


Skatteministeriet

18. maj 2017
J.nr. 2017 - 531

Til Folketinget – Skatteudvalget

Vedrørende L 194 - Forslag til Lov om ændring af ligningsloven (Kvalifikation af selvstændig erhvervsvirksomhed ved deltagelse i et skattemæssigt transparent selskab).

Hermed sendes svar på spørgsmål nr. 2 af 9. maj 2017.

Karsten Lauritzen

/ Lise Bo Nielsen



Spørgsmål

Ministeren bedes kommentere henvendelsen af 9. maj 2017 fra FSR – danske revisorer, jf. L 194 – bilag 5.

Svar

FSR finder behov for en afklaring af konsekvenserne af, at en deltager i et skattemæssigt transparent selskab efter forslaget bliver anset for lønmodtager, og stiller derfor en række spørgsmål hovedsagelig af teknisk karakter.

Fordeling af vederlaget i en løndel og en virksomhedsdel

Det bemærkes indledningsvist at i den situation, hvor en selskabsdeltager (en partner) i et skattemæssigt transparent selskab (fx et partnerselskab) efter lovforslaget fremover må anses for lønmodtager, vil partnerens vederlag fra selskabet for det udførte arbejde skulle behandles som løn og ikke som indkomst ved selvstændig erhvervsvirksomhed. Partneren har endvidere foretaget en økonomisk investering ved at købe en ejerandel i virksomheden. Som det anføres i bemærkningerne, skal afkastet af denne investering ikke behandles som løn, men netop som afkast. Det afhænger af den skattemæssige kvalifikation af dette afkast, hvordan det skal behandles skattemæssigt. Det vil derfor være nødvendigt af fordele partnerens samlede vederlag fra partnerselskabet i en del, der behandles som løn, og en anden del, der behandles som afkast af den foretagne investering.

Det kan bekræftes, at den del af partnerens samlede vederlæggelse, der ikke anses for løn, men i stedet afkast af ejerens investering i partnerselskabet, som udgangspunkt kan indgå i partnerens virksomhedsordning. Som det også anføres i bemærkningerne, vil afkastet af andelen dog normalt ikke kunne indgå i virksomhedsordningen, hvis partnerens kapitalandel i sig selv kun udgør en erhvervsvirksomhed af meget begrænset omfang.

For det tilfælde, at den pågældende partner ikke benytter virksomhedsordningen, spørger FSR, om ministeren vil sikre, at det er nettoindkomsten (nettoafkastet af investeringen), der beskattes, så det fx undgås, at visse udgifter, der knytter sig til selve investeringen, kun kan fradrages som ligningsmæssige fradrag.

Der ses ikke at være behov for en lovændring for at sikre dette. Den andel af vederlaget, som partneren skal medregne som afkast af investeringen, skal som udgangspunkt behandles som almindelig erhvervmæssig indkomst. Dermed skal afkastet som udgangspunkt medregnes til den personlige indkomst inkl. arbejdsmarkedsbidrag, mens de tilknyttede driftsomkostninger mv. fratrækkes ved opgørelsen af den personlige indkomst og ikke som et ligningsmæssigt fradrag. Konsekvensen af ikke at anvende virksomhedsordningen er dog, at renteudgifterne skal fratrækkes i kapitalindkomsten.

FSR stiller en række spørgsmål om beregningen af afkastet af investeringen for en partner, der hidtil har været beskattet som selvstændig erhvervsdrivende, men som efter lovforslaget skal anses for lønmodtager.

FSR anfører, at partnerens samlede faktiske vederlag for det pågældende år skal fordeles på henholdsvis løn og virksomhedsindkomst (resultatandel i virksomheden) og antager, at dette samlede vederlag må udgøre summen af den i årets løb udbetalte aconto overskudsandel og den del af selskabets resterende nettooverskud, der herefter godskrives den pågældende partners kapitalkonto.

