

# Kort resume af de offentliggjorte afgørelser

Afgjort inden 1. juli 2020.

**Bemærk** – i flere afgørelser er anført enten xx kr. eller et beløbsinterval. Dette skyldes, at nogle af de bindende svar er offentliggjort netop med disse angivelser, og således uden at det konkrete beløb i sagen er offentliggjort.

<b>SKM2020.310.SR</b>	<p>Spørger var deltager i et partnerselskab. Spørger havde en ejerandel på 1/670 af den samlede aktiekapital i partnerselskabet.</p> <p>Det blev lagt til grund, at spørger skulle anses som lønmodtager efter ligningslovens § 4. Spørgsmålet i sagen var således alene, hvordan det samlede vederlag fra partnerselskabet skulle fordeles mellem løn og afkast af den foretagne investering i partnerselskabet.</p> <p>Markedsværdien af spørgers aktier i partnerselskabet var pr. 1. januar 2019 ca. 1,5 mio. kr. og pr. 31. december 2019 ca. 1,2 mio. kr. Spørger modtog som kapitalejer i partnerselskabet en Basic Pay, der var fastsat efter spørgers kompetencer, en bonus, der var fastsat efter spørgers performance og et udbytte, der afhang af det regnskabsmæssige resultat i partnerselskabet.</p> <p><u>Afgørelse</u> Ejerandelen og investeringens størrelse var parametre, der blev tillagt afgørende betydning, når det skulle vurderes, om virksomhedsskatteordningen kunne anvendes eller ej.</p> <p>Skatterådet fandt, at spørger kunne lade afkastet af virksomhedsandelen i partnerselskabet indgå i virksomhedsordningen, jf. ligningslovens § 4 sammenholdt med virksomhedsskatteovens § 1. Der var henset til, at aktieinvesteringens størrelse væsentligt oversteg investeringen i SKM2015.729.SR, ligesom ejerandelen var væsentlig større.</p> <p>Skatterådet kunne bekræfte, at den såkaldte CAPM-metode kunne anvendes til fastlæggelse af størrelsen af afkastet. Der blev i den forbindelse henvist til Skattestyrelsens vejledning "Transfer Pricing; kontrollerede transaktioner; værdiansættelse, serienummer E nr. 238" for anbefalinger til fastlæggelse af de forskellige faktorer ved opgørelsen af afkastkravet, der beroede på en konkret vurdering. Der var ikke lavet en nærmere gennemgang af repræsentantens opgørelse af afkastprocenten, der er en variabel i beregningen af afkastkravet, da dette ikke indgik i spørgsmålet.</p> <p>Skatterådet bekræftede, at afkastprocenten skulle opgøres årligt. Opgørelsen af afkastprocenten kunne, for de aktier, der havde været ejet i</p>
-----------------------	---

	<p>hele indkomståret, fastlægges primo indkomståret. For aktier, der løbende erhvervedes i løbet af et indkomstår, skulle afkastprocenten (for det år), opgøres på erhvervelsestidspunktet.</p> <p>Afkastet kunne opgøres med grundlag i markedsværdien af spørgers aktier i partnerselskabet med brug af afkastprocenten.</p> <p>Deltagerne i partnerselskabet købte og solgte andelene i partnerselskabet til markedsværdi.</p>
<p><b>SKM2020.292.SR</b></p>	<p>Spørger, der var et holdingselskab, ejede 300/1150, svarende til ca. 26,1 % af aktierne i et partnerselskab. Udover spørger var der 10 andre holdingselskaber, der ejede aktier i partnerselskabet. Alle holdingselskaber var 100 % ejede af de personer, der arbejdede i den revisionsvirksomhed, som partnerselskabet drev.</p> <p>Personerne var enten "partnere", "seniorpartnere" eller "managing partnere". A var den ene af de to managing partnere i partnerselskabet. Den anden managing partner ejede ligesom A ca. 26,1 % af aktierne i partnerselskabet. Udover de to managing partnere var der 8 partnere, der ejede 50/1150, svarende til ca. 4,4 % af aktierne og en seniorpartner, der ejede 100/1150, svarende til ca. 8,7 % af aktierne i partnerselskabet.</p> <p><u>Økonomisk risiko</u></p> <p>A hæftede med værdien af de aktier, som han gennem sit holdingselskab ejede i partnerselskabet. Kursværdien på hans aktier udgjorde i 2019 ca. 5 mio. kr. Desuden kunne han risikere, at hans holdingselskab ikke modtog udbytte, og at honoreringen for solgte timer helt eller delvist bortfaldt, hvis dette blev tilsagt af partnerselskabets økonomiske situation. Endvidere kunne hans holdingselskab - hvis bestyrelsen krævede det - risikere at skulle tilbagebetale vederlag i det omfang, som det var nødvendigt for at dække et faktisk eller forventet underskud i partnerselskabet.</p> <p><u>Indflydelse</u></p> <p>A havde en meget betydelige indflydelse i partnerselskabet, da han, som en af de to managing partnere, som altovervejende hovedregel havde kompetence til at træffe de væsentlige beslutninger i partnerselskabet. A's holdingselskab ejede 26,1 % af aktierne i partnerselskabet, og sammen med den anden managing partner havde han således stemmeflertal. Han havde endvidere indflydelse i kraft af, at han var direktør i partnerselskabet, ligesom han var medlem af selskabets bestyrelse.</p> <p><u>Afgørelse</u></p> <p>Skatterådets fandt, at A opfyldte begge hovedkriterier - indflydelse og økonomisk risiko - for at kunne anses for selvstændig erhvervsdrivende.</p>

