

Notat

Jura, Skattestyrelsen
Erhverv, aktionær og dødsbo

Dato: 13. januar 2021
J.nr. 20-0748887

Bidrag til gennemgang af ligningslovens § 4

Skattestyrelsen har i dette notat foretaget en gennemgang af de offentliggjorte bindende svar, hvor Skatterådet har truffet afgørelser om, hvorvidt en deltager er selvstændigt erhvervsdrivende eller lønmodtager ved deltagelse i et skattemæssigt transparent selskab, jf. ligningslovens § 4.

1. Resumé

Ligningslovens § 4 trådte i kraft den 1. juli 2017. Der er i perioden efter Skatterådets afgørelse i SKM2015.729.SR indtil den 1. juli 2020 afgjort 40 bindende svar vedrørende deltagelse i et transparent selskab, hvoraf 19 af disse er offentliggjort. De offentliggjorte bindende svar vurderes at være repræsentative for den praksis, der er gældende.

Dette notat indeholder en gennemgang af disse offentliggjorte sager mhp. at vurdere, hvilken betydning vedtagelsen af ligningslovens § 4 har haft, herunder hvilke kriterier, der lægges vægt på ved bedømmelsen af sondringen mellem selvstændig erhvervsvirksomhed og et lønmodtagerforhold.

Skattestyrelsen har i perioden fra 2015 modtaget 95 anmodninger om bindende svar til afklaring af, om deltagere i skattemæssig transparente selskaber skal anses for selvstændigt erhvervsdrivende eller lønmodtagere. Heraf er fire modtaget før ikrafttræden af ligningslovens § 4.

En stor del af de 95 sager vedrører deltagere i samme transparente selskaber. Sagerne omhandler primært deltagelse i partnerselskaber. Således vedrører 15 af de 19 offentliggjorte sager deltagere i et partnerselskab.

De fleste afgørelser har resulteret i, at deltageren er blevet anset for selvstændig erhvervsdrivende.

Antallet af partnerselskaber er steget markant over den undersøgte periode, der strækker sig fra 2015 til 2020, mens antallet af interessentskaber er faldet. Antallet af kommanditselskaber ligger på et nogenlunde stabilt niveau.

Perioden er udvalgt i forhold til, at Skatterådet i 2015 gjorde opmærksom på en skattemæssig udfordring omkring deltagere i skattetransparente selskaber, hvilket førte til indførelsen af ligningslovens § 4.

Uanset de transparente selskabers civile retlige forskelligheder, koncentrerer vurderingen i de bindende svar sig om deltagerens indflydelse på de overordnede beslutninger samt den økonomiske risiko ved deltagelsen. Dette er i overensstemmelse med lovbemærkningerne til ligningslovens § 4. Det er kendetegnende for de sager, hvor deltageren er anset for lønmodtager, at der er fravær af enten indflydelse eller økonomisk risiko. Det kan således udledes af praksis, at hvis deltageren enten ikke har indflydelse på de overordnede beslutninger eller ikke har tilstrækkelig økonomisk risiko, da anses deltageren ikke for selvstændig erhvervsdrivende ved deltagelse i et skattetransparent selskab. Lav økonomisk risiko kan opvejes af, at deltageren har stor indflydelse på de overordnede beslutninger i virksomheden, og omvendt kan en meget lille indflydelse på de overordnede beslutninger i virksomheden opvejes af en høj økonomisk risiko. Sidstnævnte kommer til udtryk i en del sager, hvor spørgeren er én blandt mange deltagere, hvor alle deltagere har samme lille indflydelse samt en høj økonomisk risiko.

Økonomisk risiko vil eksempelvis foreligge hvor deltageren risikerer et væsentligt økonomisk tab, såfremt virksomheden går ned. Hvis deltageren er garanteret et minimumsvederlag, taler det imod, at deltageren har en økonomisk risiko.

Indflydelse på de overordnede beslutninger kan eksempelvis være indflydelse på en ændring af strategi for virksomheden, opkøb af andre virksomheder, væsentlige aktiver mv. og ansættelse og afskedigelse af deltagere mv.

Er deltageren underlagt instruktionsbeføjelser fra andre, eksempelvis fordi den pågældende kan afskediges og tvangsindløses uden selv at have indflydelse herpå, taler dette imod, at den pågældende kan anses for at have indflydelse, og dermed at den pågældende kan anses for selvstændig erhvervsdrivende.

2. Ligningslovens § 4

2.1. Baggrunden for reglen

Skatterådet sendte den 22. september 2015 et brev til skatteministeren, da Skatterådet så en udfordring i forhold til skattelovgivningens afgrænsning af, hvornår en person kan anses for selvstændigt erhvervsdrivende, når denne (kun) ejer en meget lille andel af et skattemæssigt transparent selskab. Skatterådet opfordrede skatteministeren til at imødegå udfordringen ved lovgivning.

Henvendelsen skyldtes en afgørelse fra Skatterådet i 2015 (SKM2015.729.SR), hvor Skatterådet nåede frem til, at lønmodtagere i visse tilfælde, blot ved at erhverve en ganske beskedne andel af arbejdsgiverens virksomhed, skattemæssigt kunne anses for at være selvstændigt erhvervsdrivende. Afgørelsen vedrørte et partnerselskab.

2.2. Loven

Folketinget vedtog i 2017 lov nr. 684 af 8. juni 2017, hvorefter en ny bestemmelse i § 4 blev indsat i ligningsloven:

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

Loven trådte i kraft den 1. juli 2017 og har virkning for indkomstår, der påbegyndtes den 1. januar 2018 eller senere.

2.3. *Forarbejderne*

Det fremgår af forarbejderne til lovforslag L 194 (2016-17), at det ikke er *"betsigtsmæssigt, hvis lønmodtagere i almindelighed kan opnå skattemæssig status som selvstændigt erhvervsdrivende og derved opnå, at lønindkomst ikke beskattes som løn med den virkning, at der ikke skal indeholdes A-skat, og at der ved brug af virksomhedsordningen kan opnås skatteudskydelse, hvorved topskattebetaling og indkomstaftapning af børne- og ungedelse kan minimeres eller helt undgås"*.

Der skal efter ligningslovens § 4 ses bort fra ejerandelen i det skattemæssigt transparente selskab ved vurderingen af, om en person kan anses for selvstændig erhvervsdrivende. Det er herefter de sædvanlige kriterier, der er afgørende for om en person kan anses for selvstændigt erhvervsdrivende. De sædvanlige kriterier er opremset i personskattecirkulæret (cirkulære nr. 129 af 4. juli 1994). Lovforarbejderne nævner dog indflydelse på overordnede beslutninger og økonomisk risiko som væsentlige kriterier ved vurderingen.

Lovændringen medførte tillige et behov for at foretage en fordeling mellem 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, når deltageren anses for lønmodtager.

