



Lovforslag nr. L 194

Folketinget 2016-17

Fremsat den 26. april 2017 af skatteministeren (Karsten Lauritzen)

Forslag

til

Lov om ændring af ligningsloven

(Kvalifikation af selvstændig erhvervsvirksomhed ved deltagelse i et skattemæssigt transparent selskab)

§ 1

I ligningsloven, jf. lovbekendtgørelse nr. 1162 af 1. september 2016, som ændret ved § 2 i lov nr. 1553 af 13. december 2016, § 5 i lov nr. 1554 af 13. december 2016 og § 2 i lov nr. 1665 af 20. december 2016, foretages følgende ændring:

1. Efter § 3 A indsættes:

»§ 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.«

§ 2

Stk. 1. Loven træder i kraft den 1. juli 2017.

Stk. 2. Loven har virkning for indkomstår, der påbegyndes den 1. januar 2018 eller senere.

Bemærkninger til lovforslaget

Almindelige bemærkninger

1. Indledning

Regeringen lægger stor vægt på, at erhvervslivet i Danmark har rimelige vilkår, og at skattereglerne ikke stiller sig hindrende i vejen for virksomhedernes vækst og udvikling.

Med virksomhedsordningen er der etableret en ordning, der gør det muligt for selvstændigt erhvervsdrivende at spare virksomhedens overskud op til en lav foreløbig virksomhedsskat på 22 pct. Med virksomhedsordningen skal de erhvervsdrivende først betale den højere personskat, når de hæver af virksomhedens overskud til privatforbrug. Virksomhedsordningen er fornuftig og nødvendig for at sikre de selvstændigt erhvervsdrivende i Danmark rimelige vilkår og give dem mulighed for konsolidering og dermed foretage større investeringer, nogenlunde på samme vilkår, som hvis virksomheden blev drevet i et aktie- eller anpartsselskab.

Det skal imidlertid ikke være sådan, at virksomhedsordningen med den lave foreløbige virksomhedsskat skal kunne bruges af personer, der reelt ikke er erhvervsdrivende. Regeringen er meget opmærksom på, at virksomhedsordningen ikke må misbruges.

I en afgørelse fra 2015 (SKM2015.729.SR) nåede Skatterådet frem til, at lønmodtagere i visse tilfælde blot ved at erhverve en ganske beskedne andel af arbejdsgiverens virksomhed skattemæssigt kan blive anset for at være selvstændigt erhvervsdrivende.

Afgørelsen vedrører et partnerselskab (P/S), som er såkaldt skattemæssigt transparent. Det vil sige, at partnerselskabet ikke beskattes selvstændigt, men at beskatningen af partnerselskabets resultat sker hos deltagerne (ejerne). Afgørelsen er netop begrundet i, at partnerselskabet er transparent. Skatterådet mener desuden ikke, at der er nogen nævneværdig grænse for, hvor lille en ejerandel i et partnerselskab, man kan erhverve, før man skal betragtes som selvstændigt erhvervsdrivende.

Afgørelsen giver hermed mulighed for, at lønmodtagere ved at erhverve blot en minimal andel af kapitalen i det partnerselskab, hvori de er ansat, kan opnå de skattevilkår, der gælder i forhold til at drive virksomhed som selvstændigt erhvervsdrivende.

Afgørelsen har givet Skatterådet anledning til at henvende sig til skatteministeren ved brev af den 22. september 2015. Skatterådet ser en udfordring i forhold til skattelovgivningens afgrænsning af, hvornår man anses for selvstændigt erhvervsdrivende. Skatterådet har derfor opfordret til at imødegå udfordringen ved lovgivning.

Der gælder en række særlige skattevilkår for selvstændigt erhvervsdrivende. Det er regeringens opfattelse, at lønmodtagere ikke vilkårligt skal kunne få adgang til de skattemæssige vilkår, der gælder i forhold til at drive virksomhed som selvstændigt erhvervsdrivende. Regeringen mener, at løn-

indkomst skal beskattes som lønindkomst og ikke som erhvervsindkomst.

Det foreslås på den baggrund, at der dæmmes op for det skred i sondringen mellem den skattemæssige status som lønmodtager og selvstændigt erhvervsdrivende, som afgørelsen er udtryk for, og som Skatterådet advarer om i henvendelsen til skatteministeren.

