optimale måde. Ledelsen af et større revisionsfirma sker således i en flerdimensional matrix, hvor de enkelte indehavere er involveret i en lang række beslutningsprocesser af både større og mindre betydning for virksomhedens drift.

Side 4

Dette betyder, at alle væsentlige ledelsesbeslutninger bliver drøftet med alle partnere både i det enkelte forretningsområde, i den pågældende by/region og på nationalt plan, inden den endelige beslutning tages.

Den formelle ledelse gør forarbejdet, men beslutninger om strategi, investeringer m.v. sker først efter drøftelse med partnerne i selskabet, ligesom en del af det beslutningsgrundlag som den formelle ledelse arbejder ud fra er skabt i samarbejde med partnerne uden et formelt ledelsesansvar. Denne tilgang til ledelsen af revisionsfirmaet er den samme, uanset om der inden for de forskellige firmaer er etableret globale overbygninger, idet filosofien alle steder er, at det er de lokale partnere, der kender det lokale marked bedst, og derfor selvfølgelig skal have mulighed for at udøve konkret indflydelse (in casu Danmark).

Inddragelse af de enkelte partnere i beslutningsprocessen er ligeledes essentiel i forhold til at få de enkelte beslutninger implementeret. Føler den enkelte partner sig således ikke hørt og involveret i beslutningsprocessen er der stor risiko for at den pågældende partner ikke "bakker op" om beslutningen, hvilket medfører, at den pågældende beslutning ikke bliver implementeret med den hastighed og med den effekt, som kunne være opnået, hvis alle partnere følte, at de var involveret i beslutningsprocessen.

Det er helt afgørende for en revisionsvirksomhed at knytte og fastholde de rigtige partnere til virksomheden. Det ligger i selve partneraftalens natur, at formålet er at knytte et varigt forhold mellem partneren og virksomheden. Aftalen indeholder derfor almindeligvis vidtgående bindinger for partneren.

Hvem der bliver partnere i et revisionsfirma afgøres ud fra en række parametre, såsom faglig kompetence, kommercielle evner, entrepreneurship, evnen til at udvikle medarbejdere m.v. Beslutninger om optagelse af nye partnere meget vigtige, og træffes normalt altid i fællesskab af de hidtidige partnere, (om end det ikke nødvendigvis skal ske i fuld enstemmighed) efter grundige overvejelser og vurderinger af den potentielle kandidat. Denne proces er meget vigtig for partnerskabet, da de hidtidige partnere kommer til at dele økonomi med vedkommende, ligesom vedkommende vil få indflydelse på de beslutninger, som træffes i partnerskabet, jf. ovenfor.

Side 5

Ovenstående viser, at der er en "formel" ledelse i et partnerselskab, men at der ligeledes er en "uformel" beslutningsstruktur og at den "formelle" ledelse bliver nødt til at inddrage de øvrige partnere i beslutningsprocessen for at kunne lede et større revisionsfirma. Beslutningsprocessen vil typisk ikke kunne dokumenteres, da processen sker på uformelle møder og drøftelser i forskellige fora og da der typisk alene sker egentlige afstemninger i begrænset omfang. Disse eventuelle afstemninger har typisk alene en formel karakter, idet beslutningen typisk vil være "handlet af" på forhånd mellem de enkelte partnere i revisionsfirmaet.

Ovenstående burde endvidere bekræfte, at den enkelte partner ikke vil være underlagt instruktionsbeføjelse fra den formelle ledelse i revisionsvirksomheden, idet de beslutninger, som træffes i partnerskabet, er truffet i samklang og derfor typisk implementeres af den enkelte partner uden at dette vil fremstå som en egentlig "instruktion" fra den formelle ledelse.

