

**Folketingets Skatteudvalg
Christiansborg
1240 København K**

9. maj 2017

Henvendelse vedr. L194 - kvalifikation af selvstændig erhvervsvirksomhed ved deltagelse i et skattemæssigt transparent selskab

Skatteministeren har d. 26. april 2017 fremsat L194, som FSR-danske revisorer kommenterede under høringen.

Efter FSRs opfattelse er der dog behov for afklaring af konsekvenserne af, at en deltager i et transparent selskab som følge af forslaget fremadrettet bliver anset for lønmodtager, idet bemærkningerne til lovforslaget giver anledning til usikkerhed med deraf følgende risiko for, at det fremsatte lovforslag rammer bredere end Skatterådets afgørelse giver anledning til.

Vi skal derfor tillade os at rette henvendelse herom samt om visse andre tekniske aspekter af forslaget.

Konsekvenser ved en omkvalificering til lønmodtager

Rammes en ejer i et skattemæssigt transparent selskab af nærværende lovændring, er det vigtigt at få afklaret præcist, hvad konsekvenserne heraf er.

Skattemæssig behandling af "afkast" af investeringen

Ministeren bedes bekræfte, at den del af selskabsdeltagerens (partnerens) samlede vederlæggelse, der anses for afkast af ejerens investering i partnerselskabet mv., kan indgå i ejerens virksomhedsordning i overensstemmelse med gældende regler og praksis, da praksis vedr. transparente selskaber, der er erhvervsdrivende, betyder at selskabsdeltagerne også vil være erhvervsdrivende. Afkastet vil således stamme fra en investering i en selvstændig erhvervsvirksomhed.

Beregning af afkast af investeringen

Hvis en selskabsdeltager (partner), der hidtil har været beskattet som selvstændig erhvervsdrivende, som følge af lovforslaget nu skal anses som lønmodtager, skal denne partners samlede vederlag ifølge bemærkningerne til forslaget fordeles på henholdsvis løn og investeringsafkast. Det bemærkes i denne forbindelse, at anvendelsen af ordet "investeringsafkast" er misvisende, idet der ikke er tale om



investeringsafkast, men derimod om resultatandel i en erhvervsvirksomhed, jf. ovenfor.

Side 2

Det må antages, at det er den pågældendes faktiske vederlag for det pågældende år, der skal fordeles på henholdsvis en løndel og virksomhedsindkomst (resultatandel i virksomheden som "passiv" investor). Det faktiske vederlag må antages at være summen af den i årets løb udbetalte a-conto overskudsandel og den del af selskabets resterende nettooverskud, der herefter godskrives den pågældende partners kapitalkonto. Skatteministeren bedes bekræfte dette.

Som følge af det skattemæssige transparensprincip anses ejere af transparente selskaber for i skattemæssig henseende at eje ideelle andele af det transparente selskabs aktiver og passiver. Dette ses fortsat at være gældende, også for ejere, der efter lovforslaget nu vil blive anset for lønmodtagere. Skatteministeren bedes bekræfte at ejere, der bliver ramt af forslaget, fortsat vil blive anset for at eje ideelle andele af selskabets aktiver og passiver, opgjort på grundlag af deres andel af selskabets samlede indskudskapital.

For så vidt angår den del af vederlaget, der skal henføres til virksomhedsindkomst (resultatandel i virksomheden som "passiv" investor), bedes skatteministeren bekræfte, at selve indkomstopgørelsen vil skulle ske efter de gældende regler for erhvervsdrivende, herunder fx med hensyn til afskrivninger og forskydning i acontoavance på igangværende arbejder, idet selskabet som sådan jo driver erhvervmæssig virksomhed.

