

Offentliggjort d. 8. marts 2017

Partnerselskaber – er deltagerne selvstændig erhvervsdrivende ©

*Af advokat (L) Bodil Christiansen og
advokat (H), cand. merc. (R) Tommy V. Christiansen*

www.v.dk

Partnerselskabet er hyppigt anvendt i de liberale erhverv. Selskabsformen forener på mange måder det bedste fra to verdener: Deltagerne kan lade sig beskatte efter de gunstige skatteregler for selvstændigt erhvervsdrivende. Samtidig nyder deltagerne godt af selskabets fordele - herunder og måske i første række det begrænsede personlige ansvar ved virksomhedsdrift i selskabsform.

Men nu er Skatteministeriet på vej med et lovforslag om, at personer med mindre andele i partnerselskaber i visse tilfælde skattemæssigt ikke vil blive anerkendt som selvstændig erhvervsdrivende. I stedet skal disse partnere beskattes som lønmodtagere.

Selvstændig erhvervmæssig virksomhed eller lønmodtagere

Afgrænsningen mellem på den ene side lønmodtagere og på den anden side selvstændige erhvervsdrivende har gennem tiden givet anledning til mange skattesager.

Ved vurderingen af, om der er tale om lønindkomst eller indkomst fra selvstændig erhvervmæssig virksomhed, lægges vægt på en række forskellige forhold. Herunder bl.a., om indkomstmodtageren er underlagt en arbejdsgivers instruktionsbeføjelse, om indkomstmodtageren selv skal afholde udgifter forbundet med arbejdets udførelse, og om indkomstmodtageren kun har én eller få arbejdsgivere eller omvendt mange hvervgivere.

Offentliggjort d. 8. marts 2017

Det er ofte set, at lønmodtagere prøver at iklæde sig formen af selvstændige erhvervsdrivende.

Skat har på sin side - bl.a. af kontrolmæssige hensyn - anlagt nok ret vidtgående synspunkter om, hvornår der er tale om lønmodtagere og altså ikke selvstændige erhvervsdrivende. Det har eksempelvis konsulenter, der lever af bestyrelsesarbejde, fået at mærke.

En lønansat i eksempelvis et erhvervsdrivende interessentskab kunne måske lade sig friste til at blive partner i interessentskabet. Det vil som udgangspunkt indebære, at vedkommende vil overgå fra at være lønmodtager til at blive selvstændige erhvervsdrivende. Dette uanset at kontraktvilkårene for den nye partner måske i realiteten ikke gør den store forskel i henseende til aflønning/overskud og indflydelse i interessentskabet. Hertil kommer den nok i praksis væsentligste sten på vejen, nemlig at den nye partner samtidig påtager sig en hæftelse for hele interessentskabets gæld. Denne hæftelse begrænser selvsagt udbredelsen af sådanne konstruktioner.

Er der derimod tale et partnerselskab (kommanditaktieselskab), hæfter den enkelte deltager kun med sit indskud, og deltageren sætter altså ikke sin private formue på højkant.

Partnerselskaber er transparente, dvs. at Skat "ser gennem" selskabskonstruktionen, således at indtægter og udgifter i partnerselskabet henføres til de personer, der ejer partnerselskabet. Beskatningen foretages således efter samme regler som for et interessentskab eller en personligt ejet virksomhed. Den afgørende forskel er altså, at ejerkredsen ikke hæfter personligt for hele partnerselskabets gæld, men kun med sit indskud.

Partnerselskabsmodellen inviterer følgelig til, at personer, der i realiteten nærmest har status af lønmodtagere, kan indtræde som medejere, men eksempelvis på vilkår, som ikke påvirker indtjeningen fra og indflydelsen i partnerselskabet nævneværdigt. Nettovirksomheden er, at den ny partner ikke beskattes som lønmodtager, men efter reglerne for selvstændige erhvervsdrivende.

Offentliggjort d. 8. marts 2017

Skatterådets afgørelse fra 2015

SKAT traf i 2015 afgørelse i en sådan sag, hvor der var rejst spørgsmål om, hvorvidt nye medejere i et partnerselskab i virkeligheden var lønmodtagere, eller om de var selvstændige erhvervsdrivende.

Den konkrete sag drejede sig om et partnerselskab med et større antal ejere, der alle arbejdede i selskabet, og som hver især ejede en aktie i selskabet.