### **Økonomisk risiko**

En lønmodtager påtager sig ingen økonomisk risiko som led i sit ansættelsesforhold. Partnere i partnerejede-og drevne virksomheder påtager sig derimod sædvanligvis en betydelig økonomisk risiko i form af kapitalindsud og eventuel yderligere hæftelse (ansvarlige lån, garantier m.v.). Hertil kommer, at en del af overskudsandelen ofte ikke udbetales, men forbliver indestående i virksomheden, eventuelt som led i selve partneraftalen.

### **Aflønning**

En partner i en partnerdrevet virksomhed aflønnes ikke for sit arbejde i form af løn, men oppebærer derimod en andel af virksomhedens driftsresultat. Partnerens risiko i relation til vederlæggelse for sit arbejde er derfor langt større

end en lønmodtagers. Dette er en grundlæggende forskel mellem erhvervsdrivende og lønmodtagere.

Side 6

Udbetalinger til partneren i løbet af året er aconto resultatandel og ikke løn. Når året er gået og virksomhedens resultat er opgjort fordeles dette på de enkelte partnere i overensstemmelse med bestemmelserne herom i den fælles partneraftale og efter vurdering af den enkelte partners bidrag til årets resultat, og reguleres for det i årets løb udbetalte acontobeløb.

Hvis virksomheden giver underskud vil der intet vederlag være til partnerne. En partner risikerer således at han/hun slet ikke bliver honoreret for sit arbejde, og herudover tillige at tabe sit indestående i virksomheden. Dette vil aldrig være tilfældet for en lønmodtager.

En lønmodtager aflønnes for sit arbejde i form af en løn, der er fastsat i ansættelseskontrakten. For højt placerede medarbejdere kan en væsentlig del af vederlæggelsen være performanceafhængig. Der findes dog næppe nogen lønmodtager, der risikerer slet ikke at blive honoreret for sit arbejde. Der vil altid være sikkerhed for en vis minimumsvederlæggelse, også selvom en væsentlig del af vederlæggelsen er performanceafhængig.

Det er i denne forbindelse tillige centralt, at højtplacerede lønmodtagere, for hvilke en væsentlig del af vederlæggelsen er performanceafhængig, i mange tilfælde vil oppebære bonus **selvom virksomheden er underskudsgivende**, fx fordi bonussen ikke alene afhænger af virksomhedens samlede resultat, eller fordi virksomheden uagtet dens dårlige økonomiske resultat ønsker at fastholde medarbejderen. Dette vil en partner ikke kunne, fordi partnernes vederlæggelse i en partnerdrevet virksomhed består i en andel af selve virksomhedens resultat, som partnerne fordeler mellem sig i overensstemmelse med de principper der følger af partneraftalen. Hvis der ikke er noget overskud er der intet at fordele mellem partnerne. Tværtimod må et eventuelt underskud dækkes af partnerne.

### **Fratræden**

Da formålet med en partneraftale er at tilvejebringe et varigt tilknytningsforhold mellem partneren og virksomheden, indeholder partneraftaler næsten altid meget vidtgående bestemmelser, der begrænser en partners mulighed for at udtræde af partnerkredsen, bortset fra ved pensionering.

Begrænsningerne består typisk i vidtgående konkurrenceklausuler med lang løbetid, hvor partneren reelt er afskåret fra at søge ansættelse eller blive partner i en konkurrerende virksomhed. Brud på konkurrenceklausulen vil almindeligvis udløse en bod af betydelig størrelse.

Side 7

Den vidtgående "binding" af partnerne i revisionspartnerselskaber viste deres effekt i forbindelse med det internationale revisornetværk KPMGs etablering af et helt nyt dansk medlemsfirma fra grunden. I denne forbindelse var det et betydeligt problem for KPMG at mange partneraftaler på det danske revisionsmarked er så restriktive med hensyn til bindinger af partnerne, at KPMG havde vanskeligt ved at rekruttere et tilstrækkeligt antal partnere til sit nye firma.

