Offentliggjort d. 7. februar 2012

07.02.2012 TC/BD
jr. nr. 6.11/12-06

Partnerselskab – advokatfirma – p/s andele ejet af personer og selskaber – beskatning af udbetalinger fra partnerselskabet - SKM2012.42.SR ©

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

Partnerselskaber er omfattet af begrebet aktieselskaber og dermed af selskabsloven. Et partnerselskab (kommanditaktieselskab) er i lovens § 5, nr. 21 defineret som *"Et kommanditselskab, jf. § 2, stk. 2, i lov om visse erhvervsdrivende virksomheder, hvor kommanditisterne i selskabet har indskudt en bestemt kapital, som er fordelt på aktier, jf. kapitel 21."* Af lovens kap. 21 fremgår i første række, at selskabslovens regler om aktieselskaber med de fornødne tilpasninger finder anvendelse på partnerselskaber.

I *skatteretlig sammenhæng* anses partnerselskabet som et *personselskab*, dvs. som en transparent enhed, og indkomsten i disse selskaber beskattes følgelig hos ejerne af partnerselskabet, uanset om ejeren er en fysisk eller juridisk person.

For virksomheder indenfor de liberale erhverv, herunder advokat-, revisions- og konsulentvirksomheder, kan partnerselskabet i mange tilfælde være en attraktiv organisationsform, navnlig ud fra ansvarssynspunkter.

Den enkelte selskabsdeltagers andel af indkomst optjent i partnerselskabet vil i disse tilfælde typisk være snævert knyttet til indehaverens arbejdsindsats og bidrag til indtjeningen i partnerselskabet. Ejer den enkelte selskabsdeltager sin andel af partnerselskabet i personligt regi, overføres indehaverens andel af overskuddet i partnerselskabet i konsekvens af transparensprincippet fuldt ud til beskatning hos vedkommende indehaver, der kan anvende virksomhedsordningen ved beskatningen af overskuddet.

Offentliggjort d. 7. februar 2012

Det anerkendes videre, at den enkelte selskabsdeltager kan eje sin andel af partnerselskabet gennem et kapitalselskab med den virkning, at partnerselskabsdeltagerens andel af overskuddet overføres til beskatning hos kapitalselskabet. Princippet om *rette indkomstmodtager* er således ikke til hinder for, at selskabsdeltagerens indkomst fra partnerselskabet henføres til beskatning i kapitalselskabet. Som modifikation hertil afviste Skatterådet i SKM2009.829.SR for så vidt angik en rådgivningsvirksomhed organiseret i et anpartsselskab, at et fast, kvartalsvist udbetalt honorar fra anpartsselskabet kunne henføres til to selskabsaktionærer, og fandt, at de faste honorarer i stedet måtte henføres til de to respektive personlige ejere af kapitalselskaberne. Synspunktet var, at der ikke sås at foreligge en forretningsmæssig begrundelse for, at hvert af de to kapitalselskaber i en ubegrænset periode foretog kvartalsvis fakturering af et fast beløb til anpartsselskabet, uanset omfanget af leverede rådgivningsydelser til anpartsselskabet. Der var derimod ikke noget til hinder for, at de to kapitalselskaber ansås for rette indkomstmodtagere af en såkaldt bonus samt af udbytte udbetalt fra anpartsselskabet. Disse synspunkter er siden lagt til grund i bl.a. SKM2010.431.SR om etablering af partnerselskab.

Det er endvidere anerkendt i praksis, jf. SKM2010.755.SR, for så vidt angik overskud fra et interessentskab, hvor resultatfordelingen i interessentskabet var ”performance-afhængig”, at der kunne ske fordeling af den enkelte interessents *samlede andel af overskuddet* fra interessentskabet mellem *på den ene side* løn ifølge en ansættelsesaftale mellem den enkelte indehaver og interessentskabet, hvilken løn skulle beskattes hos indehaveren, og *på den anden side* overskudsandel, som blev udloddet til indehaverens driftsselskab. Skatterådet anså således hver enkelt indehaver som rette indkomstmodtager i forhold til den del af det samlede overskud, som i henhold til den individuelle lønaftale udbetaltes som løn, og anså videre de respektive ejerselskaber som rette indkomstmodtager af den resterende del af overskuddet, som ikke udbetales som løn direkte til den enkelte indehaver.

Sagen afgjort ved Skatterådets bindende svar ref. SKM2011.155.SR drejede sig om omdannelse af en advokatvirksomhed i interessentskabsform til et partnerselskab. Interessentskabet havde her hidtil udbetalt den enkelte interessents (partners) overskudsandel, *dels* som en fast løn på 700.000 kr. årligt, der blev udbetalt månedligt med indeholdelse af A-skat, *dels* som en overskudsandel opgjort til et fast beløb, der blev udbetalt til de

Offentliggjort d. 7. februar 2012

enkelte partneres kapitalselskaber, og *dels* som en eventuelt overskydende overskudsandel benævnt tantieme, der blev udbetalt som løn. Samtlige interessentskabsandele var ejet af kapitalselskaber, og fremgangsmåden med en løbende udbetaling af en løn som A-indkomst var valgt af praktiske grunde med henblik på at undgå, at samtlige kapitalselskaber (interessenterne) skulle oprettes som arbejdsgivere. Interessentskabet forespurgte nu til, om den enkelte interessents overskudsandel efter I/S-kontrakten i sin helhed kunne henføres til interessenten, uanset om overskuddet blev betalt til den enkelte partner personligt eller til et selskab tilhørende vedkommende partner. Endvidere forespurgtes til, om en tilsvarende udbetaling kunne foretages efter omdannelse til et partnerselskab. Begge spørgsmål blev besvaret bekræftende af Skatterådet.