I denne forbindelse skal der ifølge forarbejderne ses på, hvilken løn den pågældende ville have oppebåret uden at være ejer, bl.a. ved at sammenligne med lønniveauet hos tilsvarende lønmodtagergrupper. Der skal endvidere ses på, hvilket afkast der normalt kan opnås af en tilsvarende investering. Det vil endelig også være relevant at se på, hvor meget der er udloddet som udbytte efter civile retlige 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.

3. **Overblik over antal – anmodninger og transparente selskaber**

3.1. *Antal anmodninger om bindende svar vedrørende deltagere i et transparent selskab*

Skattestyrelsen har siden 2015 modtaget 95 anmodninger om bindende svar vedrørende deltagelse i et skattetransparent selskab. Af Boks 1 fremgår et overblik over antal anmodninger om bindende svar, fordelt over de indkomstår hvor anmodningerne er modtaget af Skattestyrelsen. Afgørelsen kan været truffet i et efterfølgende år.

En del af anmodningerne om bindende svar vedrører deltagelse i samme transparente selskab. Der er således 40 anmodninger om bindende svar, som vedrører deltagelse i syv transparente selskaber, hvor antallet af deltagere i samme transparente selskab, der har anmodet om bindende svar, varierer fra to og op til 12 deltagere. Der er i disse sager et vist sammenfald i de grundlæggende oplysninger.

De 40 anmodninger, der vedrører deltagelse i de samme syv transparente selskaber, er fordelt på:

- Sager, der er visiteret til Skatterådet.

- Sager, der behandles som almindelige bindende svar efter, at Skatterådet har besvaret én anmodning, hvor Skatterådets svar kan danne grundlag i de øvrige anmodninger vedrørende deltagelse i det samme transparente selskab.
- Sager, hvor kun nogle af anmodningerne er besvaret, mens resten er trukket af spørgerne.

Sagerne behandles dog individuelt, da det er en konkret vurdering på baggrund af det konkrete faktum, der er afgørende for, om den enkelte spørger kan anses for selvstændigt erhvervsdrivende eller lønmodtager.

Boks 1. Antal anmodninger om bindende svar vedrørende deltagere i et transparent selskab

Årstal	Modtaget	Behandles af Skatterådet	Almindelige bindende svar	Tilbagekaldte	Ikke afsluttede	Besvarede	Påklaget til LSR
2015	-					-	0
2016*	3		3			3	0
2017*	5	4	1	4		1	0
2018	33	20	13	10		23	0
2019	37	37		20	7	10	1
2020	17	13	4		14	3	2
I alt	95	74	21	34	21	40	3

Kilde: Skatteministeriet.

Anm.: * Bestemmelsen trådte i kraft 1. juli 2017, med virkning fra 1. januar 2018. Anmodninger i disse år er således fra før bestemmelsen træder i kraft og omhandler derfor ikke deltagelse i transparente selskaber, når der ses bort fra ejerandel, jf. ligningslovens § 4. Derfor er sagerne afgjort som almindelige bindende svar.

Der er fire anmodninger blandt de 95 anmodninger, der er blevet tilbagekaldt og efterfølgende erstattet med en ny anmodning. Disse tæller således med som otte sager, men vedrører reelt alene fire anmodninger. Desuden er der en enkelt sag, hvor spørger har tilbagekaldt sin anmodning tre gange. Spørger har således haft, hvad der svarer til fire registrerede sager. Disse tilbagekaldte og genindsendte sager indgår derfor i opgørelsen med i alt 12 sager.

Der er i alt 34 anmodninger, der er blevet tilbagekaldt. Dette er usædvanligt højt sammenlignet med bindende svar generelt. Der er som ovenfor nævnt nogle af de tilbagetrukne anmodninger, der vedrører ét transparent selskab, hvor kun nogle anmodninger er besvaret, hvorefter resten er trukket tilbage af spørgerne, og andre, hvor anmodningen erstattes af en ny – eventuelt med ændret faktum.

Der er i 2015 ikke afgørelser ud over SKM2015.729.SR. Denne afgørelse er ikke medtaget i optællingen, da afgørelsen var baggrunden for Skatterådets henvendelse til skatteministeren.

Opgørelsen af anmodninger om bindende svar er foretaget ud fra optælling af registreringer i det relevante sagsbehandlingssystem i Skattestyrelsen. Det vurderes, at opgørelsen er fuldstændig.

3.2. *Antallet af offentliggjorte bindende svar*

Skatterådet har i perioden fra den 1. juli 2017 til den 1. juli 2020 afgjort en række sager om bindende svar vedr. anvendelsen af ligningslovens § 4.

Heraf er 19 offentliggjort.

De offentliggjorte sager omhandler:

- 15 partnerselskaber – med et deltagerantal fra én deltager til 250 deltagere.
- Tre interessentskaber – med to til tre deltagere.
- Et kommanditselskab – med otte deltagere.

Som nævnt ovenfor vedrører nogle af de offentliggjorte afgørelser flere personer i samme transparente selskab, men hvor der alene er offentliggjort ét samlet svar. Skatterådet har således behandlet og truffet afgørelser i et større antal sager end det offentliggjorte antal sager. Se afsnit 3.1.

De offentliggjorte bindende svar er repræsentative for gældende praksis vedr. ligningslovens § 4 pr. 1. juli 2020. Skatterådet har således ikke foretaget vurderinger, der ikke kan genfindes i de offentliggjorte afgørelser. Der er afgjort flere enslydende bindende svar vedrørende samme transparente selskaber, men i disse tilfælde er der alene offentliggjort ét bindende svar per transparente selskab.

Beskrivelsen af praksis tager derfor udgangspunkt i de offentliggjorte afgørelser.

Ud over de ovenfor nævnte sager, er der truffet én afgørelse vedr. fordeling af overskuddet, når deltageren blev anset for lønmodtager. Afgørelsen er omtalt nedenfor under afsnit 6.

3.3. Antal transparente selskaber

Der er i de pågældende år sket meget få omdannelser fra en selskabstype til en anden, fx fra aktieselskab til partnerselskab. Niveautet ligger på under ti pr. år til/fra/mellem transparente selskaber. Dette fremgår af Boks 2.

Af Boks 3 fremgår en oversigt over, hvilke brancher partnerselskaberne fordeler sig på pr. 1. juli 2020 **. Branchekoder med under ti selskaber er udeladt.