	<p>Det var således Skatterådets opfattelse, at han, efter en samlet vurdering, skulle anses for at være selvstændig erhvervsdrivende.</p> <p>Spørger kunne derfor deltage i partnerselskabet via sit 100 % ejede holdingselskab, der således var rette indkomstmodtager af de resultatandele, der kunne henføres til holdingselskabet.</p>
<p><b>SKM2020.291.SR</b> Påklaget til Landsskatteretten</p>	<p>Spørger, A's holdingselskab, ejede 50/1150, svarende til ca. 4,4 % af aktierne i et partnerselskab. Udover spørger var der 10 andre holdingselskaber, der ejede aktier i partnerselskabet. Alle partnerholdingselskaber var 100% ejede af de personer, der arbejdede i den revisionsvirksomhed, som partnerselskabet drev. Personerne var enten "partnere", "seniorpartnere" eller "managing partnere". A var en af de 8 partnere i partnerselskabet, og ejede ligesom de øvrige partnere ca. 4.4 % af aktierne i partnerselskabet. De to managing partnere ejede hver ca. 26,1 % af aktierne i partnerselskabet, mens en seniorpartner ejede ca. 8,7 % af aktierne i partnerselskabet.</p> <p><u>Økonomisk risiko</u></p> <p>A hæftede med værdien af de aktier, som han gennem sit partnerholdingselskab ejede i partnerselskabet. Kursværdien på hans aktier udgjorde pr. 30. juni 2019 ca. 1. mio. kr. Desuden kunne han risikere, at hans partnerholdingselskab ikke modtog udbytte, og at honorering for solgte timer helt eller delvis bortfaldt, hvis dette blev tilsagt af partnerselskabets økonomiske situation. Endvidere kunne hans partnerholdingselskab - hvis bestyrelsen forlangte det - risikere at skulle tilbagebetale vederlag i det omfang, det var nødvendigt for at dække et faktisk eller forventet underskud i partnerselskabet.</p> <p><u>Indflydelse</u></p> <p>A's indflydelse var begrænset, da de to managing partnere som altovervejende hovedregel havde afgørende indflydelse på de væsentlige beslutninger, der blev truffet i partnerselskabet. A's holdingselskab ejede ca. 4,4 % af aktierne i partnerselskabet, og hans indflydelse bestod hovedsageligt i at have stemme- og taleret på generalforsamlinger og partnermøder i partnerselskabet.</p> <p>Som en konsekvens af, at de to managing partnere i enighed og uden nærmere begrundelse kunne ophæve partnerkontrakterne, havde de instruktionsbeføjelser over de øvrige partnere, herunder A.</p> <p><u>Afgørelse</u></p>

	<p>Det var Skatterådets opfattelse, at A - henset til størrelsen af hans økonomiske risiko sammenholdt med hans begrænsede indflydelse i partnerselskabet - efter en samlet vurdering skulle anses for lønmodtager.</p> <p>Da lønmodtagere - modsat selvstændigt erhvervsdrivende - ikke kan drive deres virksomhed gennem et selskab, var det A personlig og ikke det af ham 100 % ejede holdingselskab, der var rette indkomstmottager af de resultatandele, der henførtes til holdingselskabet.</p>
<p><b>SKM2020.290.SR</b> Påklaget til Landsskatteretten</p>	<p>Spørger, A's holdingselskab, ejede 100/1150, svarende til ca. 8,7 % af aktierne i et partnerselskab. Udover spørger var der 10 andre holdingselskaber, der ejede aktier i partnerselskabet. Alle holdingselskaber var 100 % ejede af de personer, der arbejdede i den revisionsvirksomhed, som partnerselskabet drev. Personerne var enten "partnere", "seniorpartnere" eller "managing partnere". A var seniorpartner. Der var 8 partnere i partnerselskabet, der hver ejede ca. 4,4 % af aktierne i partnerselskabet, mens de to managing partnere hver ejede hver ca. 26,1 % af aktierne i partnerselskabet.</p> <p><u>Økonomisk risiko</u></p> <p>A hæftede med værdien af de aktier, som han gennem sit holdingselskab ejede i partnerselskabet. Kursværdien af hans aktier udgjorde pr. 30. juni 2019 ca. 2 mio. kr. Desuden kunne han risikere, at hans partnerholdingselskab ikke modtog udbytte, og at honorering for solgte timer helt eller delvis bortfaldt, hvis dette tilsagdes af partnerselskabets økonomiske situation. Endvidere kunne hans partnerholdingselskab - hvis bestyrelsen forlangte det - risikere at skulle tilbagebetale vederlag i det omfang, som det var nødvendigt for at dække et faktisk eller forventet underskud i partnerselskabet.</p> <p><u>Indflydelse</u></p> <p>A's indflydelse var begrænset, da de to managing partnere som altovervejende hovedregel havde afgørende indflydelse på de væsentlige beslutninger, der blev truffet i partnerselskabet. A's holdingselskab ejede 8,7 % af aktierne i partnerselskabet, og hans indflydelse bestod hovedsageligt i at have stemme- og taleret på generalforsamlinger og partnermøder i partnerselskabet. Som en konsekvens af, at de to managing partnere i enighed og uden nærmere begrundelse kunne ophæve partnerkontrakterne, havde de instruktionsbeføjelser over de øvrige partnere, herunder A.</p> <p><u>Afgørelse</u></p>

	<p>Det var Skatterådets opfattelse, at A - henset til størrelsen af hans økonomiske risiko sammenholdt med hans begrænsede indflydelse i partnerselskabet - efter en samlet vurdering skulle anses for lønmodtager.</p> <p>Da lønmodtagere - modsat selvstændigt erhvervsdrivende - ikke kan drive deres virksomhed gennem et selskab, var det A personlig og ikke det af ham 100 % ejede holdingselskab, der var rette indkomstmottager af de resultatandele, der henførtes til holdingselskabet.</p>
<p><b>SKM2020.182.SR</b></p>	<p>Spørger påtænkte at købe 10 % af interessentskabet, hvor han var ansat. Købet skulle foretages via et af ham 100 % ejede anpartsselskab.</p> <p>Spørger ville herudover købe 10 % af goodwill og 10 % af driftsmidlerne, der skulle stilles til rådighed for interessentskabet. Begge dele var før dette ejet helt af de to nuværende deltagere i interessentskabet i sameje via hver deres 100 % ejede selskab.</p> <p><u>Økonomisk risiko</u></p> <p>Spørger ville købe andelen på 10 % for xxx.xxx kr. Herudover ville spørger indestå personligt med en selvskyldnerkaution overfor både de andre deltagere og for hans anpartsselskabs forpligtelser overfor interessentskabet.</p> <p>Spørger ville få en forlods andel af sin egenomsætning i et regnskabsår med positivt resultat. Herudover ville der ske fordeling efter ejerandel. Underskud skulle dækkes efter ejerandel.</p> <p><u>Indflydelse</u></p> <p>Som udgangspunkt skulle beslutninger træffes i enighed. Kunne enighed ikke opnås, skulle beslutninger træffes efter flertal. Da ingen af de 3 interessenterne alene havde flertal, ansås spørger for at have indflydelse på virksomhedens overordnede drift uanset ejerandel. Der var herudover desuden krav om enighed blandt interessenterne om særlige beslutninger, hvorfor spørger reelt havde vetoret i forhold til disse beslutninger.</p> <p><u>Afgørelse</u></p> <p>Skatterådet kunne bekræfte, at spørger ville kunne anses for selvstændigt erhvervsdrivende, hvis han havde købt andelen af interessentskabet personligt, samtidig med køb af 10 % af goodwill og driftsmidler, der blev stillet til rådighed for interessentskabet.</p> <p>Ved vurderingen af den økonomiske risiko var lagt vægt på, at spørger via sit selskab har betalt xxx.xxx kr. for en andel af I/S'et og kundekartotek med tilhørende goodwill, at han bar en til sin ejerandel svarende del af</p>