Forslaget har til formål at sikre, at indkomsten for en lønmodtager, der er ansat i et skattemæssigt transparent selskab, f.eks. et partner- eller kommanditselskab, og som erhverver en andel af selskabet, ikke alene som følge af selve erhvervelsen af ejerandelen anses for indkomst ved selvstændigt erhvervsvirksomhed og ikke lønindtægt. Hvis den pågældende ud fra de konkrete forhold i øvrigt må anses for at være lønmodtager, opnår lønmodtageren ikke qua ejerandelen adgang til at anvende de skattevilkår, der er beregnet til at gælde for erhvervsvirksomhed, som drives af selvstændigt erhvervsdrivende. Disse vilkår omfatter f.eks. adgangen til at benytte virksomhedsordningen og dermed at kunne foretage indkomstudjævning med henblik på konsolidering. Ligeledes indebærer forslaget, at selskabet ikke undgår pligten til at indeholde A-skat af aflønningen.

På den baggrund foreslås det, at det ved vurderingen af, om der er tale om selvstændig virksomhed i et skattemæssigt transparent selskab, ikke i sig selv er tilstrækkeligt, at den skattepligtige har erhvervet en andel i det transparente selskab. Afgørelsen af, om der foreligger selvstændig erhvervsvirksomhed, skal i stedet foretages ud fra en samlet konkret vurdering af alle forhold, der gælder for den pågældende.

2. Lovforslagets indhold

2.1. Gældende ret

Hvorvidt en fysisk person skattemæssigt kan anses for selvstændigt erhvervsdrivende, beror på en vurdering af en række kriterier. Der er ikke i skattelovgivningen fastsat en definition af selvstændig erhvervsvirksomhed. De centrale, sædvanlige kriterier for skattemæssigt at kunne anses for selvstændigt erhvervsdrivende er, at man bærer den økonomiske risiko i forbindelse med arbejdets udførelse, og at man ikke er underlagt en arbejdsgivers instruktionsbeføjelse (det vil sige, at man ikke er i et tjenesteforhold).

Af cirkulære nr. 129 af 4. juli 1994 om personskatteloven, afsnit 3.1.1, fremgår det bl.a., at som lønmodtager anses den, der modtager vederlag for personligt arbejde i et tjenesteforhold. I de fleste tilfælde er det ikke vanskeligt at afgøre, om der foreligger et tjenesteforhold, fordi indkomstmodtageren udfører arbejdet efter arbejdsgiverens anvisninger og helt for dennes regning. Der kan dog i praksis være situationer, hvor det er vanskeligt at afgøre. I sådanne tvivlstilfælde må afgørelsen ske på grundlag af en samlet bedømmelse af de konkrete omstændigheder, herunder forholdet

mellem den, der udfører arbejdet, og den, for hvem det udføres.

Selvstændig erhvervsvirksomhed i skattemæssig forstand er kendetegnet ved, at der for egen regning og risiko udøves en virksomhed af økonomisk karakter med det formål at opnå et overskud.

For en nærmere afgrænsning mellem lønmodtagere og selvstændigt erhvervsdrivende henvises til cirkulære nr. 129 af 4. juli 1994 om personskatteloven, afsnit 3.1.1, og Den juridiske vejledning, afsnit C.C.1.2, om selvstændigt erhvervsdrivende og afgrænsningen over for lønmodtagere.

Når en fysisk person anses for selvstændigt erhvervsdrivende, har den pågældende mulighed for at vælge beskatning efter virksomhedsordningen. Det giver blandt andet mulighed for konsolidering af virksomheden, ved at indkomsten skattemæssigt spares op i virksomhedsordningen mod betaling af en lav foreløbig skat på 22 pct. Det er først, når virksomhedens overskud hæves fra virksomhedsordningen, at der sker endelig beskatning som personlig indkomst, herunder betaling af eventuel topskat.

2.1.1. Skatterådets afgørelse i SKM2015.729.SR

Sagen 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 bad om bindende svar på, om det næste ledelsesslag med omtrent samme antal medarbejdere skattemæssigt kunne anses for selvstændigt erhvervsdrivende, hvis de hver især erhvervede en aktie på 1/10 af værdien af den aktie, som de eksisterende ejere havde.

