

Offentliggjort d. 4. december 2021 på Vidensportalen V.dk

## **Ny afgørelse om beskatning af personer, der deltager i partnerselskaber, interessentskaber og kommanditselskaber<sup>©</sup>**

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

Selskabsdeltagere i transparente selskaber, dvs. partnerselskaber, interessentskaber og kommanditselskaber mv., har siden 2017 været omfattet af særlige skatteregler og skattepraksis herom. En praksis, der måske er lempet senest med en afgørelse fra Landskatteretten fra 24. september 2021.

### **Valg af selskabsform**

Med valg af selskabsform fastlægges de juridiske rammer for drift af en erhvervsvirksomhed. Ved valget indgår en række faktorer, hvor de to nok mest fremtrædende er selskabsdeltagerens hæftelse og de skattemæssige forhold.

Tidligere førte den begrænsede hæftelse ofte frem til valg af et aktie- eller anpartsselskab, hvor selskabsdeltageren (aktionæren) kun hæftede med sit indskud. Ulempen ved aktieselskabsformen var, at denne konstruktion ofte ikke blot var mindre attraktiv skattemæssigt. Undertiden kunne konstruktionen også medføre en ekstrem skattebyrde, eksempelvis beskatning 3 gange af samme indkomst, kaldet trippelbeskatning. Og senest ved skattereglerne om aktionærlån, som i praksis kan udløse en massiv beskatning, hvis der opstår givne fejl i den løbende mellemregning mellem aktionær og selskab, selv om der netto i løbet af året ikke er hævet noget som helst fra selskabet. Begge emner vil blive omtalt i det kommende år.

Offentliggjort d. 4. december 2021 på Vidensportalen V.dk

### Transparente selskaber som et alternativ

Ikke uventet har erhvervsdrivende søgt efter selskabskonstruktioner, som favner ”det bedste fra to verdener”; begrænset hæftelse og skattemæssigt optimale.

På denne baggrund har kommanditselskaber og nok særligt partnerselskaber - en afart af kommanditselskaber - vundet indpas i de senere år. Og nok særligt indenfor de liberale erhverv.

Et transparent selskab er karakteriseret ved, at selskabet er en selvstændig juridisk enhed, samtidig med, at driftsresultatet skal beskattes hos ejerkredsen. Transparente selskaber omfatter bl.a. partnerselskaber, kommanditselskaber og interessentskaber.

For disse selskaber gælder det, at de i skatteretlig henseende ikke eksisterer - deraf betegnelsen ”transparente”, dvs. gennemsigtige. Det indebærer, at en selskabsdeltagers andel af driftsresultatet skal beskattes hos selskabsdeltageren – og ikke i det transparente selskab. Samtidig er selskabsdeltagernes hæftelse begrænset, når der er tale om eksempelvis partnerselskaber.

### Skærpet beskatning af deltagere i transparente selskaber

Folketinget vedtog i 2017 en særlig bestemmelse, ligningslovens § 4, med det formål at skærpe hidtidig skattepraksis for beskatning af fysiske personer, der deltager i transparente selskaber.

Baggrunden for denne lovændring var følgende:

I 2015 rettede Skatterådet henvendelse til skatteministeren med opfordring til at imødegå en udfordring i skattelovgivningen. Det anføres bl.a. i skrivelsen: ”Udfordringen består således i, at man som deltager i f.eks. et såkaldt partnerselskab - ved at erhverve selv en meget lille andel i form af en aktie i partnerselskabet - kan blive behandlet som selvstændigt erhvervsdrivende, men uden at man bærer en reel økonomisk risiko og uden reelt at have større indflydelse end en lønmodtager.<sup>(1)</sup>

## Offentliggjort d. 4. december 2021 på Vidensportalen V.dk

Bestemmelsen fik følgende ordlyd:

*”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.”*

Lovbestemmelsens ordlyd giver ingen vejledning om bestemmelsens anvendelsesområde. Derimod er lovmotiverne righoldige, men ikke altid i harmoni med de underliggende selskabsretlige regler, herunder særligt vedrørende interessentskaber jf. artiklen ”Når deltager i transparente selskaber sætter sig selv på aktier”, samt nedenfor.