	<p>I/S'ets eventuelle underskud, at han hæftede personligt og solidarisk for I/S'ets forpligtigelser overfor de to øvrige interessenter, at han havde medejerskab til virksomhedens aktiver, herunder driftsmidler og goodwill. Ved vurderingen af vederlagsformen var lagt vægt på, at interessentskabets resterende overskud, efter fordeling af forlods overskudsandel i forhold til den enkelte interessents nettoomsætning, fordeltes i forhold til interessenternes ejerandele.</p> <p>Ved vurderingen af spørgers indflydelse var det vurderet, at uanset spørger alene påtænkte at erhverve 10 % af I/S'et, havde han væsentlig indflydelse på beslutninger om virksomhedens overordnede drift, da ingen af de 3 interessenter selvstændigt havde stemmeflertal, og at spørger reelt havde vetoret i forhold til en række væsentlige beslutninger, som krævede enstemmighed, og at spørger ikke var underlagt instruktionsbeføjelser fra de øvrige deltagere. Når spørger, hvis han havde deltaget personligt, kunne anses for selvstændigt erhvervsdrivende, kunne resultatet af deltagelsen placeres i et selskab, og dermed kunne spørgers anpartsselskab anses for rette indkomstmottager af resultatet fra interessentskabet, uanset om dette benævntes løn, overskud eller udbytte, og uanset om det blev udbetalt eller forblev indestående i interessentskabet.</p>
<p><b>SKM2019.653.SR</b></p>	<p>Spørger var kapitalejer i et partnerselskab. Der var mellem 60-75 kapitalejere i partnerselskabet med samme ejerandel og stemmeret på generalforsamlingen.</p> <p><u>Økonomisk risiko</u></p> <p>Spørger hæftede for mellem 3,5 og 5 millioner kroner, som udgjorde spørgers egenkapitalindskud i partnerselskabet.</p> <p>Spørger var ikke garanteret et minimumsvederlag, og vederlaget til spørger afhang af overskuddet i partnerselskabet, samt spørgers egne præstationer i det enkelte regnskabsår.</p> <p><u>Indflydelse</u></p> <p>Spørger var ikke medlem af bestyrelse eller direktion.</p> <p>Spørger deltog i vederlagssamtaler med indehavere, sammen med den regionale forretningsområdeleder, samt gav input til performancevurderingen for lederne af de lokale kontorer, i de tilfælde, hvor spørger ikke deltog i performancesamtaler.</p> <p>Spørger var, sammen med de øvrige indehavere på kontoret i By 1, ansvarlig for udarbejdelse og implementering af lokale handlingsplaner inden for rammerne af de af indehaverne vedtagne nationale strategier og handlingsplaner. Herudover var spørger, og de øvrige indehavere i By 1,</p>

	<p>ansvarlige for økonomi, kapacitetsstyring, operationel drift samt generel HR-ledelse.</p> <p><u>Afgørelse</u></p> <p>Skatterådet bekræftede, at spørger, som deltager i partnerselskabet, måtte anses for selvstændigt erhvervsdrivende efter ligningslovens § 4.</p> <p>Der var forholdsvis mange deltagere i partnerselskabet, hvilket reducerede den enkelte deltagers indflydelse i partnerselskabet. Spørger sad ikke i bestyrelsen eller direktionen i partnerselskabet, hvilket talte for, at indflydelsen på de overordnede beslutninger i partnerselskabet måtte anses for begrænset.</p> <p>Omvendt havde spørger samme stemmeret på generalforsamlingen som de øvrige kapitalejere i partnerselskabet, og spørger havde instruktionsbeføjelse over de ansatte i partnerselskabet.</p> <p>Det var derfor Skatterådets vurdering, at spørger kun kunne anses for at have en vis indflydelse i partnerselskabet.</p> <p>Spørger havde indskudt mellem 3,5 og 5 millioner kroner i selskabskapital i partnerselskabet. Spørgers vederlæggelse afhang af resultatet (over- eller underskud) partnerselskabet og af spørgers egne præstationer. Spørger var efter det oplyste ikke garanteret et minimumsvederlag. Det var derfor Skatterådets vurdering, at spørger havde en reel økonomiske risiko som deltager i partnerselskabet.</p> <p>En samlet vurdering førte til, at spørger måtte anses for selvstændigt erhvervsdrivende.</p> <p>Spørgers overskudsandel i partnerselskabet kunne derfor indgå i og beskattes i virksomhedsskatteordningen.</p>
<b>SKM2019.520.SR</b>	<p>Selskabskapitalen i partnerselskabet udgjorde nom. DKK X.XXX.XXX. Herudover havde komplementaren en vedtægtsbestemt 10 % ejerandel. Den øvrige selskabskapital ejedes af 200 - 250 kapitalejere i partnerselskabet med varierende ejerandele og stemmerettigheder.</p> <p>Aktiekapitalen i komplementaren udgjorde DKK X.XXX.XXX, som var opdelt i DKK XXX.XXX A-aktier og DKK X.XXX.XXX B-aktier. A-aktierne i komplementaren kunne alene ejes af kapitalejere, mens B-aktierne kunne ejes af en bredere gruppe af personer, herunder medarbejdere i partnerselskabet eller medarbejdere i dets datterselskaber. Forskellen på A-aktier og B-aktier var, at A-aktierne havde 10 gange så</p>