I forbindelse med advokatfirmaets omdannelse til partnerselskab ønskede advokatfirmaet Skatterådets stillingtagen til *flere yderligere* spørgsmål, jf. nu SKM2012.42.SR. Strukturen i partnerselskabet kunne være udformet, enten *således*, at en partner i advokatvirksomheden i personligt regi ejede andele i partnerselskabet, *således*, at den enkelte partner ejede sine andele i partnerselskabet fuldt ud gennem sit eget kapitalselskab, eller *således* at en partners andele i partnerselskabet var fordelt mellem på den ene side partneren personligt og på den anden side et partneren tilhørende kapitalselskab.

Advokatfirmaet ønskede nu *for det første* Skatterådets bekræftelse på, at den løbende vederlæggelse til Advokatfirmaets partnere personligt kunne beskattes som løn for partnerne personligt, hvis den personlige partner ikke var direkte kapitalejer i partnerselskabet.

Skatterådet lagde her til grund for besvarelsen, at advokatfirmaet ønskede at overføre den mulighed for fordeling af bruttooverskuddet på henholdsvis løn, tantieme og I/S-overskudsandel, som fremgik af den tidligere sag ref. i SKM2011.155.SR.

Skatterådet meddelte for det første, at man ikke kunne tage stilling til, om udbetaling af overskud a-conto fra et partnerselskab var i overensstemmelse med de selskabsretlige regler, og henviste derfor til selskabsmyndighederne herom.

Offentliggjort d. 7. februar 2012

For den *skatteretlige stillingtagen* lagde Skatterådet dernæst til grund, at den løbende vederlæggelse af partnerne reelt ikke var løn, men forudbetalte overskudsandele. På denne baggrund kunne Skatterådet ud fra det foreliggende kontraktgrundlag *ikke bekræfte*, at den løbende vederlæggelse til de i partnerselskabet beskæftigede partnere personligt ville blive beskattet som løn for partnerne personligt, hvis (*burde nok være: "uanset")* den personlige partner ikke var direkte kapitalejer i partnerselskabet. Spørgsmålet blev derfor besvaret benægtende.

Advokatfirmaet ønskede *for det andet* en bekræftelse på, at hvis den personlige partner var direkte kapitalejer i partnerselskabet, skulle løbende udbetalt vederlag beskattes som overskud, og at der i dette tilfælde ikke skulle indeholdes A-skat.

Skatterådet oplyste her, at for så vidt den pågældende partner ejede sin andel i partnerselskabet fuldt ud, dvs. at der ikke forelå et "mellemliggende" selskab, skulle løbende udbetalt vederlag beskattes som overskud af virksomhed, og der skulle ikke indeholdes kildeskat.

For den situation, hvor den pågældende indehaver *både* var direkte kapitalejer i partnerselskabet *og* ejede andele af partnerselskabet gennem sit kapitalselskab, var forholdet mere kompliceret, idet en udbetaling af en "fast" overskudsandel til partneren ville involvere en skævdeling i forhold til den ejerandel af partnerselskabet, som samme partner havde gennem sit kapitalselskab. De skattemæssige konsekvenser ved en sådan skævdeling i en situation, hvor der ikke var interessemodsætninger mellem henholdsvis partneren personligt og det ham tilhørende kapitalselskab, skulle efter Skatterådets opfattelse foretages efter principperne om rette indkomstmodtager på baggrund af kontrakterne mellem henholdsvis partneren personligt og det ham tilhørende kapitalselskab. Da Skatterådet ikke havde kendskab til dette kontraktsgrundlag, fandt Skatterådet ikke at kunne tage stilling til, hvordan den interne fordeling af indkomst mellem partneren og det ham tilhørende selskab skulle foretages, eller om indkomsten skulle kvalificeres som løn eller overskud af virksomhed.

Advokatfirmaet ønskede endelig Skatterådets bekræftelse på, at i en situation, hvor den pågældende indehaver både var direkte kapitalejer i partnerselskabet og ejede andele af

Offentliggjort d. 7. februar 2012

partnerselskabet gennem sit kapitalselskab, skulle resterende overskudsandele fordeles forholdsmæssigt mellem den pågældende partner og det ham tilhørende selskab. Med samme begrundelse som ovenfor – nemlig at Skatterådet ikke var bekendt med kontraktsgrundlaget mellem partneren og det ham tilhørende kapitalselskab – fandt Skatterådet ikke at kunne tage stilling til denne fordeling.

Skatterådets afgørelse afdækker nogle af de både principielle og praktiske vanskeligheder omkring overgang fra interessentskab til partnerselskab. Samtidig peges på en kollision mellem de skatteretlige henholdsvis de selskabsretlige regler: Udbetaling af månedlige á-conto beløb til den fysiske partner, der præsterer en løbende arbejdsindsats, har skatteretlig ikke karakter af løn. Omvendt må disse á contobetalinger selskabsretligt kvalificeres som løn og ikke á-conto udlodninger. I modsat fald skulle der løbende afholdes en generalforsamling med beslutning om á-contoudlodning, hvilket krav næppe ville blive overholdt i praksis.

Afgørelsen viser også, at der i et ellers skatteliberalt miljø for fordeling af indkomst mellem den personlige partner og det ham tilhørende kapitalselskab er grænser for den skatteretlige aftalefrihed.

——— o ———

Bodil Christiansen
Advokat (L)

Tommy V. Christiansen
Advokat (H), cand. merc (R)

Tlf. 70 150 800
Mob. 40 100 800

tommy@v.dk
www.v.dk