	2015	2016	2017	2018	2019	2020*
Partnerselskaber:						
Aktive inkl. under likvidation og tvangsopløsning						
Ophørte i året		28	54	41	48	19
Nystiftede i året	154	153	205	184	172	78
Antal aktive registrerede	806	931	1082	1225	1349	1408
Kommanditselskaber:						
Aktive inkl. under likvidation og tvangsopløsning						
Ophørte i året		361	329	276	265	120
Nystiftede i året	309	362	201	219	252	159
Antal aktive registrerede	3.475	3.476	3.348	3.291	3.278	3.317
Interessentskaber:						
Aktive/normale på udtrækstidspunktet						
Ophørte i året		2.891	2.879	2.544	2.072	725
Nystiftede i året	831	900	994	1.041	1.455	1.130
Antal aktive registrerede	24.924	22.933	21.048	19.545	18.928	19.333

Kilde: Erhvervsstyrelsen. Sorteret af Skattestyrelsen. Erhvervsstyrelsen er eneste registreringsmyndighed for virksomheder.

Anm.: *Opgjort pr. 1. juli 2020.

Boks 3. Branchefordeling på partnerselskaberne

Branchekode	Overskrift til branchekode på virk.dk	Antal
351100	Produktion af elektricitet	33
411000	Gennemførelse af byggeprojekter	49
412000	Opførelse af bygninger	22
620100	Computerprogrammering	12
620200	Konsulentbistand vedr. informationsteknologi	22
642020	Ikke-finansielle holdingselskaber	101
643030	Investeringselskaber	20
662200	Forsikringsagenters og forsikringsmægleres virksomhed	11
681000	Køb og salg af fast ejendom	178
682030	Anden udleje af boliger	118
682040	Udlejning af erhvervsejendomme	215
683110	Ejendomsrådgivere	28
683210	Administration af fast ejendom på honorar- eller kontraktbasis	22
691000	Juridisk bistand	118
692000	Bogføring og revision, skatterådgivning	62
702000	Virksomhedsrådgivning og anden rådgivning om driftsledelse	13
999999	Ukendt	13
Total	Med mindst 10 registrerede	1.114

Kilde: Erhvervsstyrelsen. Sorteret af Skattestyrelsen. Erhvervsstyrelsen er eneste registreringsmyndighed for virksomheder.

Anm.: ** Manuel optælling af aktive partnerselskaber ud fra de modtagne oplysninger fra Erhvervsstyrelsen. Branchekode er valgt af den registrerede selv i forbindelse med registreringen.

SKAT (nu Skattestyrelsen) har tidligere undersøgt, hvilke brancher der anvendte partnerselskaber. Undersøgelsen vedrører perioden 2010 til 2015. Hele undersøgelsen gengives ikke her.

I Boks 4 gengives en opgørelse over fordelingen på brancher. Resultatet er fordelt i hovedafdelinger, der er opsamlinger af brancher. Fordelingen er pr. 19. maj 2016.

Boks 4. Fordeling af brancher efter hovedafdelinger

Branchebeskrivelse	Antal
Administrative tjenesteydelser og hjælpetjenester	27
Andre serviceydelser	1
Bygge- og anlægsvirksomhed	53
El-, gas-, fjernvarmeforsyning	18
Engroshandel og detailhandel, reparation at motorkøretøjer mv	41
Fast ejendom	194
Fremstillingsvirksomhed	11
Information og kommunikation	36
Kultur, forlystelser og sport	3
Landbrug, jagt, skovbrug og fiskeri	19
Liberale, videnskabelige og tekniske tjenesteydelser	253
Offentlig forvaltning og forsvar; socialsikring	1
Overnatningsfaciliteter og restaurationsvirksomhed	11
Pengeinstitut- og finansvirksomhed mv	43
Råstofindvinding	1
Sundhedsvæsen og sociale foranstaltninger	7
Transport og godshåndtering	15
Undervisning	1
Uoplyst	86
Total	821

Kilde: Skattestyrelsen.

Anm.: Fordelingen er opgjort pr. 19. maj 2016.

Opgørelserne er ikke helt sammenlignelige, men det kan af opgørelserne ses, at den primære vækst i partnerselskaber (over 50 pct.) vedrører branchekoder, der omhandler fast ejendom.

De modtagne anmodninger om bindende svar vedrører primært rådgivningsvirksomheder og virksomheder på sundhedsområdet.

4. Den civilretlige regulering

Skattemæssigt transparente selskaber reguleres civilretligt efter selskabsloven eller lov om visse erhvervsdrivende virksomheder. Det varierer mellem selskabsformerne, i hvor høj grad deltagerne er reguleret af den selskabsretlige lovgivning, og hvor meget der er efterladt til aftalefriheden.

Den civilretlige regulering af de transparente selskaber og deltageres konkrete aftaler har effekt på den skatteretlige vurdering efter ligningslovens § 4.

Et *kommanditselskab* er kendetegnet ved, at der er to forskellige typer af selskabsdeltagere; kommanditisten, som hæfter begrænset for virksomhedens forpligtigelser med sit indskud, og komplementaren, der hæfter ubegrænset for virksomhedens forpligtigelser, jf. § 2, stk. 2 i lov om visse erhvervsdrivende virksomheder.

Overordnede krav til kommanditselskaber:

- Mindst én komplementar og én kommanditist. Kommanditisterne er virksomhedens ejere.
- Begge kan være personer eller virksomheder (fysiske eller juridiske personer)
- Komplementaren hæfter ubegrænset og solidarisk. Kommanditisten hæfter begrænset – kun med sit indskud.
- Ingen kapitalkrav.
- Det er komplementarens status, der bestemmer, om virksomheden skal være offentligt tilgængelig og udarbejde og aflægge årsrapport efter årsregnskabsloven.

Et *partnerselskab* er i selskabslovens § 5, nr. 22, defineret som et kommanditselskab, hvor kommanditisterne har indskudt en bestemt kapital, som er fordelt på aktier.

Kommanditisternes begrænsede indskud i et partnerselskab skal desuden være indbetalt i overensstemmelse med reglerne om indbetaling af kapital for aktieselskaber og være fordelt på aktier. Dette er ikke tilfældet med et almindelige kommanditselskab.

Følgende skal være opfyldt i partnerselskaber:

- Selskabet er omfattet af materiel regulering i selskabsloven.
- Selskabet skal følge de regler om indbetaling af selskabskapital, som gælder for aktieselskaber.
- Selskabet skal have en fast kapital, som skal registreres.
- Selskabet skal have en struktur svarende til et aktieselskab.

Komplementaren kan være en fysisk eller juridisk person.

Både i partnerselskaber og kommanditselskaber, der stiftes efter den 1. juni 1996, skal komplementarer have forvaltningsmæssige og økonomiske beføjelser.

De økonomiske beføjelser skal være i forhold til den ubegrænsede hæftelse. Hvis komplementaren tillige har foretaget indskud som kommanditist, vil de økonomiske beføjelser, som følger af komplementarens aktier, ikke være tilstrækkelige.

For at komplementaren kan siges uigenkaldeligt at have fået tillagt forvaltningsmæssige og økonomiske beføjelser, stilles der krav om, at rettighederne fremgår af vedtægterne eller alternativt af en tilsvarende forpligtende aftale.