	<p>mange stemmer som B-aktierne. Kapitalejerne havde stemmemajoriteten i komplementaren.</p> <p><u>Økonomisk risiko</u></p> <p>Spørgers hæftelse i partnerselskabet og komplementaren var på i alt 7.000.000 – 10.000.000 kr.</p> <p><u>Indflydelse</u></p> <p>Deltagerne var indplaceret i forskellige niveauer (5 – 9), og deltagernes indflydelse på generalforsamlingen var derfor ikke ligeligt fordelt. Spørger besad 2-3 % af stemmerettighederne på generalforsamlingen. Spørger var ikke medlem af bestyrelse eller direktion. Spørger var placeret på niveau 9, der var det højeste trin.</p> <p><u>Afgørelse</u></p> <p>Spørger blev på grund af sin placering på niveau 9 anset for at have reel indflydelse på virksomhedens drift.</p> <p>Skatterådet fandt, at spørger som deltager måtte anses for selvstændigt erhvervsdrivende, fordi spørger måtte anses for at have reel økonomisk risiko og indflydelse.</p> <p>Spørger kunne derfor anvende virksomhedsordningen i relation til den overskudsandel, som han modtog fra partnerselskabet.</p>
<p><b>SKM2019.519.SR</b></p>	<p>Selskabskapitalen i partnerselskabet udgjorde nom. DKK X.XXX.XXX. Herudover havde komplementaren en vedtægtsbestemt 10 % ejerandel. Den øvrige selskabskapital ejedes af 200 - 250 kapitalejere i partnerselskabet med varierende ejerandele og stemmerettigheder.</p> <p>Aktiekapitalen i komplementaren udgjorde DKK X.XXX.XXX, som var opdelt i DKK XXX.XXX A-aktier og DKK X.XXX.XXX B-aktier. A-aktierne i komplementaren kunne alene ejes af kapitalejere, mens B-aktierne kunne ejes af en bredere gruppe af personer, herunder medarbejdere i partnerselskabet eller medarbejdere i dets datterselskaber. Forskellen på A-aktier og B-aktier var, at A-aktierne havde 10 gange så mange stemmer som B-aktierne. Kapitalejerne havde stemmemajoriteten i komplementaren.</p> <p><u>Økonomisk risiko</u></p> <p>Spørgers hæftelse i partnerselskabet og komplementaren var på i alt 6.000.000 – 7.000.000 kr.</p>



	<p><u>Indflydelse</u></p> <p>Deltagerne var indplaceret i forskellige niveauer (5 – 9), og deltagernes indflydelse på generalforsamlingen var derfor ikke ligeligt fordelt.</p> <p>Spørger besad 1-2 % af stemmerettighederne på generalforsamlingen. Spørger var ikke medlem af bestyrelse eller direktion.</p> <p>Spørger var placeret på niveau 8.</p> <p><u>Afgørelse</u></p> <p>Skatterådet fandt, at spørger, grundet sin placering på niveau 8, måtte anses for at have reel indflydelse. Det blev tillagt vægt, at den samlede stemmefordeling i partnerselskabet betød, at der ikke var en enkelt deltager eller alle deltagere på et niveau, eksempelvis niveau 9, der havde den bestemmende indflydelse.</p> <p>Det var på denne baggrund Skatterådets opfattelse, at spørger efter en samlet konkret vurdering mest nærliggende måtte anses for selvstændigt erhvervsdrivende. Spørger kunne derfor anvende virksomhedsordningen i relation til den overskudsandel, som han modtog fra partnerselskabet.</p>
<p><b>SKM2019.462.SR</b></p> <p>Påklaget til Landsskatteretten</p>	<p>Spørgerne A og B havde ved overdragelsesaftale i 201X overdraget deres virksomhed til en køber.</p> <p>Køber var en tandlægekæde. Køber erhvervede driftsinventar, driftsmateriel, immaterielle aktiver og løsøre, herunder virksomhedens lager af forbrugsvarer, engangsmaterialer, medicinalvarer, papirvarer ol. samt patientkartotek, journaler og andre registreringer vedrørende nuværende og tidligere patienter. Herudover overtog køber e-mailadresser, telefonnumre, domænenavne og hjemmeside.</p> <p>Fremtidige drift af virksomheden skulle ske gennem et nyetableret interessentskab med følgende ejerandele: A (gennem et selskab) 34 %, B: 17 %, og hovedinteressenten (køber): 49 % Overskudsdelingen sker på baggrund af det resultat, der reelt opnås i interessentskabet og fordeles, jf. pkt. 7.4 i interessentskabskontrakten, således i prioriteret rækkefølge:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Af det samlede årlige overskud modtog Tandlægeinteressenterne som forlods overskudsandel 39,5% af deres realiserede nettoomsætning (dvs. omsætningen med fradrag af tab på debitorer og 100% af omkostningerne til teknik)</li> <li>2. Herudover modtog Tandlægeinteressenterne en resultatbaseret overskudsandel, hvis klinikken drives som forudsat i overdragelsesaftalen.</li> </ol>

3. Det resterende overskud tilfaldt Hovedinteressenten som vederlag for at stille aktiver og rettigheder til rådighed for Tandlægeinteressentskabet.

#### Økonomisk risiko

Der var ikke foretaget indskud i interessentskabet. Tandlægeinteressenterne fik en forlods overskudsandel baseret på egne realiserede nettoomsætninger.

Køber ejede alle større driftsmidler, der stilledes til rådighed for interessentskabet mod betaling af en overskudsandel, efter Tandlægeinteressenten havde modtaget sin overskudsandel. Skatterådet fandt, at dermed svarede vederlæggelsesformen i al væsentlighed til vederlæggelsen for almindeligt privatansatte tandlæger.

#### Indflydelse

Tandlægeinteressenterne havde ansvaret for den daglige drift, og havde instruktionsbeføjelserne overfor de ansatte.