Dette kan bekræftes. Den enkelte partners samlede indkomst til beskatning består således af summen af aconto vederlag og den pågældendes andel af restoverskuddet.

Det kan ligeledes bekræftes, at partneren fortsat anses for at være ejer af en ideel andel af selskabets aktiver og passiver, idet selskabet som hidtil fortsat skal anses for skattemæssigt transparent.

For så vidt angår den andel af det samlede vederlag, som ikke skal anses for løn, men skal henføres til virksomhedsindkomst (resultatandel i virksomheden), antager FSR, at selve indkomstopgørelsen for virksomhedsindkomsten skal ske efter de gældende regler for erhvervsdrivende, herunder fx med hensyn til afskrivninger og forskydninger på igangværende arbejder.

Dette kan bekræftes.

FSR nævner som eksempel en selskabsdeltager, der ejer en anpart på 1.000.000 kr. svarende til 5 pct. af selskabets indskudskapital, og som har et samlet vederlag på 2.000.000 kr. det pågældende år (udbetalt kontant eller tilskrevet kapitalkontoen), hvoraf 1.850.000 kr. anses for løn, mens de resterende 150.000 kr. anses for virksomhedsindkomst.

Det kan bekræftes, at den andel på 150.000 kr., som i eksemplet anses for virksomhedsindkomst, skal opgøres efter regulering på sædvanlig vis for fx skattemæssige afskrivninger og forskydninger på igangværende arbejder mv., og at denne virksomhedsindkomst som udgangspunkt skal baseres på selskabsdeltagerens ideelle ejerandel på 5 pct.

Til spørgsmålet om, hvordan det samlede afkast på henholdsvis løn og afkast af investeringen skal fordeles, bemærkes, hvilket også er anført i bemærkningerne, at der dels må ses på, hvilken løn den pågældende ville have oppebåret uden at være ejer, og dels på, hvilket afkast man normalt kan opnå af en tilsvarende investering. I denne forbindelse kan det være relevant at sammenligne med afkastet af en investering i aktier med en tilsvarende risikoprofil, sådan som FSR er inde på, men det vil dog afhænge af de konkrete forhold for den enkelte virksomhed, om dette er et retvisende sammenligningsgrundlag i den enkelte situation.

FSR rejser spørgsmål om, hvordan selskabet skal sikre sig, at der indeholdes korrekt A-skat af den andel af vederlaget, der skal anses for løn.

Hertil bemærkes, at selskabet i forbindelse med den løbende udbetaling af vederlag til partneren må foretage en konkret vurdering af, i hvilket omfang det udbetalte beløb skal

anses for løn eller afkast af investeringen. Det er i denne forbindelse uden betydning, om hele aconto vederlaget udbetales kontant, eller en andel tilskrives den pågældendes kapitalkonto. Det må antages, at acontoudbetalinger til selskabsdeltagerne normalt udbetales ud fra et forsigtighedsprincip, således at kun en andel af det forventede vederlag udbetales løbende. Ud fra denne betragtning kan det formentlig i de fleste tilfælde antages, at hele det beløb, der løbende udbetales eller tilskrives kapitalkontoen, må behandles som A-indkomst med A-skattetræk til følge. Når året er gået, må der herefter foretages en endelig opgørelse af fordelingen på løn og investeringsafkast og herunder foretages en eventuel regulering af lønindberetningen og A-skattetrækket.

FSR spørger, hvordan et afkast af et ansvarligt lån, som partneren har ydet til partnerselskabet, skal behandles når partneren anses for lønmodtager.

Som udgangspunkt behandles et afkastet af et udlån som en renteindtægt eller kursgevinst, der medregnes til personens kapitalindkomst. Hvis udlånet fra partneren til det skattemæssigt transparente selskab imidlertid har en tilstrækkelig tilknytning til virksomhedens drift, jf. Skatterådets bindende svar i SKM2014.763, kan afkastet af lånet indgå i virksomhedsordningen, forudsat at den pågældende person i øvrigt opfylder betingelserne for at anvende virksomhedsordningen. Det er ikke afgørende, om der er tale om et ansvarligt lån eller et almindeligt lån.