Af lovforslaget om særreglen fremgår bl.a., at: *”Lovforslaget vil kun omfatte de personer, der efter de almindelige kriterier (fremhævet her) skattemæssigt ikke kan kvalificeres som selvstændigt erhvervsdrivende.”*<sup>(2)</sup> Og videre: *... svarende til den vurdering, der også foretages i forhold til andre selvstændigt erhvervsdrivende (her fremhævet)”*<sup>(3)</sup>

Bedømmelsesgrundlaget er imidlertid trods disse motivudtalelser ikke det ”almindelige kriterium”, da dette kriterium stort set undtagelsesfrit bl.a. knytter sig til selve aktiviteten, eksempelvis omsætningens størrelse, kontinuitet, driftsresultat m.v. Det skyldes, at begrebet selvstændig erhvervsmæssig virksomhed i første række forudsætter en bedømmelse af, hvorvidt der i det hele taget er tale om ”erhvervsmæssig virksomhed”. Særligt det så-

---

<sup>1</sup> Skatterådet traf i 2015 afgørelsen ref. i SKM2015.729 SR (TfS 2015, 952 SR) vedrørende et partnerselskab i revisionsbranchen, der havde en eksisterende kapitalejerkreds på ca. 100 ejere. De eksisterende ejere havde hver en aktie på 4 mio. kr. i partnerselskabet.

Spørgsmålet i sagen var, hvorvidt det næste ledelseslag omfattende ca. 120 hidtil ansatte - såkaldte ”lønpartnere” - ved at erhverve en aktie til en værdi af 400.000 kr. svarende til 1/120 del af partnerselskabet og med tilsvarende (reduceret) stemmeret, fremover kunne betragtes som selvstændigt erhvervsdrivende.

Skatterådet nåede i overensstemmelse med praksis frem til, at de pågældende fremover ville kunne anvende de for selvstændige erhvervsdrivende gunstige skatteregler, selv om de pågældende medarbejdere i realiteten bl.a. ikke løb nogen synderlig økonomisk risiko, hvilket ellers er kendetegnede for personer, der driver selvstændig erhvervsvirksomhed.

Afgørelsen gav Skatterådet anledning til en henvendelse til skatteministeren ved ovennævnte brev af den 22. september 2015 med opfordring til at imødegå denne udfordring ved ændring af lovgivningen

<sup>2)</sup> Skatteministeriets høringssvar til Dansk Erhverv (L194 - Bilag 1).

<sup>3)</sup> Jf. skatteministerens svar til Danske Advokater, DI og FSR - danske revisorer (Skatteudvalget 2016-17, L 194, svar på spørgsmål 5).

Offentliggjort d. 4. december 2021 på Vidensportalen V.dk

kaldte *intensitetskriterium* og *rentabilitetskriterium* spiller her en central rolle.

Netop disse kriterier indgår kun med beskeden vægt, når det drejer sig om afgrænsningen mellem på den ene side ”selvstændige erhvervsdrivende” og på den anden side ”lønmodtagere” i relation til ligningslovens § 4.

Af lovmotiverne til bestemmelsen fremgår således, at selskabet som sådant ofte vil være erhvervsdrivende. Det er derfor selskabsdeltagerens forhold, der er i centrum og da knyttet til momenterne ”økonomisk risiko”, herunder om selskabsdeltageren modtager et minimumsvederlag, og selskabsdeltagerens ”indflydelse” i selskabet.

### En afgørelse fra Skatterådet

En af de første afgørelser på området, som Skatterådet traf d. 25. juni 2019<sup>(4)</sup>, vedrørte to tandlæger, der via et interessentskab indgik i et kædesamarbejde. I denne sag nåede Skatterådet frem til, at de to tandlæger i skattemæssig henseende måtte anses som lønmodtagere.

Skatterådets afgørelse blev indbragt for Landsskatteretten, som den 24. september 2021<sup>(5)</sup> nåede frem til, at tandlægerne skatteretligt var selvstændige erhvervsdrivende, og da med nogle præmisser, der peger i retning af et mere snævert område for ligningslovens § 4, således at forstå, at bestemmelsen med denne afgørelse rammer mindre bredt.