Køber havde ifølge vedtægterne mulighed for at opsig en tandlægeinteressent, der ikke opnåede den forventede omsætning eller patienttilfredshed. Det samme var tilfældet, hvis en lovregel blev ændret, således at der ikke krævedes autorisation at ejer flertallet af stemmerne i en tandlægevirksomhed. Der var derfor reelt tale om instruktionsbeføjelse fra købers side.

#### Afgørelse

Det var Skatterådets opfattelse, at spørgerne ikke kunne anses for at have reel indflydelse på de overordnede beslutninger i interessentskabet, og at spørgerne måtte anses for at være underlagt hovedinteressentens instruktionsbeføjelse.

Endelig var det Skatterådets opfattelse, at spørgernes vederlæggelse i al væsentlighed svarede til den aflønningsform, der gjaldt for almindeligt provisionslønnede tandlæger.

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

Det var således Skatterådets opfattelse, at der var en overvægt af tungtvejende forhold, der talte for, at spørgerne måtte anses for lønmodtagere og ikke selvstændigt erhvervsdrivende.

<p><b>SKM2019.410.SR</b></p>	<p>Spørger påtænkte at deltage som partner i et partnerselskab via et af ham 100 % ejet selskab. Spørger ville, via selskabet, få en ejerandel på 3,25 % af partnerselskabet.</p> <p><u>Økonomisk risiko</u></p> <p>Spørger foretog et egenkapitalindsud på xx mio. kr. (mere end 10 mio. kr.). Spørger modtog via sit selskab vederlag i en form, som blev vurderet til at have karakter af et garanteret minimumsvederlag.</p> <p><u>Indflydelse</u></p> <p>Spørger var ikke være medlem af partnerselskabets bestyrelse, men deltog i partnerselskabets direktion. Spørgers indflydelse i partnerselskabet var dog væsentligt begrænset af, at partnerselskabet primært ville være ejet og ledet af én deltager med en ejerandel på 70 pct.</p> <p><u>Afgørelse</u></p> <p>Skatterådet kunne ikke bekræfte, at spørger kunne anses for selvstændigt erhvervsdrivende ved deltagelse i partnerselskabet, hvorfor anpartsselskabet ikke kunne anses for rette indkomstmodtager af overskudsandele fra partnerselskabet.</p> <p>Der blev lagt vægt på, at den anvendte vederlagsmodel, som havde karakter af et garanteret minimumsvederlag, talte afgørende imod, at spørger kunne kvalificeres som selvstændigt erhvervsdrivende. Der blev endvidere lagt vægt på, at spørgers indflydelse i partnerselskabet var væsentligt begrænset af, at partnerselskabet primært ville være ejet og ledet af én deltager med en ejerandel på 70 %.</p>
<p><b>SKM2019.360.SR</b></p>	<p>Spørger påtænkte at oprette et partnerselskab, hvori der skulle indskydes aktiviteterne fra et anpartsselskab, som spørger ejede 100 %. Spørger ville personligt komme til at eje 10 % af partnerselskabet, mens et holdingselskab skulle eje de 90 %. Holdingselskabet ville desuden komme til at eje 100 % af det anpartsselskab, der skulle være komplementar i partnerselskabet. Spørger ville eje 100 % af anpartskapitalen i holdingselskabet.</p> <p>Det fremgik af partneraftalen, at selskabskapitalen ville udgøre nom. 400.000 kr. fordelt med 10 % til spørger og 90 % til holdingselskabet.</p> <p><u>Økonomisk risiko og indflydelse</u></p> <p>Spørger var den eneste deltager, og havde derfor den fulde økonomiske risiko og indflydelse.</p>

	<p><u>Afgørelse</u></p> <p>Skatterådet bekræftede, at spørger ville kunne anses for at være selvstændigt erhvervsdrivende vedrørende sin deltagelse i partnerselskabet.</p> <p>Skatterådet kunne også bekræfte, at henholdsvis spørger og holdingselskabet ville være rette indkomstmottagere af overskuddet fra partnerselskabet.</p> <p>Skatterådet kunne bekræfte, at den del af overskuddet, der tilgik spørger personligt, kunne vælges beskattet efter virksomhedsskatteordningen, og den del af overskuddet, der tilgik holdingselskabet ville blive beskattet som selskabsindkomst.</p>
<p><b>SKM2019.355.SR</b></p>	<p>Spørgeren påtænkte at deltage som partner i et partnerselskab, via et af ham 100 % ejet selskab. Spørger ville blive en af otte deltagere, der alle ville have en lige stor ejerandel af partnerselskabet.</p> <p>Hver deltager ejede 100 % af sit eget anpartsselskab, der havde en ejerandel i partnerselskabet.</p> <p>Hvert anpartsselskab havde ydet et ansvarligt lån på DKK xxx.xxx til partnerselskabet.</p> <p>Hvert anpartsselskab ejede desuden anparter i det selskab, der udlejede kontormaskiner, IT-udstyr mv. til partnerselskabet.</p> <p>Hvert anpartsselskab ejede desuden en lige andel af komplementarselskabet i partnerselskabet.</p> <p><u>Økonomisk risiko</u></p> <p>Spørgers selskab havde købt andele i partnerselskabet for DKK xxx.xxx, og havde desuden et ansvarligt lån på DKK xxx.xxx.</p> <p>Spørger var ikke garanteret en minimumsaflønning.</p> <p><u>Indflydelse</u></p> <p>Spørger var ikke medlem af bestyrelsen, men en af 8 deltagere med samme stemmeret på generalforsamlingen. Væsentlige beslutninger kunne alene træffes af bestyrelsen, efter de havde orienteret partnerne. Spørger havde instruktionsbeføjelser overfor ansatte, der arbejdede for spørger, og der var ikke andre, der havde instruktionsbeføjelser overfor spørger.</p> <p>I partneraftalen var nævnt en række beslutninger, f.eks. beslutning om køb og salg af fast ejendom, og beslutninger om fusion eller spaltning af</p>