Hvis en selskabsdeltagers kapitalandel eksempelvis andrager 1.000.000 kr., svarende til 5% af selskabets samlede indskudskapital, mens selskabsdeltagerens samlede vederlæggelse for det pågældende år andrager 2.000.000 kr. (udbetalt eller tilskrevet selskabsdeltagerens kapitalkonto), hvoraf 1.850.000 kr. anses for lønindkomst, mens de resterende 150.000 kr. anses for virksomhedsindkomst (resultatandel som "passiv" investor), bedes ministeren bekræfte, at den skattepligtige virksomhedsindkomst skal opgøres med udgangspunkt i de 150.000 kr., reguleret på sædvanlig vis for fx afskrivninger og forskydning i acontoavance på igangværende arbejder, baseret på selskabsdeltagerens ideelle andel på 5% af selskabets aktiver og passiver.

For så vidt opgørelsen af den del af vederlaget, der skal anses som investeringsafkast (virksomhedsindkomst), anføres i lovbemærkningerne følgende:

" Dels må der ses på, hvilket afkast man normalt kan opnå af en tilsvarende investering".

Skatteministeren bedes bekræfte, at det er et afkast for en investering i aktier med en tilsvarende risikoprofil, der skal sammenlignes med. Det skal i denne forbindelse bemærkes, at dette utvivlsomt vil give anledning til betydelig usikkerhed i praksis.

Det skal i denne forbindelse endvidere bemærkes, at selskabet er pligtigt til at indeholde A-skat i den del af selskabsdeltagerens samlede vederlag, der som følge af lovforslaget skal anses som løn. Ministeren bedes oplyse, hvorledes selskabet kan sikre sig, at der indeholdes A-skat med det korrekte beløb, under hensyntagen til, at der i praksis vil være usikkerhed om, hvorledes fordelingen af det samlede vederlag på løn og investeringsafkast konkret skal foretages. Hvordan skal der forholdes med hensyn til A-skat, hvis selskabsdeltageren vælger - eller ifølge selskabsaftalen er forpligtet til - at lade en del af sin andel af årets driftsresultat indestå i selskabet?

Det er i bemærkningerne til § 1 anført, at det vil *"være naturligt, at der skattemæssigt ikke anerkendes mere som afkast af investeringen, end der faktisk er udloddet fra det skattemæssigt transparente selskab."* Det er i denne sammenhæng ikke nævnt, at en deltager i et partnerselskab mv. (hvad enten deltageren er en fysisk person eller et anpartsselskab) ofte vil have ydet et ansvarligt lån eller et almindeligt lån til P/S'et eller I/S'et.

Ministeriet bedes bekræfte, om afkast fra partnerselskabet m.v. også omfatter

- a) afkast fra ansvarlige lån ydet til P/S'et mv.?
- b) afkast fra almindelige lån ydet til P/S'et mv.?

Det synes i bemærkningerne forudsat, at det er afkastet opgjort som en *nettoindkomst*, der skal beskattes som afkast, og at nettoindkomsten opgøres efter skattelovgivningens almindelige regler, herunder skattemæssige afskrivninger.

Vil skatteministeren, såfremt en personlig deltager i et P/S eller I/S ikke benytter virksomhedsordningen, foreslå en sikker hjemmel til at sikre, at det er nettoindkomsten, som beskattes, således at det fx undgås, at indtægter skal

beskattes som personlig indkomst, mens nogle udgifter kun kan fradrages som ligningsmæssige fradrag eller som fradrag i kapitalindkomsten med begrænset fradragsværdi?

Side 4

Skatteministeren bedes oplyse, om han vil stille forslag om, at afkast fra P/S'et m.v. skal anses som kapitalindkomst i skattemæssig henseende i det omfang, afkastet ikke indgår i en deltagers virksomhedsordning?

Hævning fra virksomhedsordningen

En kapitalejer i et transparent selskab anses for at eje ideelle andele af samtlige aktiver og gældsposter i selskabet. En aktie i et partnerselskab med en indre værdi på aktien på f.eks. 100.000 kan eksempelvis bestå af 1.000.000 kr. i aktiv andel og 900.000 kr. i gældsandel.

Hvis denne partnerselskabsaktie af en eller anden grund skal trækkes ud af virksomhedsordningen den 01.01.2018 grundet nærværende lovforslag, bør konsekvensen ikke være, at dette skal anses for en hævning i virksomhedsordningen.