Interessentskaber er omfattet lov om visse erhvervsdrivende virksomheder, jf. denne lovs § 2, stk. 1.

Overordnede krav til interessentskaber:

- Mindst to ejere, der kan være både fysiske eller juridiske personer.
- Ejerne hæfter personligt, ubegrænset og solidarisk.
- Ingen kapitalkrav.
- Ingen pligt til at indsende årsrapport, hvis én af interessenterne er en fysisk person.
- Pligt til at indsende årsrapport, hvis alle interessenter er selskaber.

Grundlaget for vurderingen er derfor de individuelle indgåede aftaler.

5. Gennemgang af bindende svar fra Skatterådet

5.1. Relevante kriterier

Skatterådet har i de sager, der har været forelagt rådet, særligt lagt vægt på følgende kriterier:

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

Disse kriterier er nævnt i forarbejderne til ligningslovens § 4 som de mest relevante, når der skal foretages en vurdering af, om en person er selvstændigt erhvervsdrivende ved deltagelse i et skattemæssigt transparent selskab, hvori der drives virksomhed.

I alle afgørelser er det lagt til grund, at der skal være både indflydelse på den overordnede drift og være en vis økonomisk risiko. En mindre indflydelse kan kompenseres af en høj økonomisk risiko, og omvendt kan en mindre økonomisk risiko kompenseres af en høj grad af indflydelse. Ingen indflydelse eller ingen økonomisk risiko betyder derimod, at deltageren ikke kan anses for selvstændigt erhvervsdrivende, selvom der måtte være en stor økonomisk risiko henholdsvis stor indflydelse.

5.1.1. Sager, hvor deltageren er anset for selvstændig

Skatterådet har offentliggjort 13 sager, hvor spørgeren er anset for selvstændigt erhvervsdrivende.

Der er tale om deltagere i:

- Ti partnerselskaber:
SKM2020.292.SR, SKM2019.653.SR, SKM2019.520.SR, SKM2019.519.SR,
SKM2019.360.SR, SKM2019.355.SR, SKM2019.234.SR, SKM2019.125.SR,
SKM2018.621.SR, SKM2018.580.SR
- To interessentskaber:
SKM2020.182.SR og SKM2018.475.SR
- Et kommanditselskab:
SKM2018.248.SR

SKM2020.182.SR, SKM2019.653.SR, SKM2019.355.SR og SKM2018.580.SR vedrørte en ansat lønmodtager, der blev deltager i det transparente selskab.

I de øvrige sager er der tale om enten etablering af et transparent selskab, eller spørgsmålet vedrører en person/et selskab, der allerede var deltager i det transparente selskab.

Der er afgjort én sag om deltagelse i et partnerselskab, hvor der kun var én person, der dels var deltager og dels var enejer af det selskab, der deltog, og enejer af kompletaren. Sagen er speciel og omtales derfor ikke nærmere. Sagen er offentliggjort som

SKM2019.360.SR. Da personen direkte og indirekte var den eneste med indflydelse og bar hele den økonomiske risiko, ansås denne for selvstændigt erhvervsdrivende.

En anden speciel sag er SKM2018.248.SR, der omhandler et kommanditselskab.

Sagen vedrørte deltagere i et eksisterende kommanditselskab. Kommanditselskabet havde en aftale med et selskab, GI, som deltagerne i kommanditselskabet udførte konsulentarbejde for. GI skulle godkende de enkelte konsulenter, men havde ingen instruktionsbeføjelser i forholdet til kommanditselskabet.

Spørgeren havde alene en ejerandel på 4,17 pct. og havde derfor ikke reel indflydelse på den overordnede drift.

Der blev imidlertid lagt vægt på, at:

- Kommanditselskabet alene havde karakter af administrationsselskab.
- Spørger ikke var underlagt andres instruktionsbeføjelse.
- Spørger selv bestemte arbejdsomfang- og -tid samt den nærmere udførelse af arbejdsopgaver og tilrettelæggelsen af arbejdet.
- Spørger kunne opsige samarbejdet med tre måneders varsel og vederlagsfrit medtage egne kunder.
- Spørger selv afholdte en række erhvervsmæssige omkostninger.

Der var foretaget et meget begrænset indskud (600 kr.), men da det transparente selskab alene fungerede som administrationsselskab og således var organiseret noget anderledes, end hvad der fremgik af de særlige bemærkninger til ligningslovens § 4, blev der henset til, at der blev afholdt betydelige udgifter direkte af de deltagende parter, og dette indgik derfor som et væsentligt element i vurderingen af den økonomiske risiko. Der blev i afgørelsen henset betydeligt til de almindelige kriterier i cirkulære nr. 129 af 4. juli 1994 ved vurderingen af, om spørgeren skulle anses for selvstændigt erhvervsdrivende.

Af Boks 5 fremgår en oversigt over sager afgjort med et stort antal deltagere i det transparente selskab:

Boks 5. Sager med et stort antal deltagere i det transparente selskab

SKM nr.	Antal deltagere	Økonomisk risiko
SKM2019.653.SR	60 - 75 deltagere	Indskud på 3,5 – 5 mio. kr.
SKM2019.519.SR og SKM 2019.520.SR	200 - 250 deltagere	Indskud 6 – 8 mio. kr.
SKM2018.580.SR	60 – 90 deltagere	Indskud 250.000 – 300.000 kr., Ansvarlige lån* på 7 - 10 mio. kr.

Kilde: Skatteministeriet.

Anm.: *De ansvarlige lån dækker over lån, som står tilbage for de øvrige kreditorer. Det fremgår om ansvarlige lån i SKM2018.580.SR: "Når der henses til, at spørger via sit 100 % ejet holdingselskab har indskudt et betydeligt beløb som ansvarlig lånekapital, der reelt er uopsigeligt i en længere periode, herunder at spørgers holdingselskab – i tilfælde af G1 P/S' konkurs – alene har krav på at få tilbagebetalt sit krav (fordring) på den ansvarlige lånekapital, efter at de almindelige kreditorer er blevet fyldt, taler dette efter Skattestyrelsens opfattelse for, at spørgers udlån i form af ansvarlig lånekapital til G1 P/S er forbundet med en sådan reel risiko, at den ansvarlige lånekapital skal medregnes til den økonomiske risiko. Det er derfor Skattestyrelsens opfattelse, at den ansvarlige lånekapital skal medregnes til spørgers økonomiske risiko." Skatterådet tiltrådte denne vurdering.

I de sager, der fremgår af Boks 5, er der ved afgørelserne lagt vægt på, at der har været ensartet stemmeret for alle deltagere. En lille ejerandel hindrer således ikke efter praksis, at deltageren kan anses for selvstændigt erhvervsdrivende, hvis stemmeindflydelsen svarer til ejerandelen, og alle deltagere har samme eller tilsvarende lille ejerandel.