	<p>selskaberne, der alene kunne træffes med tiltrædelse af 80 % af partnernes stemmer.</p> <p>Beslutninger vedrørende en række væsentlige forhold, som f.eks. væsentlige ændringer i selskabernes idegrundlag og strategi, kunne tidligst træffes 30 dage efter, at partnerne var blevet informeret. Enhver partner var berettiget til at kræve, at bestyrelsen indkaldte til en ekstraordinær generalforsamling i selskaberne med henblik på valg af ny bestyrelse. Beslutningen kunne herefter ikke træffes, før generalforsamlingen havde været afholdt.</p> <p>Vedtægterne om quorum angav, at generalforsamlingen alene kunne træffe beslutning, såfremt samtlige personlige deltagere var til stede eller repræsenteret ved fuldmagt.</p> <p><u>Afgørelse</u></p> <p>Skatterådet kunne bekræfte, at spørger ville være blevet anset for selvstændigt erhvervsdrivende, hvis han personligt havde været deltager i partnerselskabet. Der blev lagt vægt på, at han havde reel indflydelse på de overordnede beslutninger, og han havde en økonomisk risiko.</p> <p>Som følge heraf ville det være spørgers anpartsselskab, der ville blive rette indkomstmottager af andelen af resultatet fra partnerselskabet, uanset om denne blev benævnt honorar eller overskudsandel/udbytte.</p>
<p><b>SKM2019.234.SR</b></p>	<p>En deltager i et partnerselskab ønskede at overdrage sin partnerselskabsandel til et af ham 100 % ejet selskab.</p> <p>Der var mellem 20 og 25 deltagere i partnerselskabet.</p> <p>Partnerselskabsandelen var oprindeligt købt uden beregning af goodwill, og partneren ønskede at overdrage andelen til sit selskab uden beregning af goodwill.</p> <p><u>Økonomisk risiko</u></p> <p>Hver part havde en nominel værdi på xxx.xxx kr.</p> <p>Kapitalen i komplementarselskabet udgjorde nominelt xx.xxx kr., og hver part ejer nominelt x.xxx kr. anpart heri.</p> <p>Parterne var ikke forpligtet til at foretage yderligere kapitalindskud eller til at kautionere for eller på anden måde sikre opfyldelse af selskabets forpligtelser. Dog var der krav om at bidrage med ansvarlig lånekapital.</p>

	<p>Spørgers hæftelse var på xxx.xxx kr., og yderligere x.xxx.xxx kr. i ansvarlig lånekapital. Vederlæggelse ville afhænge af resultatet (over- eller underskud), og spørger var efter det oplyste ikke garanteret et minimumsvederlag.</p> <p><u>Indflydelse</u></p> <p>Spørger havde en ejerandel og stemmeandel på 3,57 %. Spørger var medlem af bestyrelsen, og parterne havde lige stor stemmeandel.</p> <p>Alle beslutninger på generalforsamlingen skulle træffes ved simpelt flertal, dog krævede en oplistet række af væsentlige beslutninger et flertal på mindst <math>\frac{3}{4}</math> af de afgivne stemmer. F.eks. optagelse eller opsigelse af parter.</p> <p><u>Afgørelse</u></p> <p>Skatterådet bekræftede, at overdragelsen af den ideelle andel af partnerselskabet til et af spørger 100 % ejet selskab kunne ske uden beregning af goodwill.</p> <p>Skatterådet kunne bekræfte, at spørger kunne anses for selvstændigt erhvervsdrivende. Der blev lagt vægt på størrelsen af hæftelsen, og at han havde reel indflydelse på de overordnede beslutninger.</p> <p>Det af ham 100 % ejede selskab kunne dermed efter overdragelsen af andelen anses for at være rette indkomstmottager vedrørende overskuddet af partnerselskabet.</p>
<p><b>SKM2019.125.SR</b></p>	<p>En advokat deltog via sit anpartsselskab i et advokatpartnerselskab.</p> <p><u>Økonomisk risiko.</u></p> <p>A ejede en sjettedel af aktierne i partnerselskabet, der havde en nominel kapital på x,x mio. kr.</p> <p>A's anpartsselskab havde erhvervet aktierne i partnerselskabet for xxx.xxx kr. og det var endvidere oplyst, at A hæftede personligt ved kaution for bankgæld og trækingsret på kassekredit tilhørende partnerselskabet.</p> <p><u>Indflydelse</u></p> <p>A var en af seks partnere med lige store ejerandele og var som partner repræsenteret i bestyrelsen i partnerselskabet, idet hver af de seks partnere var berettiget til et sæde i bestyrelsen.</p> <p><u>Afgørelse</u></p>

	<p>Det var Skatterådets opfattelse, at A, efter en samlet, konkret vurdering, ikke kunne anses for at være lønmodtager i relation til virksomheden.</p> <p>Skatterådet lagde særligt lagt vægt på, at A havde og udøvede reel indflydelse på virksomhedens overordnede beslutninger, og at denne indflydelse – blandt andet som følge af det begrænsede antal deltagere i virksomheden – var ganske betydelig. A's konkrete, økonomiske risiko måtte – set på baggrund af den begrænsede deltagerkreds og virksomhedens organisering – anses for tilstrækkelig. A's vederlæggelse var variabel og afhæng af virksomhedens overskud, og at A efter det oplyste ikke var garanteret noget vederlag ved vigende indtjening eller underskud.</p> <p>Samlet set var det Skatterådets opfattelse, at hvis A havde været personlig deltager i B ApS, ville han kunne anses for at drive selvstændigt erhvervsvirksomhed.</p> <p>Skatterådet bekræftede, at anpartsselskabet - og ikke A personligt - skulle anses for rette indkomstmottager af den overskudsandel, selskabet erhvervede fra advokatpartnerselskabet.</p>
<p><b>SKM2018.621.SR</b></p>	<p>En rådgiver ejede via sit holdingselskab et kapitalejerselskab, som via et partnerselskab, havde en andel i et andet partnerselskab, hvori der var en erhvervsmæssig virksomhed.</p> <p><u>Økonomisk risiko</u></p> <p>Spørger ejede via et partnerselskab ca. 7,35 % af aktierne i et andet partnerselskab, hvori driften var. Anskaffelsessummen for aktierne i partnerselskabet var xx mio. kr., og spørgers andel af anskaffelsessummen udgjorde ca. 22 %, dvs. 7-8 mio. kr., hvilket udgjorde spørgers økonomiske risiko.</p> <p>Spørgers vederlæggelse afhæng af egne præstationer og af overskuddet i partnerselskabet. Spørger var ikke garanteret et minimumsvederlag, hvis der i et indkomstår var realiseret et underskud i partnerselskabet.</p> <p><u>Indflydelse</u></p> <p>Spørger sad ikke i bestyrelsen eller direktionen i partnerselskabet, men havde med 7,35 % af stemmerne i partnerselskabet samme stemmeret på generalforsamlingen som de øvrige deltagere i partnerselskabet og var efter det oplyste ikke underlagt instruktionsbeføjelse fra andre partnere i partnerselskabet. Spørger havde instruktionsbeføjelse over for de ansatte i partnerselskabet.</p> <p><u>Afgørelse</u></p>