Hævning fra virksomhedsordningen

FSR beder skatteministeren bekræfte, at en person, der deltager i et partnerselskab, ikke skal anses for at have foretaget en hævning fra virksomhedsordningen, hvis personen på grund af lovændringen skal beskattes som lønmodtager af vederlaget for sin arbejdsindsats, og den pågældende tidligere har investeret midler fra virksomhedsordningen i partnerselskabet i form af indskudt kapital og ansvarlige eller almindelige lån.

Spørgsmålet forstås således, at personen fremover ikke kan anses for selvstændigt erhvervsdrivende, men derimod lønmodtager, og at personens ejerandel i virksomheden heller ikke i sig selv kan anses at udgøre en erhvervsvirksomhed, som kan indgå i virksomhedsordningen.

Når personens andel af virksomheden ikke kan indgå i virksomhedsordningen, følger det af praksis på området (brutto princippet), at aktien i partnerselskabet (aktiv) anses for hævet i den såkaldte hæverækkefølge, mens et beløb svarende til en evt. gældsandel (passiv), som den skattepligtige vælger at trække ud af virksomhedsordningen, anses for indskudt på indskudskontoen.

Der ses ikke grundlag for at tilvejebringe en særskilt lovhjemmel til, at aktien i partnerselskabet kan hæves, enten uden om hæverækkefølgen eller til nettoværdien, da der er tale om et aktiv, der anses for at være af privat karakter, såfremt det ikke kan indgå i virksomhedsordningen.

Hovedanpartshavere

FSR bemærker, at såfremt en hovedanpartshaver som følge af den foreslåede bestemmelse anses for lønmodtager, medfører det en risiko for, at der kan opstå ”trippelbeskatning”: 1) beskatning af hovedanpartshaveren som løn fra det transparente selskab, 2) tilskudsbeskatning af anpartsselskabet og 3) udbyttebeskatning ved udlodning af beløbet fra anpartsselskabet. Det er i lovforslaget ikke angivet, hvorledes fordelingen mellem løn og afkast fra den investerede kapital skal ske.

FSR beder skatteministeren bekræfte, at anpartsselskabet skal anses for rette indkomstmottager af det afkast fra fx partnerselskabet, som ikke beskattes som løn.

Det kan bekræftes, at hvis anpartsselskabet har foretaget investeringen, vil afkastet heraf skulle beskattes i anpartsselskabet. Det svarer til den situation, hvor en lønmodtager i et aktieselskab har fx et 100 pct. ejet anpartsselskab, som erhverver en andel af kapitalen i aktieselskabet. I denne situation skal anpartsselskabet også anses for rette indkomstmottager af udbyttet fra aktieselskabet og beskattes heraf, hvis aktierne er porteføljeaktier.

FSR beder dernæst skatteministeren oplyse, om der er eller vil blive foreslået en hjemmel til at omgøre fordelingen mellem løn, som beskattes hos partneren personligt, og det afkast, som beskattes hos anpartsselskabet, såfremt SKAT måtte være uenig i den fordeling, der er foretaget.

Det følger af skatteforvaltningslovens § 29, stk. 1, nr. 1, at omgørelse kan tillades, såfremt dispositionen ikke i overvejende grad har været båret af hensynet til at spare eller udskyde skatter. Der er tale om en konkret vurdering, og der vil kunne forekomme tilfælde – primært i de første år efter lovens vedtagelse – hvor en given fordeling, som viser sig at være forkert, ikke nødvendigvis er sket med henblik på at spare eller udskyde skatter, men er sket for at efterleve lovens krav om en korrekt fordeling af indkomsten.

Er det tilfældet, vil det efter Skatteministeriets opfattelse være muligt at opnå omgørelse efter skatteforvaltningslovens § 29, forudsat at de øvrige betingelser for omgørelse er opfyldt.