Selskabet påtænkte nu at foretage en ”tilpasning af ejerstrukturen”, således at ejerkredsen blev udvidet med et tilsvarende antal yderligere ejere med ejerandele på blot 1/10 af de hidtidige ejeres ejerandele. Tanken var herefter, at de nye medejere sidenhen havde mulighed for at overgå en til fuld ejerandel.

De nye medejere skulle i den nye ejerstruktur alle deltage i driften på lige fod med de hidtidige ejere, men kravene til en kapitalejer med en ejerandel på 1/10 til værdiskabelse og deltagelse som kapitalejer i risiko/afkastmodellen ville ikke være på helt samme høje niveau, som blev krævet af en kapitalejer med en fuld ejerandel. Endvidere fik de nye ejere ikke samme indflydelse på visse beslutninger som de hidtidige ejere.

Partnerselskabet anmodede på denne baggrund Skat om et bindende svar på, om de nye kapitalejere med ejerandele på blot 1/10 af en ”fuld ejerandel” kunne anses som selvstændig erhvervsdrivende i skatteretlig forstand, herunder med mulighed for at anvende virksomhedsskatteordningen.

På grundlag af en samlet, konkret vurdering nåede Skatterådet i denne sag frem til, at en ny kapitalejer - efter erhvervelse af en sådan begrænset ejerandel samt efter at have tiltrådt ejeraftalen mellem de hidtidige kapitalejere - kunne anses som selvstændig erhvervsdrivende for så vidt angik indtægter fra partnerselskabet.

Ud fra bredere, samfundsmæssige betragtninger var Skatterådet dog tydeligvis ikke tilfreds med denne retsstilling.

Offentliggjort d. 8. marts 2017

Skatterådet henvendte sig derfor efterfølgende til Skatteministeriet for at gøre opmærksom på sagens perspektiver, dvs. mulighederne for at overgå fra lønmodtagerstatus til status som erhvervsdrivende, selv om grundlæggende skatteretlige krav for at acceptere en aktivitet som en selvstændig virksomhed ikke var opfyldt. Skatterådet forudså med andre ord, at denne model ville vinde udbredelse.

Lovudkast i høring

Regeringen har nu ved offentliggørelse af et lovudkast varslet en stramning af mulighederne for at anvende de skattemæssigt gunstige regler i tilfælde, hvor en medarbejder - som det siges i lovudkastet - erhverver blot en minimal andel af kapitalen i det partnerselskab, hvori de er ansat.

De foreslåede regler i lovudkastet har til formål at sikre, at en lønmodtager, der er ansat i et skattemæssigt transparent selskab, f.eks. et partner- eller kommanditselskab, og som erhverver en andel af selskabet, ikke blot som følge af selve erhvervelsen af ejerandelen anses for at drive selvstændig erhvervsvirksomhed.

Som det fremgår af lovudkastet, foreslås det således, at de almindelige kriterier for at blive anset for selvstændigt erhvervsdrivende i skattemæssig henseende skal være afgørende, uanset at den pågældende har erhvervet en andel i et transparent selskab.

Ifølge lovudkastet skal der således foretages samme skatteretlige vurdering af deltagere i skattemæssigt transparente selskaber og personer, der driver enkeltmandsvirksomhed, for så vidt angår vurderingen af, om der reelt er tale om skatteretlig selvstændig erhvervsvirksomhed. Med andre ord skal der foretages samme skatteretlige vurdering uanset valg af organisationsform.

Kun hvis deltageren - udover at være blevet medejer i partnerselskabet - også opfylder de almindelige skatteretlige krav for at kunne anses som selvstændigt erhvervsdrivende, vil deltageren have mulighed for at anvende de skattevilkår, der er udformet til og gælder for virksomhed, som drives af selvstændigt erhvervsdrivende. Disse vilkår omfatter f.eks. adgangen til at benytte virksomhedsordningen og dermed til at kunne foretage

Offentliggjort d. 8. marts 2017

indkomstudjævning med henblik på konsolidering. Og kun hvis disse krav er opfyldt, undgår selskabet pligten til at indeholde A-skat af aflønningen.

Denne vurdering skal efter lovudkastet foretages for deltagere i alle skattemæssigt transparente selskaber, og herunder altså ikke blot partnerselskaber, men også for andre kommanditselskaber end partnerselskaber samt interessentskaber.

Selve problemstillingen om vurdering af en persons status som lønmodtager henholdsvis erhvervsdrivende er velkendt. Men det er en nydannelse i dansk skatteret, at der skal foretages en sådan vurdering af den enkelte deltager i et transparent selskab. Og lovudkastet indeholder ikke nogen klar afgrænsning af, hvornår en selskabsdeltager er ”på den forkerte side”, og indtægten må kvalificeres som lønindkomst.