### Nærmere om sagen

Sagen drejede sig som nævnt om to tandlæger, i det følgende kaldet A og B, der drev virksomhed i et interessentskab.

---

<sup>4)</sup> SKM2019.462.SR.

<sup>5)</sup> Afgørelsesdatabasen, Jr. nr. 19-0061600.

**Offentliggjort d. 4. december 2021 på Vidensportalen V.dk**

De to tandlæger indtrådte på et tidspunkt i en kæde af tandlægeinteressentskaber. Kædesamarbejdet var organiseret således, at et holdingselskab ejede ét eller flere kædeselskaber, benævnt kædeinteressenten.

Ved indtræden i kæden solgte de to tandlæger deres hidtidige virksomhed, herunder fysiske og immaterielle aktiver, til kæden. En del af denne salgssum blev indskudt i holdingselskabet. Samtidig blev oprettet et nyt interessentskab, i hvilket A og B deltog med 51 pct., mens kædeinteressenten deltog med 49 pct. Dette interessentskab lejede herefter driftsmidler mv. af et selskab i kæden.

Af den omfattende interessentskabskontrakt mellem de to tandlæger og kædeinteressenten fremgik, meget summarisk gengivet, bl.a. følgende:

1. Parterne havde i forbindelse med interessentskabets stiftelse ikke foretaget noget kapitalindskud i interessentskabet.
2. Kædeinteressenten stillede de købte aktiver (driftsaktiver, driftsinventar, goodwill m.v.) til rådighed for interessentskabet, og modtog til gengæld en overskudsandel.
3. A og B havde den daglige ledelse af det nydannede interessentskab og dermed også instruktionsbeføjelsen over øvrige ansatte på tandlægeklinikken, ligesom A og B selv skulle tilrettelægge deres arbejdstid, ferie og fravær, alt under behørig hensyntagen til interessentskabets drift.
4. A og B's overskudsandel blev ikke opgjort på normal måde, bl.a. som følge af en vis prioritering ved fordeling af overskuddet, herunder at driftsmidler blev stillet til rådighed mod en andel af overskuddet. Dog var der ikke fastsat noget minimumsvederlag til A og B.
5. Beslutninger om dispositioner og transaktioner, som på grund af deres karakter, størrelse, løbetid eller anden årsag var af væsentlig eller vidtrækkende betydning for interessentskabet, kunne kun træffes efter drøftelser mellem parterne, idet kædeinteressenten dog af overordnede hensyn til tandlægekæden som udgangspunkt var berettiget til at træffe sådanne beslutninger alene. Helt fundamentale beslut-

Offentliggjort d. 4. december 2021 på Vidensportalen V.dk

ninger - eksempelvis omdannelse af interessentskabet - kunne dog kun træffes ved enighed mellem parterne.

6. Såfremt reglerne for ejerskab af tandlægevirksomheder blev ændret, således at også personer, der ikke var tandlæger, kunne eje sådanne, havde kædeinteressenten ret - men ikke pligt - til at erhverve A og B's ejerandel uden betaling for goodwill. Prisen ville således blive betaling af den opsparing, som A og B havde foretaget i ejertiden.

Skattestyrelsens indstilling til Skatterådet var særdeles grundig og mundede ud i en konkret sammenfattende vurdering, hvorefter A og B skulle anses som lønmodtagere og ikke selvstændige erhvervsdrivende. Skatterådet fulgte denne indstilling.

#### **Landsskatterettens afgørelse af 24. september 2021 <sup>(6)</sup>**

Landsskatteretten tilsidesatte som nævnt Skatterådets afgørelse og nåede efter en konkret vurdering frem til, at A og B måtte anses som selvstændige erhvervsdrivende. Som begrundelse for denne vurdering henviste Landsskatteretten til bl.a. følgende forhold, knyttet til A og B's "økonomisk risiko" henholdsvis "indflydelse".

#### **Økonomisk risiko**

Hvor skatterådet hæftede sig ved, at der ikke var foretaget noget indskud i interessentskabet (men alene i holdingselskabet), pegede Landsskatteretten særligt på, at interessenterne hæftede personligt, solidarisk og direkte for interessentskabets gæld, hvorfor der var knyttet en økonomisk risiko til driften af interessentskabet. Størrelsen af indskuddet var naturligvis ikke afgørende, når der er tale om et interessentskab. Et synspunkt, som dog ikke kan overføres til et partnerselskab.