Skatterådet fandt, at de nye kapitalejere kunne anses for selvstændigt erhvervsdrivende.

Skatterådets afgørelse indebærer således, at en lønmodtagers aflønning for arbejdet i et partnerselskab kan beskattes efter virksomhedsordningen, da erhvervelsen af andelen i partnerselskabet medfører, at lønmodtageren skattemæssigt skifter status til selvstændigt erhvervsdrivende. Dette gælder, selv om lønmodtageren via erhvervelsen af andelen ikke påtager sig en reel økonomisk risiko svarende til den, der normalt kræves for at blive anset for selvstændigt erhvervsdrivende. Det gælder også, selv om personen bl.a. er underlagt en instruktionsbeføjelse og andre vilkår, som normalt gælder for lønmodtagere.

Skatterådets afgørelse medfører, at en medarbejders erhvervelse af selv en ganske beskedent ejerandel i et transparent selskab betyder, at medarbejderen skattemæssigt skifter status fra lønmodtager til selvstændigt erhvervsdrivende, uanset at de sædvanlige kriterier for skattemæssigt at kunne anse den pågældende for selvstændigt erhvervsdrivende ikke er opfyldt.

Som opfølgning på Skatterådets afgørelse har Skatterådet henvendt sig til skatteministeren og opfordret til lovgivning.

Det fremgår klart af Skatterådets henvendelse til skatteministeren, at afgørelsen er begrundet i, at et partnerselskab er skattemæssigt transparent. Det vil sige, at partnerselskabets resultat beskattes hos de enkelte deltagere, og at disse anses

for selvstændigt erhvervsdrivende. Dermed bliver hele lønindkomsten omfattet af de skattevilkår, der er gældende for selvstændigt erhvervsdrivende.

Skatterådet bemærker, at afgørelsen er i tråd med eksisterende praksis om partnerselskaber, selvom denne praksis hidtil har omhandlet en mindre ejerkreds. Det er efter Skatterådets opfattelse ikke muligt at imødegå udfordringen ved hjælp af fortolkning af loven eller praksis, men det vil i givet fald skulle ske ved en ændring af skattelovgivningen.

Erhvervelsen af blot en ganske beskedent andel i partnerselskabet er med afgørelsen i sig selv afgørende for, at der opnås status som selvstændigt erhvervsdrivende med mulighed for en foreløbig beskatning af aflønningen på 22 pct. i virksomhedsordningen og mulighed for en potentielt langvarig udskydelse af den fulde beskatning af indkomsten frem for en lønbeskatning i den personlige indkomst på op til ca. 56 pct. på tidspunktet for indtjeningen.

Herudover indebærer Skatterådets afgørelse, at der ikke skal indeholdes A-skat ved udbetaling af lønindkomsten med deraf følgende øget risiko for skatterestancer og et utilstøttet mindreprovenu for det offentlige.

2.1.2. Partnerselskaber og andre transparente selskabstyper

Et partnerselskab er en særlig form for aktieselskab. Partnerselskaber er som udgangspunkt omfattet af alle selskabslovens bestemmelser om aktieselskaber. Et partnerselskab er samtidig et kommanditselskab (K/S), hvor deltagerne (f.eks. kommanditisterne) i selskabet har indskudt en bestemt kapital, der er fordelt på aktier. Kommanditisterne, der kan være en eller flere, hæfter begrænset med deres indskud for selskabets forpligtelser, modsat komplementaren eller komplementarerne som hæfter ubegrænset.

Forskellen på partnerselskaber og aktieselskaber (A/S) er, at mens ingen selskabsdeltagere i et aktieselskab hæfter med mere end deres indskud, skal der i et partnerselskab være en eller flere komplementarer, som hæfter personligt og ubegrænset for partnerselskabets forpligtelser.

Komplementarens fulde hæftelse i et partnerselskab begrænses imidlertid i praksis typisk til udelukkende at være af formel karakter. Kravet om en ubegrænset hæftende deltager opfyldes typisk ved at indsætte et anpartsselskab (ApS) med en selskabskapital på 50.000 kr. eller et iværksætterselskab (IVS) med en selskabskapital ned til 1 kr. som eneste ubegrænset hæftende deltager (komplementar). Anpartsselskabet eller iværksætterselskabet har oftest samme ejerkreds som partnerselskabet. Det vil sige, at anpartsselskabet eller iværksætterselskabet ejes af kommanditisterne. Forskellen mellem aktieselskaber og partnerselskaber kan således i praksis være af udelukkende formel karakter, hvor den eneste reelle forskel er, at de beskattes forskelligt.