Skatteministeren bedes bekræfte, om en person, der deltager i et partnerselskab eller anden transparent struktur, ikke skal anses for at have foretaget en hævning fra virksomhedsordningen, såfremt personen pga. lovændringen skal beskattes som lønmodtager af vederlaget for sin arbejdsindsats, og den pågældende tidligere har investeret midler fra virksomhedsordningen i partnerselskaber eller lignende i form af henholdsvis

- a) indskudt kapital?
- b) ansvarlige lån?
- c) almindelige lån?

Alternativt ses udgangspunktet umiddelbart at være, at der føres 1.000.000 kr. ud af virksomhedsordningen i hæverækkefølgen, mens 900.000 kr. indskydes på indskudskontoen.

I praksis vil dette i mange tilfælde udløse skat af opsparede overskud i virksomhedsordningen. Disse opsparede overskud kan ofte være indtjent i andre virksomheder tilhørende den skattepligtige. Der bør i såfald laves lovhjemmel til, at aktien trækkes ud, enten udenom hæverækkefølgen eller til nettoværdien, da der jo ikke er adgang til de midler, der er bundet i selskabet.

Selskabsdeltagere

Side 5

Som anført i lovforslagets almindelige bemærkninger har Højesteret i en dom fra 1998 fastslået, at det er muligt for en erhvervsdrivende at drive virksomhed gennem et 100 pct. ejet aktie- eller anpartsselskab. I praksis ses det ofte, at partnere ejer en ejerandel i det transparente selskab gennem hvert sit anpartsselskab, i hvilket hovedanpartshaveren er ansat, og at det er i bindende svar er fastslået, at anpartsselskabet er rette indkomstmottager af honorar fra det transparente selskab. Såfremt en sådan hovedanpartshaver (den erhvervsdrivende person) som følge af den foreslåede bestemmelse anses for lønmottager, 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), dvs. en samlet beskatning på op til ca. 110 pct. Det er i lovforslaget ikke angivet, hvorledes fordelingen mellem løn og afkast fra den investerede kapital skal ske.

Skatteministeren bedes bekræfte, at anpartsselskabet skal anses som rette indkomstmottager af det afkast fra det transparente selskab, som ikke beskattes som løn?

Skatteministeren bedes 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?

§ 2 - ikrafttræden

Det er i bemærkningerne til § 2 anført: "*Selskaber kan have forskudt indkomstår. 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.*"

En hovedanpartshaver (fysisk person) er ansat i sit 100 pct. ejede anpartsselskab. Anpartsselskabet er selskabsdeltager i et transparent selskab og leverer konsulentytelser til det transparente selskab og får del i overskuddet i transparent selskab gennem honorar, overskudsdeling og/eller udbytte. Efter de hidtidige regler har anpartsselskabet været rette indkomstmottager, men dette forudsættes ændret, efter loven får virkning. Hovedanpartshaveren opgør sin skattepligtige indkomst 1/1-31/12 2018 (kalenderåret), men den pågældendes anpartsselskab

har bagudforskudt indkomstår, således at indkomståret 2018 løber fra 1/7 2017 til 30/6 2018.

Side 6

Det bedes bekræftet, at loven får virkning fra og med det indkomstår, der påbegyndes den 1/7 2018, således at anpartsselskabet og ikke hovedanpartshaveren skal anses som rette indkomstmodtager af konsulentvederlag, overskudsdeling og udbytte fra det transparente selskab indtil indkomstår, der påbegyndes efter denne dato.

Det bedes endvidere bekræftet, at anpartsselskabet også skal anses som rette indkomstmodtager af overskudsdeling, som fastsættes og udbetales i efteråret 2018 fra det transparente selskab, når der er tale om fordeling af indkomst optjent i perioden 1/7 2017 til 30/6 2018 (inden indkomståret for anpartsselskabet starter), jf. princippet i Højesterets dom SKM2003.389.HR.

FSR står gerne til rådighed, såfremt der skulle være spørgsmål til ovenstående.

Med venlig hilsen

Bjarne Gimsing
Formand for Skatteudvalget

Mette Bøgh Larsen
Skattechef