Således som lovudkastet er formuleret, vil selv personer med større andele i partnerselskabet kunne blive rubriceret som lønmodtagere, hvis de almindelige krav for at anerkende en person som selvstændige erhvervsdrivende ikke er opfyldt.

Dog må det antages, at navnlig personer med relativt mindre del af selskabet er i farezonen, hvorimod den absolutte andel nok ikke spiller en rolle i denne sammenhæng. Ejer den pågældende f.eks. en andel på 1 pct., medens de resterende 99 pct. er fordelt på få, øvrige ejere, er vedkommende formentlig i farezonen. Er der derimod 99 øvrige partnere, eksempelvis i et liberalt samvirke med 100 deltagere, der hver har en ejerandel på 1 pct., er der tale om en lille andel, men en relativ behørig stor andel.

Det ses vistnok ikke sjældent ved optagelse af unge partnere indenfor liberale erhverv, at de nye partneres andele, såvel i relation til ejerandele som overskudsandel samt kompetence i henseende til væsentlige beslutninger vedrørende virksomhedens drift og organisation, er begrænset fra begyndelsen, men udvides successivt. Men netop sådanne forhold kan medføre, at indtægten ikke anerkendes som indkomst fra selvstændig erhvervsmæssig virksomhed.

Formentlig vil reglen nok særligt ramme personer, hvor medejerskab ikke forudsætter en given anerkendt uddannelse. Eksempelvis vil reglen næppe omfatte personer, hvis delta-

Offentliggjort d. 8. marts 2017

gelse som medejer forudsætter en uddannelse som læge, landinspektør, advokat, revisor mv., hvor der er en vis tradition for, at nye partnere optages på vilkår, der ikke eller for en given periode ikke svarer til de hidtidige partners vilkår. Eller hvis en virksomhed konkret kan påvise, at de aktuelle vilkår også tidligere har været anvendt i forbindelse med optagelse af nye partnere, der efterfølgende er avanceret i systemet.

Lønmodtager – hvad så?

Erhverver en medarbejder en ejerandel i et skattemæssigt transparent selskab, uden dermed at skifte status til selvstændig erhvervsdrivende, skal medarbejderen ifølge lovudkastet fortsat beskattes af sin løn som A-indkomst.

Selve afkastet af investeringen vil derimod blive beskattet som netop afkast. Hvorledes selve beskatningen nærmere skal foretages, vil efter lovudkastet afhænge af den skattemæssige kvalifikation af afkastet. I lovudkastet er tilkendegivet, at afkastet efter Skatteministeriets opfattelse som udgangspunkt skal kvalificeres som arbejdsmarkedsbidragspligtig personlig indkomst, medmindre afkastet anses som kapitalindkomst.

Eksisterende deltagere i transparente selskaber, der efter en nærmere vurdering nu ikke længere kan anses som selvstændig erhvervsdrivende, og derfor ikke længere kan anvende virksomhedsskatteordningen, må som udgangspunkt imødeses beskatning af opsparat overskud (ophørsbeskatning).

Lovudkastet efterlader en række spørgsmål ubesvarede, herunder spørgsmålet om den skattemæssige stilling i tilfælde, hvor deltageren fortsat ejer en andel i partnerselskabet, men ikke længere kan anses som selvstændig erhvervsdrivende skattemæssigt og dermed eksempelvis ikke har adgang til at foretage fradrag for andele af driftsomkostninger, herunder afskrivninger på inventar og driftsmidler m.v., som den pågældende ejer en andel af. Eller det mere nærliggende, at disse indtægter og udgifter fortsat henføres til den pågældende, men nu blot ikke betragtes som indtægt ved selvstændig erhvervsdrivende virksomhed, hvorefter fradrag eksempelvis i form af afskrivninger reduceres til ligningsmæssige fradrag med reduceret fradragsværdi.

Offentliggjort d. 8. marts 2017

Ikrafttræden

Det er efter lovudkastet tanken, at de nye regler skal træde i kraft fra 1. juli 2017 med virkning for indkomstår, der påbegyndes den 1. juli 2017 eller senere.

Som lovudkastet og udtalelserne heri er udformet, er det videre tanken, at de nye regler skal omfatte også eksisterende retsforhold, jf. ovenfor.

— o —