Deltagerne i disse sager har typisk haft en stor økonomisk risiko.

Der er ligeledes lagt vægt på, at spørgeren ikke har været underlagt instruktionsbeføjelser fra øvrige deltagere, og at spørgeren ikke var garanteret et minimumsvederlag. I de tilfælde, hvor alle havde en lige lille stemmeandel/ejerandel og dermed kun en vis indflydelse, har den lille stemmeandel været opvejset af, at der har været en større økonomisk risiko ved deltagelsen i det transparente selskab. Spørgerne er i disse sager derfor blevet anset for at være selvstændigt erhvervsdrivende.

Af Boks 6 fremgår en oversigt over sager med et mindre antal deltagere i det transparente selskab:

Boks 6. Sager med et mindre antal deltagere i det transparente selskab

SKM nr.	Antal deltagere	Økonomisk risiko
SKM2020.292.SR	11 deltagere – spørger ejede 26,1 % og var i bestyrelsen	Aktieværdi 5 mio. kr.
SKM2020.182.SR	3 deltagere. Interessentskab	Ansæt købte 10 % af interessentskabets virksomhed.*
SKM2019.355.SR	8 deltagere – lige ejerandele og var ikke i bestyrelsen	Ansæt købte 12,5 % til en værdi på over 100.000 kr.+ ansvarligt lån også over 100.000 kr.
SKM2019.234.SR	20 – 25 deltagere, spørger 3,57 %, og var i bestyrelsen	Andel købt for over 100.000 kr., + ansvarligt lån på over 1. mio. kr.
SKM2019.125.SR	6 deltagere, og var i bestyrelsen	Køb af andel for over 100.000 kr., kautionerer for selskabets gæld
SKM2018.621.SR	20 - 30 deltagere, 7,35 % (lige ejerandele) og var ikke i bestyrelsen	Indskud på 7-8 mio. kr.
SKM2018.475.SR	2 deltagere – Interessentskab	Spørger købte 20 % af den anden deltagers virksomhed.*

Kilde: Skatteministeriet.

Anm.: *Der var i begge sager tale om køb af andele af erhvervs-mæssige virksomheder af ikke ubetydelig størrelse, således at købet omfattede aktiver og goodwill, samtidig med at køber indtrådte i virksomhedens rettigheder og forpligtelser.

I de sager, der fremgår af Boks 6, er der lagt vægt på, om deltagerne havde indflydelse på de overordnede beslutninger. Hvis alle deltagere fx har samme ejerandel, har de samme indflydelse på generalforsamlingen. Hvis deltagerne ikke har samme ejerandel, kan det have afgørende betydning, at en deltager har indflydelse ved deltagelse i bestyrelsen.

I interessentskaberne, hvor alle har været aktive deltagere i virksomheden, er der lagt vægt på, at beslutninger træffes i enighed, og at en deltager med en mindre ejerandel end de resterende deltagere derfor reelt kan have varet.

Der er også her lagt vægt på, at deltageren har haft instruktionsbeføjelser overfor ansatte i selskabet og ikke selv har været underlagt instruktionsbeføjelser.

Deltagerne har tillige haft en betydelig økonomisk risiko. Det er ligeledes indgået i vurderingen, hvordan forholdet er mellem aflønningen og den indskudte kapital. Den

økonomiske risiko må således ikke i overvejende grad bestå af risiko for ikke at modtage vederlag for sin arbejdsindsats. I alle tilfælde har det haft betydning, at der ikke var garanteret en minimumsløn, uanset at lønnen på forskellige vis afhang af deltagerens arbejdsindsats/indtjening i virksomheden. Der er lagt afgørende vægt på, at der kun modtages vederlag i tilfælde af overskud.

5.1.1.1 *Samlet vurdering af sagerne med selvstændigt erhvervsdrivende*

I alle sagerne har deltagelsen i en virksomhed medført både indflydelse på den overordnede drift og en vis økonomisk risiko.

Et højt ejerantal betyder efter praksis, at vurderingen omkring indflydelse foretages ud fra, om alle deltagere har lige stor eller lige lille indflydelse. Samtidig skal der i disse sager være en større økonomisk risiko, der kan være med til at opveje den relative mindre indflydelse. Dette ses også af, at der i sagerne har været tale om en økonomisk risiko i form af indskud og eventuelt ansvarlige lån på flere millioner kroner.

Den økonomiske risiko bliver dog også vurderet i forhold til det transparente selskabs størrelse, fx ved SKM2019.125.SR og SKM2019.355.SR, hvor beløbene i forhold til nogle af de øvrige offentliggjorte sager var mindre og også mindre end i SKM2015.729.SR, men hvor den økonomiske risiko var tilstrækkelig på grund af den begrænsede deltagerkreds og virksomhedens organisering. Deltagerne havde også en ret stor indflydelse på virksomhedens overordnede drift, også begrundet i antallet af deltagere.

Hvis deltageren fx har indflydelse på ændring af strategi for virksomheden, (SKM2019.355.SR), eller ansættelse og afskedigelse af deltagere (SKM2019.234.SR), vil deltageren efter praksis kunne anses for at have indflydelse på overordnede beslutninger. En direktør eller et bestyrelsesmedlem kan også efter praksis anses for at have indflydelse på den overordnede drift og de overordnede beslutninger.

5.1.2. *Sager, hvor deltageren er anset for lønmodtager*

Skatterådet har i fem sager anset deltageren for lønmodtager:

- Fire partnerselskaber
SKM2020.291.SR, SKM2020.290.SR, SKM2019.410.SR, SKM2018.579.SR
- Ét interessentskab
SKM2019.462.SR

I SKM2020.310.SR var deltageren også lønmodtager, men dette var ikke forelagt Skatterådet. Sagen vedrørte alene fordelingen af overskudsandelen. Se om sagen nedenfor i afsnit 6.

I sagerne SKM2020.291.SR, SKM2020.290.SR og SKM2018.579.SR var en ansat lønmodtager blevet medejer af et partnerselskab. Deltageren ansås i disse sager alene for at have en lille indflydelse.

I SKM2020.291.SR og SKM2020.290.SR var der to managing partners, der som alt-overvejende hovedregel havde afgørende indflydelse på væsentlige beslutninger i partnerselskabet. Spørgerne havde henholdsvis ca. 8,7 pct. og ca. 4,4 pct. ejerandel og sad

ikke i bestyrelsen. De to managing partners kunne uden nærmere begrundelse afskedige de øvrige deltagere og havde således reelt instruktionsbeføjelser overfor de to spørgerne. Den økonomiske risiko for spørgerne var på henholdsvis to og én mio. kr.

I SKM2018.579.SR var der 60 til 90 deltagere i det transparente selskab. Spørger indgik ikke i bestyrelsen og havde en økonomisk risiko på 266.000 til 386.000 kr.