	<p>Skatterådet fandt, at det talte for, at spørger havde reel indflydelse i partnerselskabet, at spørger, med beregnet 7,35 % af stemmerne i partnerselskabet, havde samme stemmeret på generalforsamlingen som de øvrige deltagere i partnerselskabet, at spørger ikke var underlagt instruktionsbeføjelse fra andre partnere i partnerselskabet, og at spørger var tillagt instruktionsbeføjelse over de ansatte i partnerselskabet.</p> <p>Vedrørende spørgers økonomiske risiko, lagde Skatterådet vægt på, at spørger havde en økonomisk risiko svarende til 7,35 % af aktierne i partnerselskabet, hvor han indirekte havde indskudt ca. 7-8 mio. kr.</p> <p>Der blev lagt vægt på, at spørgers vederlæggelse afhang af egne præstationer og af overskuddet i partnerselskabet. Det var oplyst, at spørger ikke vil være garanteret et minimumsvederlag, såfremt der i et indkomstår var realiseret et underskud i partnerselskabet.</p> <p>Skatterådet fandt derfor, at spørger som deltager i partnerselskabet havde en reel økonomisk risiko.</p> <p>Skatterådet bekræftede, at kapitalejerselskabet var rette indkomstmodtager af den overskudsandel, selskabet erhvervede fra partnerselskabet.</p>
<p><b>SKM2018.580.SR</b></p>	<p>Spørger var kapitalejer i partnerselskabet, hvor der var 60-90 kapitalejere</p> <p><u>Økonomisk risiko</u></p> <p>Spørger havde via sit holdingselskab en hæftelse i partnerselskabet, der udgjorde i størrelsesordenen 266.000-385.000 kr., og havde yderligere indskudt i størrelsesordenen 7 til 10 mio. kr. i ansvarlig lånekapital i partnerselskabet. Spørgers vederlæggelse afhang af resultatet (over- eller underskud) i partnerselskabet, og spørger var efter det oplyste ikke garanteret et minimumsvederlag.</p> <p><u>Indflydelse</u></p> <p>Spørger havde samme stemmeret på generalforsamlingen som de øvrige kapitalejere i partnerselskabet. Spørger sad ikke i direktionen eller bestyrelsen i partnerselskabet.</p> <p><u>Afgørelse</u></p> <p>Skatterådet bekræftede, at spørgers holdingselskab var rette indkomstmodtager af det samlede vederlag fra partnerselskabet, idet spørgers aktivitet som personlig deltager i partnerselskabet måtte anses for selvstændig erhvervsvirksomhed, der med skattemæssig virkning kunne drives i selskabsform.</p>



	<p>Rådet bemærkede dog, at i det omfang, spørger i fremtiden enten forøgede eller reducerede sit ansvarlige låneforhold til partnerselskabet (for eksempel ved, at partnerselskabet helt eller delvist indfrie spørgers ansvarlige lån), ville dette kunne påvirke vurderingen af spørgers reelle økonomiske risiko.</p>
<p><b>SKM2018.579.SR</b></p>	<p>Der var tale om et partnerselskab med 60-90 kapitalejere.</p> <p><u>Økonomisk risiko</u></p> <p>Spørgers hæftelse var på 266-386.000 kr.</p> <p>Spørger opfyldte ikke de samme økonomiske kapitalkrav, som de eksisterende kapitalejere, hvis hæftelse udgjorde i størrelsesordenen 7-10 mio. kr.</p> <p><u>Indflydelse</u></p> <p>Spørger sad ikke i bestyrelsen eller i direktionen. Spørger havde samme stemmeret på generalforsamlingen som de øvrige kapitalejere. Spørger havde instruktionsbeføjelse over for de ansatte i partnerselskabet.</p> <p><u>Afgørelse</u></p> <p>Det var Skatterådets opfattelse, at spørger mest nærliggende måtte anses for lønmodtager, fordi der var en række forhold, der mest tungtvejende talte for dette resultat.</p> <p>Spørger havde desuden en aktuel økonomisk risiko, der var mindre end den økonomiske risiko (hæftelse) på 400.000 kr., som deltagerne i SKM2015.729.SR ville påtage sig.</p> <p>Spørger sad ikke i bestyrelsen eller i direktionen. Spørger havde samme stemmeret på generalforsamlingen som de øvrige kapitalejere, og han havde instruktionsbeføjelse over for de ansatte i partnerselskabet.</p> <p>Dette talte for at anse spørgers indflydelse på de overordnede beslutninger for at være begrænset, om end det talte for en vis indflydelse, at han havde samme stemmeret som de øvrige kapitalejere og instruktionsbeføjelse overfor ansatte.</p> <p>Når der blev henset til den lave økonomiske risiko og den begrænsede indflydelse, kunne spørger efter en samlet vurdering ikke anses for selvstændigt erhvervsdrivende.</p>