I et kommanditselskab er den indskudte kapital ikke fordelt på aktier, men derudover svarer kommanditselskabet til partnerselskabet med hensyn til ovennævnte om deltagere og hæftelse.

I et interessentskab er deltagerkredsen ikke opdelt i kommanditister og komplementarer. Alle deltagerne (interessent-

terne) hæfter personligt, solidarisk, ubegrænset og direkte for interessentskabets forpligtelser.

Et aktieselskab er et selvstændigt skattesubjekt, og selskabet er undergivet selskabsbeskatning. Partnerselskaber, kommanditselskaber og interessentskaber er derimod ikke selvstændige skattesubjekter, men skattemæssigt transparente. Det indebærer, at beskatningen af resultatet af den virksomhed, der drives i det transparente selskab, ikke sker i selve selskabet, men hos deltagerne i selskabet.

Hvis deltageren er en fysisk person, indgår vedkommendes forholdsmæssige andel af virksomhedens resultat ved opgørelsen af personens skattepligtige indkomst. Hvis deltageren er en juridisk person, f.eks. et aktieselskab, indgår aktieselskabets forholdsmæssige andel af virksomhedens resultat ved opgørelsen af aktieselskabets skattepligtige indkomst.

2.1.3. Rette indkomstmodtager

En fysisk person har i visse tilfælde mulighed for at drive virksomhed gennem et selskab, som den pågældende person selv ejer, f.eks. et iværksætter-, anparts- eller aktieselskab, som udgør selvstændige skattesubjekter.

Skattemyndighederne håndhævede tidligere det såkaldte substitutionsprincip, hvis hovedindhold var, at hvis en fysisk person – typisk ejeren af et selskab (hovedaktionæren) – var uundværlig ved udøvelsen af den pågældende aktivitet i selskabet, det vil sige, at personen ikke kunne "substitueres", kunne indkomsten ikke anses for indtjent af selskabet, men skulle anses for indtjent af personen.

Der var typisk tale om sportsfolk, kunstnere, forfattere og konsulenter m.fl., hvor skattemyndighederne anså personens indsats som så afgørende, at den skattemæssigt kun kunne udøves i personligt regi.

Med Højesterets dom i TfS 1998, 485 blev substitutionsprincippet underkendt. Det er derfor i dag muligt at drive sin erhvervsvirksomhed gennem et selskab som alternativ til at drive erhvervsvirksomhed som en personligt ejet virksomhed, hvis betingelserne herfor - efter en konkret vurdering - i øvrigt er opfyldt. Dette indebærer, at indkomsten ikke anses for optjent personligt, men som optjent af selskabet, der dermed konkret anses for rette indkomstmodtager af denne indkomst. Herved opnås mulighed for, at der sker en almindelig selskabsbeskatning af denne indkomst med 22 pct. i selskabet. Yderligere beskatning sker først, når der trækkes midler ud selskabet.

Afgørelsen af, om indkomsten fra en given aktivitet skattemæssigt skal anses for indkomst indtjent af et selskab eller den person, som ejer selskabet og driver aktiviteten gennem selskabet, og dermed, om det er selskabet eller personen selv, der kan anses for rette modtager af indkomsten, er i høj grad fastlagt af konkrete afgørelser. Det vil sige, at det er bestemt af praksis. Det følger af praksis, at lønmodtagere skattemæssigt ikke kan få deres lønindkomst udbetalt til og beskattet i et selskab, som de ejer. En lønmodtager har så at sige ikke mulighed for at »sætte sig selv på aktier«.