Indskuddet i SKM2018.579.SR var således lavere end i SKM2015.729.SR, mens indskuddene i SKM2020.290.SR og SKM2020.291.SR var noget større.

I SKM2020.291.SR og SKM2020.290.SR blev der i afgørelsen lagt vægt på, at den aftalte vederlagsmodel havde karakter af minimumsvederlag, hvilket afgørende talte imod at anse deltagerne for selvstændigt erhvervsdrivende.

I SKM2018.579.SR var det den forholdsvis lave økonomiske risiko, der gjorde, at spørgeren blev anset for lønmodtager. Det blev dog anført, at når spørgeren opnåede en højere økonomisk risiko, ville betingelserne for at kunne anses for selvstændig være opfyldt, da den lave indflydelse ikke i sig selv var diskvalificerende. Se også SKM2018.580.SR, som er sammenlignelig, men hvor det blev vurderet, at den højere økonomiske risiko var tilstrækkelig til at anse deltageren for selvstændigt erhvervsdrivende.

I SKM2019.410.SR og SKM2019.462.SR var der en ”kapitaldeltager”, dvs. en deltager, som ikke stillede sin egen eller sin ejers personlige arbejdskraft til rådighed, men som udelukkende deltog i det transparente selskab med kapital/ejerskab.

I SKM2019.410.SR var der 11 deltagere, der stillede deres arbejdskraft til rådighed, og en kapitaldeltager med en ejerandel på 70 pct. Spørgers ejerandel udgjorde 3,25 pct.

Spørger havde foretaget en investering på over ti mio. kr. Vederlagsmodellen havde karakter af en garanteret minimumsløn, da spørgeren kunne modtage vederlag, uanset at partnerselskabet havde underskud, og dette talte afgørende imod at anse spørgeren for selvstændigt erhvervsdrivende. Da spørger samtidigt ikke havde indflydelse på de overordnede beslutninger grundet kapitaldeltagerens ejerandel på 70 pct., ansås spørger ikke for selvstændigt erhvervsdrivende.

I SKM2019.462.SR var der to deltagere i et interessentskab, der stillede deres arbejdskraft til rådighed. De havde samlet en ejerandel på 51 pct. Der var herudover også en kapitaldeltager, med en ejerandel på 49 pct. Formelt set havde de to aktive deltagere derfor bestemmende indflydelse vedrørende spørgsmål, der krævede flertal. Der var i interessentskabskontrakten bestemmelser, der tillagde kapitaldeltageren beslutningskompetencen om væsentlige forhold vedrørende interessentskabets drift. Dette medførte, at kapitaldeltageren havde bestemmende indflydelse på den overordnede drift. Der blev lagt vægt på, at der i interessentskabsaftalen var elementer, der reelt tillagde kapitaldeltageren instruktionsbeføjelser over for de øvrige deltagere.

Desuden var der reelt ikke en økonomisk risiko, idet der ikke var foretaget indskud i interessentskabet. De spørgende deltageres risiko bestod således alene i risikoen for ikke at få løn, hvilket efter forarbejderne ikke kan medregnes som en økonomisk risiko. Kapitaldeltageren ejede de største aktiver og goodwill og stillede disse til rådighed for interessentskabet mod betaling med en overskudsandel. Spørgerne modtog forlods en

overskudsdel ud fra egen omsætning, der på mange måder svarede til en aflønning af provisionsansatte i branchen.

I afgørelsen havde spørger henvist til, at der var en økonomisk risiko forbundet med, at kapitaldeltageren gik konkurs. Skatterådet fandt ikke, at dette i sig selv kunne begrunde, at spørgerne kunne anses for selvstændigt erhvervsdrivende.

SKM2019.462.SR, SKM2020.290.SR, SKM2020.291.SR er indbragt for Landsskatteretten.

5.1.2.1 *Samlet vurdering af sagerne med lønmodtagere*

Efter praksis skal en deltager både have reel indflydelse på de overordnede beslutninger og reel økonomisk risiko. Det er ikke tilstrækkeligt med en risiko for ikke at blive aflønnet.

Har deltageren enten ingen eller meget lille indflydelse på de overordnede beslutninger eller ingen eller meget lille økonomisk risiko, vil den pågældende ikke kunne anses for selvstændigt erhvervsdrivende, men derimod lønmodtager.

I sagerne, hvor deltageren anses for lønmodtager, er der herudover ofte yderligere elementer, der kendetegner lønmodtagere, som eksempelvis en garanteret løn, eller at deltageren er meget sikker på at få vederlaget.

Herudover kan der også være andre deltagere, der har rettigheder, der reelt gør, at de har instruktionsbeføjelser eller instruktionslignende beføjelser over for spørgeren. Blandt andet ses dette, hvor deltageren kan afskediges og tvangsindløses af eksempelvis en anden deltager eller en mindre samling af andre deltagere, således at den pågældende ikke har indflydelse på situationen. Se fx SKM2019.462.SR og SKM2020.290.SR.

5.2. *Organisatoriske forhold der typisk giver anledning til spørgsmål*

Omkring 80 pct. af de offentliggjorte sager vedrører deltagelse i partnerselskaber.

Partnerselskaberne har i de omhandlede år udgjort mellem fem og seks pct. af de registrerede transparente selskaber.

De fleste sager vedrørende partnerselskaber vedrører rådgiverbranchen, som udgør knapt 25 pct. af de registrerede partnerselskaber i Danmark.

Deltagelse i et partnerselskab er civilretlig reguleret af selskabsloven, og deltagernes indflydelse og hæftelse kan derfor umiddelbart vurderes i forhold til ejerandel og værdien af ejerandelen. Det ses dog i flere sager, at der er komplicerede ejerskabsstrukturer. Se eksempelvis SKM2018.621.SR, hvor der indgik ti selskaber med forskellige ejerforhold, og SKM2018.579.SR og SKM2018.580.SR, hvor der var tre forskellige aktieklasser med forskellige rettigheder, pligter, indflydelse og ejere.

I partnerselskaber kan der være indgået ejaftaler mellem deltagerne, som kan tilside-sætte den formelle indflydelse i partnerselskabet. Ejaftaler vedrører ikke partnerselskabet, men kun de ejere, der har indgået aftalen. Hvis det ikke bliver oplyst i forbindelse med sagsbehandlingen om bindende svar, vil ejaftalerne ikke indgå i vurderingen af sagen. Der er ingen oplysningspligt vedrørende ejaftaler, men spørgeren vil dog ikke kunne støtte ret på det bindende svar, hvis der har været forkerte eller mangelfulde oplysninger.

Vedrørende kommanditselskaber har der kun været forelagt en enkelt sag for Skatterådet, og denne var ikke en typisk kommanditselskabskonstruktion, da der nærmere var tale om et administrationsfællesskab end drift af virksomhed i kommanditselskabsform.