Mens Skatterådet fandt, at A og B's indtægter, dels som følge af modellen, hvor der ikke skulle afsættes omkostninger til afskrivninger på driftsinventar, og dels som følge af en

---

<sup>6)</sup> Afgørelsesdatabasen, Jr. nr. 19-0061600.

Offentliggjort d. 4. december 2021 på Vidensportalen V.dk

prioriteret fordeling af indtjeningen gav en vis sikkerhed for en minimumsindtægt for A og B, anførte Landsskatteretten, at ”Tandlægeinteressenterne er således, efter Landsskatterettens vurdering, ikke sikret et minimumsvederlag”.

Videre henviste Landsskatteretten til, at A og B’s overskudsandel var afhængig af driften, at A og B havde indskudt et større beløb i Holdingselskabet, samt at deres hæftelse som interessenter ikke var begrænset til eventuelle indskud i det nystiftede interessentskab.

### **Indflydelse.**

For så vidt angår det andet moment, ”indflydelse” anførte Landsskatteretten her blandt andet:

*Det er A og B, ... ”.... der suverænt træffer beslutninger vedrørende de tandlægefaglige spørgsmål og det er (A og B), der har den daglige ledelse af interessentskabet, hvilket også indebærer instruktionsbeføjelser overfor øvrige ansatte på tandlægeklinikken.*

*Der er endvidere, ifølge interessentskabskontrakten, visse fundamentale beslutninger for interessentskabet, som alene kan træffes ved enighed mellem interessenterne, herunder bl.a. optagelse af nye interessenter samt salg af hele eller væsentlige dele af interessentskabets virksomhed.*

*Den omstændighed, at kædeinteressenten i visse tilfælde kan træffe beslutninger på egen hånd, såfremt der ikke kan opnås enighed med de øvrige interessenter, medfører ikke at tandlægeinteressenterne ikke har indflydelse på driften af interessentskabet.”*

Herefter tilføjede Landsskatteretten en præmis, der peger i retning af en mere snæver afgrænsning af ligningslovens § 4:

*”Tandlægeinteressenternes indflydelse overstiger, hvad der er normalt i lønmodtagerforhold.”*

Men dog med tilføjelsen:

*”Det er Landsskatterettens vurdering, at tandlægeinteressenterne har en betydelig og reel indflydelse på de overordnede beslutninger i selve tandlægevirksomheden.”*

Offentliggjort d. 4. december 2021 på Vidensportalen V.dk

## **Giver landsskatterettens præmisser anledning til en ændret bedømmelse fremadrettet?**

For så vidt Landsskatterettens sidste præmis ”Tandlægeinteressenternes **indflydelse** overstiger, hvad der er normalt i lønmodtagerforhold.” fremover vil blive udslagsgivende, peger det i retning af, at Landsskatterettens afgørelse ikke alene er udtryk for en anden konkret vurdering end Skatterådet, men at Landsskatteretten. anlægger en grundlæggende mere snæver fortolkning af ligningslovens § 4 end Skatterådet. Eller med andre ord, at Landsskatteretten stiller mindre krav for at anerkende selskabsdeltagerens skatteretlige status som selvstændig erhvervsdrivende. Et krav der er opfyldt, hvis blot den pågældendes indflydelse overstiger, hvad der er normalt i et lønmodtagerforhold.

For så vidt angår den **økonomiske risiko**, rammer Landsskatteretten noget centralt for så vidt angår interessentskaber, men som måske ikke helt flugter med lovens motiver: Det er selskabsretligt korrekt, at interessentens økonomiske risiko ikke øges i takt med indskuddets størrelse, jf. artiklen ”Når deltagere i transparente selskaber sætter sig selv på aktier”, hvilket må antages at varsle mere lempelige krav til størrelsen af selskabsdeltagerens indskud i interessentskabet

Fristen for SKAT for at indbringe Landsskatterettens afgørelse for domstolene den 24. december 2021.

— 0 —



Offentliggjort d. 4. december 2021 på Vidensportalen V.dk