### **Beskyttelse efter funktionærloven og ferieloven**

Partnere er ikke funktionærer, og nyder derfor ikke beskyttelse af funktionærloven, ferieloven og anden lovgivning til beskyttelse af lønmodtagere. Dette vil almindeligvis altid specifikt fremgå af partneraftalen.

### **Praktiske konsekvenser af lovforslaget**

Hvis en selskabsdeltager i et transparent selskab bliver ramt af forslaget, skal deltagerens samlede vederlag (=resultatandel) fra selskabet fordeles på henholdsvis løn og investeringsafkast. Vi skal afslutningsvis bemærke, at de praktiske konsekvenser heraf efter vores opfattelse er forbundet med meget betydelig usikkerhed. Hvis loven vedtages i den foreliggende form er der derfor behov for en snarlig efterfølgende afklaring af disse konsekvenser.

Som eksempel på disse usikkerheder kan nævnes hvordan selskabsdeltagerens samlede vederlag (=resultatandel) konkret skal fordeles på henholdsvis løn og investeringsafkast. Det svar der er afgivet herom på vores henvendelse af 9. maj (spørgsmål nr. 2 til lovforslaget) giver ingen praktisk vejledning herom. Det samme gælder spørgsmålet om, hvordan virksomheden sikrer sig, at den indeholder den korrekte A-skat i den del af årets acontoudbetalinger, der anses for løn. Der er givetvis en hel del andre praktiske problemstillinger, der tillige vil kunne skabe væsentlig usikkerhed.

Disse problemstillinger vil være aktuelle fra og med den dag loven træder i kraft.

Hvis lovforslaget vedtages i den foreliggende form vil der derfor være et stort behov for en meget hurtig afklaring af disse problemstillinger. Vi skal derfor opfordre til, at det pålægges Skatteministeriet og SKAT at gennemføre en tilbundsående analyse af disse problemstillinger, eventuelt med inddragelse af

ekstern bistand, straks efter vedtagelse af loven. FSR bidrager gerne til en sådan analyse.

Side 8

## Afslutning

Som vi har redegjort for i ovenstående er der en række særlige karakteristika ved større partnerejede-og drevne virksomheder, der efter vores opfattelse medfører, at partnerne i sådanne virksomheder, som altovervejende udgangspunkt, må anses for selvstændige erhvervsdrivende. Disse særlige karakteristika adskiller sig meget markant fra typiske lønmodtagerforhold.

Når en virksomhed i sin helhed er ejet af en partnerkreds, der i fællesskab, jf. ovenfor, drives af partnerne under en fælles partnerkontrakt hvor alle principielt har lige rettigheder og forpligtelser, og den økonomiske risiko som den enkelte partner har påtaget sig i øvrigt er væsentlig, bør partnerne derfor anses for selvstændige erhvervsdrivende.

Det er vores håb, at skatteministeren og Skatteudvalget er enige i, at de kriterier og forhold, der er beskrevet ovenfor, vil blive tillagt væsentlig betydning ved vurderingen af, hvorvidt partnerne i større partnerejede-og drevne virksomheder skal anses for selvstændige erhvervsdrivende, og at dette vil kunne indskrives i en tillægsbetænkning.

Skabes der ikke en bedre forståelse for dette vil der opstå væsentlig usikkerhed for partnerne i de større revisionsvirksomheder. Dette skyldes i høj grad, at det er vanskeligt at dokumentere den uformelle ledelsesstruktur, som er en forudsætning for driften af et revisionsfirma. Dette vil skabe væsentlig usikkerhed i en efterfølgende skatterevision, ligesom beslutningsprocessen vil være vanskelig at redegøre for og præsentere, såfremt der anmodes om bindende svar hos Skatterådet.

Vi står meget gerne til rådighed for en uddybning af ovenstående.

Med venlig hilsen

Charlotte Jepsen  
Adm. direktør

Bjarne Gimsing, statsautoriseret revisor  
Formand for skatteudvalget