Både i partner- og kommanditselskaber er der en komplementar, der hæfter ubegrænset for det transparente selskabs forpligtigelser. Såvel fysiske som juridiske personer kan være komplementar i et partnerselskab og kommanditselskab. I de forelagte sager har komplementaren været en juridisk person i form af et anpartsselskab. Både i partner- og kommanditselskaber, der stiftes efter den 1. juni 1996, skal komplementarer have forvaltningsmæssige og økonomiske beføjelser. En forvaltningsmæssig beføjelse kan være vetoret på væsentlige beslutninger vedrørende det transparente selskabs drift. Komplementarens rolle har kun været nævnt i få sager forelagt for Skatterådet.

Skatterådet har endnu ikke behandlet sager, hvor komplementarens rolle får væsentlig betydning for vurderingen.

5.3. *Andre relevante forhold*

I de fleste sager for Skatterådet har ejerandelen været ensartet enten som mange deltagere med en lige lille ejerandel eller som få deltagere med lige store ejerandele.

Der har også være sager, hvor der har været en kapitaldeltager, dvs. en deltager, som alene deltog med ejerskab til aktiver, men ikke har deltaget eller stillet sin ultimative ejers arbejdskraft til rådighed i driften. Dette er set både i partner- og interessentskaber. I disse sager har det skulle vurderes, hvilken betydning det har, at den ene deltager har en høj ejerandel, men kun deltager økonomisk, mens den eller de øvrige deltagere udfører arbejdet i selskabet. Der har været både en sag, hvor den arbejdende deltager har foretaget et indskud og en sag, hvor den arbejdende deltager alene deltager med sin arbejdskraft. Den arbejdende deltager får i sagerne en overskudsandel baseret på det udførte arbejde, mens kapitaldeltageren får en overskudsandel, som udgøres helt eller delvis af restoverskud.

Det er typisk i disse sager, at spørgeren er blevet ansat for lønmodtager.

Der har ikke i de sager, der har været behandlet for Skatterådet, været inddraget betydningen af en ansvarsforsikring. Ansvarsforsikringer kan være forskellige typer af forsikringer, der dækker et eventuelt økonomisk krav, hvis forsikringsbegivenheden indtræder.

Der er i visse brancher lovkrav om, at der skal være en personlig ansvarsforsikring. Det kan rejse spørgsmålet om, hvorvidt en forsikring kan reducere den økonomiske risiko så meget, at en deltager i et transparent selskab reelt ikke har en økonomisk risiko.

Skatterådet har ikke lagt vægt på, hvorvidt en ansvarsforsikring har betydning for hæftelsen på nuværende tidspunkt.

Der har i flere sager været tale om, at deltagerne går ”nøgen ind – nøgen ud”, dvs. at der ikke betales for virksomhedens goodwill, hverken når en deltager træder ind eller ud af virksomheden.

I SKM2015.729.SR havde det daværende SKAT (nu Skattestyrelsen) i sin indstilling anført: *”Det kan tilføjes, at de nye kapitalejere ikke betaler for nogen form for goodwill, og de risikerer dermed ikke et økonomisk tab, hvis denne goodwills værdi skulle falde.”*

Skatterådet tiltrådte imidlertid i det hele ikke SKAT's indstilling i sagen og fandt efter en samlet konkret vurdering, at en ny kapitalejer kunne anses for en selvstændigt erhvervsdrivende.

Forholdet ses ikke på nuværende tidspunkt inddraget i begrundelsen i de offentliggjorte sager efter ligningslovens § 4.

Efter lovbemærkningerne skal den økonomiske hæftelse ses i forhold til det årlige vederlags størrelse. Dette ses ikke på nuværende tidspunkt at have været tillagt diskvalificerende virkning, ift. hvorvidt en deltagers hæftelse er tilstrækkelig.

5.4. Delkonklusion

Det har en betydning, hvilken selskabstype, der er tale om, da det civilretlige grundlag for selskabstyperne er forskelligt, og dette giver et forskelligt grundlag for at vurdere de skatteretlige forhold.

Den selskabsretlige regulering af partnerselskabet giver således et klarere grundlag for at vurdere både indflydelse og hæftelse. Dog med den usikkerhed, der er forbundet med, at der kan være indgået ejerftaler eller tillagt komplementaren beføjelser, der reelt ændrer den indflydelse, der fremgår af vedtægterne.

Anderledes er det med interessentskaberne, hvor det er nødvendigt med en gennemgang af hele aftalegrundlaget, og som det ses af SKM2019.462.SR, er det nødvendigt at se på, hvordan de enkelte bestemmelser i aftalegrundlaget både selvstændigt, men også som en del af helheden, påvirker både deltagerens indflydelse og deltagerens hæftelse.

6. Sager med fordeling af overskud på løn og afkast

Skatterådet har i to sager taget stilling til fordelingen af overskudsandelen på henholdsvis afkast af investeringen og løn.

I den ene sag – SKM2019.462.SR – var der ikke foretaget indskud, og derfor blev hele overskudsandelen anset for løn.

I den anden sag - SKM2020.310.SR - skulle det ikke vurderes, om spørgeren var lønmodtager eller selvstændig, idet spørger havde bedt Skattestyrelsen om at antage, at spørger var lønmodtager.

Sagen vedrørte derfor alene spørgsmålet om størrelsen af afkastet, og om dette kunne indgå i spørgers virksomhedsordning

Der blev i afgørelsen foretaget en konkret vurdering af fordelingen mellem løn og afkast, hvor de to elementer blev vurderet individuelt og samlet. Ved vurderingen af løn blev der lagt vægt på sammenlignelig aflønning, og ved vurderingen af afkastgraden er henset til principperne i Skattestyrelsens vejledning, *”Transfer Pricing; kontrollerede transaktioner; værdiansættelse, serienummer E nr. 238”*, samt at afkastet ikke var større end, hvad der faktisk var udloddet i overskud.

Skatterådet foretog således en samlet vurdering ud fra de kriterier, der er anført i forarbejderne vedrørende fordelingen af overskuddet, når deltageren er anset for lønmodtager, jf. ovenfor under afsnit 2.3.