	<p>Det selskab, som spørger forventede at stifte i forbindelse med sin indtræden i partnerselskabet, kunne derfor ikke i skatteretlig henseende anses for rette indkomstmodtager af vederlaget fra selskabet.</p> <p>Det var dog oplyst, at spørger senest 3 år efter sin indtræden som kapitalejer, forventedes at opfylde de samme kapitalkrav som de eksisterende partnere i partnerselskabet. Det var derfor Skatterådets opfattelse, at spørger måtte anses for selvstændigt erhvervsdrivende fra det tidspunkt, hvor spørger opfyldte de samme kapitalkrav som de eksisterende kapitalejere, og derfor havde en sammenlignelig økonomisk risiko.</p>
<p><b>SKM2018.475.SR</b></p>	<p>Spørgers anpartsselskab havde købt 20 % af sælgers virksomhed og sammen havde spørgers anpartsselskab og sælger dannet et interessentskab. Herudover havde spørgers anpartsselskab købt 20 % af en virksomhed, der var drevet i et iværksætterselskab, der var ejet af samme sælger, hvorefter man også her havde dannet et interessentskab.</p> <p>Der blev samtidigt indgået interessentskabskontrakter for begge interessentskaberne, hvoraf det fremgik i begge kontrakter, at der - også samtidigt - var blevet indgået aftaler vedrørende det andet interessentskab. Alle aftalerne hang dermed sammen, således at overdragelsesaftalerne forudsatte indgåelse af begge overdragelsesaftaler og interessentskabsaftaler.</p> <p><u>Økonomisk risiko</u></p> <p>Spørger ville med købene have en ideel andel af virksomhedernes aktiver og passiver. Overskud og underskud skulle fordeles efter ejerandel. Interessenterne ejede virksomhedens aktiver (goodwill og inventar mv.) og ville derfor få andel i fremtidig værditilvækst herpå.</p> <p><u>Indflydelse</u></p> <p>Særligt væsentlige beslutninger skulle træffes af interessenterne i enighed, og spørger ansås derfor for at have indflydelse på virksomhedens overordnede drift uanset ejerandel.</p> <p><u>Afgørelse</u></p> <p>Skatterådet fandt, på baggrund af en konkret vurdering, at hvis spørger personligt havde deltaget i interessentskaberne, ville han have været anset for selvstændigt erhvervsdrivende, idet spørger måtte anses for at have en væsentlig reel indflydelse og økonomisk risiko som deltager i de to interessentskaber.</p> <p>Ved denne vurdering blev der, ud over en bedømmelse af indflydelsen og den økonomiske risiko, lagt vægt på, at interessentskabernes overskud, når</p>

	<p>interessenternes arbejdsvederlag var fratrukket, blev fordelt efter ejerandele, og at interessenterne var ejere af virksomhedens aktiver (goodwill, inventar mv.), således at fremtidig værditilvækst i virksomheden tilfaldt interessenterne. Desuden blev der ved den konkrete vurdering lagt vægt på, at spørger havde etableret sig i egne lokaler, og at arbejdet helt eller delvis blev udøvet herfra, jf. kriterie K i punkt. 3.1.1.2. i cirkulære nr. 129 af 4. juli 1994.</p> <p>På den baggrund kunne virksomheden drives i selskabsform, og derfor blev spørgers anpartsselskabet anset for rette indkomstmottager af resultaterne fra interessentskaberne.</p>
<p><b>SKM2018.248.SR</b></p>	<p>A var 1 af 8 konsulenter tilknyttet kommanditselskabet. Kommanditselskabet havde indgået en konsulent aftale med et eksternt selskab. Konsulenterne rådgav danske virksomheder og organisationer om køb, administration og brug af det eksterne selskabs produkter. Det var en forudsætning for at blive konsulent, at man kunne dokumentere et højt fagligt niveau og et indgående kendskab til det eksterne selskabs produkter.</p> <p>Komplementaren havde en nominel anpartskapital på 90.000 kr. Anpartskapitalen var ejet af 4 holdingselskaber, der hver var ejet af en konsulent.</p> <p>Der var indgået særskilte samarbejdsaftaler mellem kommanditselskabet og de 8 selvstændige konsulenter. Af samarbejdsaftalen fremgik, at kommanditselskabet alene fungerede som administrationselskab. Herunder ydede selskabet administrativ bistand og stillede kontorfaciliteter og til rådighed for konsulenterne.</p> <p><u>Økonomisk risiko</u></p> <p>Spørger havde en ejerandel på 4,17 % svarende til 600 kr.</p> <p>Spørger afholdt selv en række væsentlige erhvervsomkostninger i forbindelse med arbejdets udførelse.</p> <p>Spørger oppebar 75 % af de provisionsindtægter, der kunne henføres til egne kunder. De resterende 25 % gik til kommanditselskabet til dækning af fællesomkostninger. Spørgers vederlag afhang af således fuldstændigt af egne præstationer, og heraf afholdt han så selv væsentlige omkostninger til arbejdets udførelse.</p> <p>Spørger var ikke underlagt instruktionsbeføjelser og var ikke garanteret et minimumsvederlag.</p> <p><u>Indflydelse</u></p>

Ejerandelene og stemmerettigheder i kommanditselskabet fulgtes ad.

Med 66,67 pct. af stemmerne udøvede komplementaren bestemmende indflydelse over kommanditselskabet. Spørger var ikke medejer af komplementaren. Spørger havde derfor en reduceret stemmeret i forhold til de deltagere, der også ejede en del af komplementaren.

En række konkrete omstændigheder gjorde dog, at spørger havde en reel indflydelse i virksomheden alligevel, herunder at kommanditselskabet alene skulle fungere som et administrationsselskab, der dannede rammen om 8 selvstændige virksomheder. Kommanditselskabet skulle alene yde administrativ bistand og kontorfaciliteter for de 8 konsulenter.

#### Afgørelse

Skatterådet fandt, at A som deltager i kommanditselskabet kunne anses for selvstændigt erhvervsdrivende. Skatterådets afgørelse var baseret på en samlet, konkret vurdering af en række momenter i forhold til de kriterier, som er fremhævet i forarbejderne til ligningslovens § 4.

Skatterådet lagde ved vurderingen blandt andet vægt på, at

- A ikke var underlagt andres instruktionsbeføjelser.
- A kunne medtage egne kunder ved eventuel opsigelse af samarbejdet, uden at A skulle vederlægge de øvrige selskabsdeltagere for det.
- A selv afholdt en række erhvervsomkostninger.
- A's vederlæggelse afhang af A's egne præstationer.

Det var på denne baggrund Skatterådets opfattelse, at A havde en reel indflydelse og økonomisk risiko som deltager i det skattemæssigt transparente selskab, og at A derfor måtte anses som selvstændigt erhvervsdrivende.