Hvis det samlede vederlag er fordelt således, at den del af indkomsten, der skal anses for løn, er fastsat væsentligt lavere end lønniveauet hos tilsvarende lønmodtagergrupper, og den del af indkomsten, der skal anses for afkast af investeringen, er fastsat væsentligt over afkastet af en tilsvarende investering, må den ukorrekte fordeling som udgangspunkt antages at være båret af hensynet til at spare eller udskyde skatter, således at det vil være vanskeligt at få tilladelse til omgørelse.

Det er således Skatteministeriets opfattelse, at skatteforvaltningslovens § 29 giver tilstrækkelig adgang til at omgøre en evt. fordeling, såfremt betingelserne herfor er opfyldt. Der ses derfor ikke behov for at foreslå en særskilt hjemmel til omgørelse i denne situation.

Virkningstidspunkt

FSR rejser nogle spørgsmål om lovforslagets virkningstidspunkt og henviser til bemærkningerne til § 2, hvor det anføres: *"For selskaber med bagudforskudt indkomstår, fx perioden fra den 1. juli 2017 til den 30. juni 2018, har loven virkning fra og med indkomståret 2019, idet indkomståret påbegyndes den 1. juni 2018"* (Skatteministeriet skal bemærke, at datoen 1. juni 2018 i bemærkningerne er en skrivefejl, idet der skulle have stået 1. juli 2018).

FSR har opstillet følgende eksempel og spørger, hvornår loven får virkning:

En hovedanpartshaver er ansat i sit 100 pct. ejede anpartsselskab, der ejer en andel i et skattemæssigt transparente selskab, hvor hovedanpartshaveren udfører sit arbejde. Anpartsselskabet er hidtil blevet anset for rette indkomstmodtager af vederlaget fra det transparente selskab. Efter lovændringen skal en andel af vederlaget betragtes som løn til hovedanpartshaveren. Anpartsselskabet har bagud forskudt indkomstår, således at indkomståret 2018 løber fra 1. juli 2018 til 30. juni 2019, mens hovedanpartshaverens indkomstår følger kalenderåret, således at indkomståret 2018 løber fra 1. januar 2018 til 31. december 2018.

For både personen og anpartsselskabet skal lovforslaget have virkning fra indkomståret 2018, men dette indkomstår begynder 1. januar 2018 for personen og 1. juli 2018 for selskabet.

Det er i denne forbindelse underforstået, at den samme indkomst – altså vederlaget fra det skattemæssigt transparente selskab for en bestemt indkomstperiode – alene skal beskattes enten hos personen eller hos selskabet og altså ikke hos begge. Idet lovforslaget først har virkning for anpartsselskabet fra den 1. juli 2018 (den første dag i selskabets indkomstår 2018), er konsekvensen, at den indkomst fra det skattemæssigt transparente selskab, der optjenes i perioden fra den 1. januar til den 30. juni 2018, ikke omfattes af de foreslåede regler som følge af virkningstidspunktet. Anpartsselskabet må i eksemplet således anses for rette indkomstmodtager af indkomsten for denne periode. Indkomst fra det skattemæssigt transparente selskab, der optjenes fra og med den 1. juli 2018, skal fremover opdeles i en andel, der er løn, som fuldt ud skal beskattes hos personen, mens alene afkastet af selve investeringen fra dette tidspunkt skal beskattes hos anpartsselskabet.

Det kan endvidere bekræftes, at den overskudsdeling, som fastsættes og udbetales i efteråret 2018 på grundlag af indtjeningen fra det skattemæssigt transparente selskab i perioden fra den 1. juli 2017 til den 30. juni 2018, i eksemplet skal anses for skattepligtig indkomst for anpartsselskabet for samme periode i overensstemmelse med de hidtidige regler, jf. princippet i Højesterets dom i SKM2003.389.