Efter forarbejderne kan en virksomhedsandel i sig selv, i nogle tilfælde, være af meget begrænset omfang, og i sådanne tilfælde vil afkastet af andelen normalt ikke kunne indgå i virksomhedsordningen. I den forbindelse er der i forarbejderne henvist til, at der i SKM2015.729.SR netop var tale om en virksomhedsandel af så begrænset omfang. Ved vurderingen af, om afkastet kunne indgå i virksomhedsordningen i SKM2020.310.SR, tillagde Skatterådet ejerandelen og investeringens størrelse afgørende betydning. Da både ejerandel og investeringens størrelse var væsentlig større end i SKM2015.729.SR, kunne virksomhedsordningen anvendes på afkastet. SKAT (nu Skattestyrelsen) havde i indstillingen i SKM2015.729.SR anført, efter have konkluderet, at der var så stor forskel på spørgernes indflydelse og ejerandel, i forhold til hvad man sædvanligvis skatteretligt opfattede som selvstændigt erhvervsdrivende, at: *”... overskudsandelen som udgangspunkt må beskattes som løn, men dog således at afkastet af aktien (udbyttet) kan beskattes som virksomhedsindkomst (som følge af transparensen).”*

Da deltagerne i SKM2020.310.SR erhvervede deres andel af partnerselskabet til markedsværdi, kunne afkastet af deres investering beregnes på baggrund af markedsværdien af andelen.

6.1. *Delkonklusion*

Som det ses i to sager, er det en forudsætning, at der er foretaget en investering, som et eventuelt afkast kan beregnes af. Er der ikke foretaget en investering i det transparente selskab, kan der ikke beregnes et afkast. Er der foretaget en investering, skal der ved fordelingen mellem løn og afkast foretages en konkret vurdering både af løndelens størrelse og afkastets størrelse og derefter foretages en indbyrdes afvejning af disse to forhold ved fordelingen af overskuddet. Er investeringen og dermed afkastet tilpas stort, kan det indgå i virksomhedsordningen.

Denne metode er i overensstemmelse med forarbejderne

7. **Administrative byrder og evt. kritik**

7.1. *Tilkendegivelser fra rådgivere*

Skattestyrelsen har ikke i forbindelse med sagsbehandlingen modtaget kritik eller tilkendegivelser af, at rådgivere eller virksomhederne anser bestemmelsen i ligningslovens § 4 som en administrativ byrde.

Der er som oftest brug for yderligere oplysninger i forbindelse med behandlingen af de bindende svar. Rådgivere har heller ikke her tilkendegivet kritik af, at der er behov for mange oplysninger eller af det tidsforbrug, der er forbundet med at indhente de yderligere oplysninger. Der har dog været flere sager, hvor rådgivere har ønsket et eller flere afklarende møder med Skatterådets sekretariat, inden indstilling til Skatterådet udarbejdes endeligt.

Der er kommet enkelte tilkendegivelser af, at rådgiver mener, at praksis har udviklet sig for stramt, og at der ved henvisning til SKM2007.35.Ø ikke er taget hensyn til, at afgørelsen vedrører vurderingen af et bijob. Se fx SKM2020.290.SR.

Alle de offentliggjorte bindende svar har vedrørt fuldtidsbeskæftigelse for spørgerne.

7.2. *Omtale af bestemmelsen i skattefaglige litteratur*

- Artikel af Tommy V. Christiansen i Revision og Regnskabsvæsen 2018.04.0068.

Artiklen er en gennemgang af forarbejderne. Artiklen er udgivet før, der har været truffet afgørelser efter ligningslovens § 4.

- En artikel af statsautoriseret revisor John Bygholm, Deloitte i festskrift til Tommy V. Christiansen.

På tidspunktet for artiklen var der ikke offentliggjort mange afgørelser, og artiklen fokuserer derfor på SKM2018.579.SR og SKM2018.580.SR. Artiklen er kritisk over for såvel Skattestyrelsens indstillinger som Skatterådets afgørelser.

Artiklen konkluderer at: *”Med afgørelserne i SKM2018.579.SR og SKM2018.580.SR er Skatterådet tæt på at fastsætte et krav om, at man kun kan blive anset som selvstændigt erhvervsdrivende, hvis man har en indflydelse og en risiko, som nogenlunde svarer til forholdene for de oprindelige kapitalejere i SKM2015.729.SR. Dette er overraskende, fordi der ikke i forarbejderne til L 194 – heller ikke i brevet fra Skatterådets formand til skatteministeren – er nogen antydning af, at indgrebet skulle være væsentligt mere indgribende, end hvad der skulle til for at sikre, at de nye kapitalejere i SKM2015.729.SR (ejerandel/indflydelse ca. 1/1000 og investering/økonomisk risiko på ca. 400.000 kr.) ikke fremadrettet kunne anses for selvstændigt erhvervsdrivende.”*

Artikel af Inge Langhave Jeppesen i SR-skat 2019.0072.

- Artiklen gennemgår SKM2019.621.SR og SKM2018.579.SR.

Artiklen bemærker, at der i SKM2018.579.SR konkluderes, at deltageren ikke på daværende tidspunkt kunne anses for selvstændigt erhvervsdrivende, men at spørgeren vil kunne anses for at være selvstændigt erhvervsdrivende, når spørgeren tre år senere vil have samme økonomiske risiko, som de øvrige deltagere.

Det er forfatterens opfattelse, at Skatterådet har anerkendt, at kapitalejerne i et partnerselskab med 60 til 90 deltagere kan anses for at være selvstændigt erhvervsdrivende, når blot der er en økonomisk risiko. Forfatteren synes ikke, at det er den oplagte konklusion i forhold til forarbejdernes udsagn om, at deltagere i en virksomhed med få deltagere alt andet lige vil have større indflydelse end deltagere i en virksomhed med mange ejere.

8. **Afslutning**

Spørgeren er i de fleste af de offentliggjorte sager, 13 ud af 19, blevet anset for at være selvstændigt erhvervsdrivende. I de sager, hvor der er truffet afgørelse om, at deltageren anses for at være lønmodtager, har der været lagt vægt på, at der var én eller flere deltagere, der reelt havde den bestemmende indflydelse i virksomheden og således ikke spørgeren. Kun i en enkelt sag, SKM2018.579.SR, var det en lav indflydelse kombineret med en lav økonomisk risiko, der gjorde, at spørgeren blev anset for lønmodtager. Afgørelsen fastslår imidlertid også, at det kun er i en overgangsperiode for den pågældende spørger.

Det kan således ikke udledes af praksis på nuværende tidspunkt, at der er mange, der har været beskattet som selvstændige, hvor de reelt rettere skulle have været beskattet som lønmodtagere. De fleste sager, der har været forelagt Skatterådet, har således resulteret i en bekræftelse af, at deltageren var selvstændigt erhvervsdrivende.

Dette kan dog også være begrundet i, at bindende svar gives efter anmodning, eller at strukturer og økonomisk risiko er blevet tilpasset efter reglens ikrafttrædelse. Det kan derfor ikke vides, om spørgerne udgør et repræsentativt udsnit af de virksomheder, som er omfattet af bestemmelsen. Set i forhold til antallet af registrerede transparente selskaber udgør andelen af spørgere en meget lille andel.

Bestemmelsen vurderes ikke at have påvirket antallet af partnerselskaber i hverken opad eller nedadgående retning.