En selvstændigt erhvervsdrivende, der driver sin virksomhed i et skattemæssigt transparent selskab, har derimod under visse betingelser hidtil haft mulighed for med skattemæssig virkning at placere sin andel af indkomsten fra det skattemæssigt transparente selskab i et selskab, som den pågældende kontrollerer, således at det er selskabet, der anses for rette indkomstmodtager af den optjente indkomst, og som dermed beskattes af indkomsten. Dette var eksempelvis tilfældet for tre ledende statsautoriserede revisorer, der hidtil havde drevet selvstændig virksomhed gennem et interessentskab. De overdrog deres erhvervmæssige interessentskabsandele til tre anpartsselskaber. Anpartsselskaberne blev anset for rette indkomstmodtager i skattemæssig henseende, jf. TfS 1999, 646Ø. Den praksis, som dommen er udtryk for, forudsætter dog, at de pågældende personers indkomst (inden overførslen til selskabet) kunne anses for at være indtjent ved selvstændig erhvervsvirksomhed. Hvis der havde været tale om lønindkomst, ville det, som nævnt ovenfor, ikke være muligt med skattemæssig virkning at overføre indkomsten til selskabet.

2.2. Lovforslaget

Det foreslås at dæmme op for det skred i sondringen mellem den skattemæssige status som lønmodtager og selvstændigt erhvervsdrivende, som Skatterådets afgørelse SKM2015.729.SR er udtryk for. Skatterådet fandt, at nye kapitalejere i et partnerselskab kunne anses for selvstændigt erhvervsdrivende, uanset størrelsen af den andel, der blev erhvervet.

Det fremgår af afgørelsen, at hvad angår de nye kapitalejeres økonomiske risiko i forbindelse med arbejdet, var denne begrænset, bl.a. ved at aktieværdien blev fastsat til den bogførte indre værdi. Dermed betales der ikke for nogen andel af goodwill. Hvad angår instruktionsbeføjelse, synes de nye kapitalejeres stilling internt i selskabet både over for de hidtidige ejere og over for de øvrige ansatte ikke at blive ændret. Det samme gælder deres stilling over for virksomhedens kunder.

Skatterådet fandt, at en ny kapitalejer efter erhvervelsen af den konkrete ejerandel samt tiltrædelse af ejeraftalen mellem kapitalejerne kunne anses for selvstændigt erhvervsdrivende. Skatterådet henviser i sin henvendelse til skatteministeren til, at afgørelsen er begrundet i, at partnerselskabet er skattemæssigt transparent, og at det efter praksis er anerkendt, at de enkelte ejere i et transparent selskab anses for selvstændigt erhvervsdrivende.

Skatterådet anfører endvidere, at afgørelsen formentlig også betyder, at der ikke er nogen nævneværdig grænse for, hvor lille en ejerandel i et partnerselskab en lønmodtager behøver at erhverve for at kunne anses som selvstændigt erhvervsdrivende.

Skatterådet advarer om risikoen for, at modellen udbredes til at omfatte de øvrige ledelseslag i eksisterende partnerselskaber, samt at andre virksomheder vil organisere sig som partnerselskaber med henblik på at opnå de skattemæssige

fordele, der er forbundet med at blive anset for selvstændigt erhvervsdrivende.

Skatterådets forventning til modellens udbredelse må, hvis der ikke reageres, anses for realistisk. Der er i de seneste år sket en væsentlig stigning i antallet af partnerselskaber. I 2000 var der blot 23 partnerselskaber, mens der i 2010 var 285 partnerselskaber. Det vurderes, at der i dag findes knap 900 partnerselskaber i Danmark.

Det er ikke hensigtsmæssigt, 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 indkomstaffrapning af børne- og ungeydelse kan minimeres eller helt undgås.

På denne baggrund foreslås det, at de sædvanlige kriterier for at blive anset for selvstændigt erhvervsdrivende skal være afgørende og ikke alene det forhold, at den pågældende har erhvervet en andel i et skattetransparent selskab. Det betyder, at erhvervelsen af andelen ikke længere skal være et tilstrækkeligt kriterium ved vurderingen af, om man driver selvstændig erhvervsvirksomhed i et skattemæssigt transparent selskab. I stedet skal der foretages en samlet konkret vurdering af kriterierne for, om der er tale om selvstændig erhvervsvirksomhed.

Med forslaget 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 selvstændig erhvervsvirksomhed. Med andre ord skal der foretages samme skatteretlige vurdering, uanset valget af organisationsform.

Ved forslaget vil deltagelse i et skattemæssigt transparent selskab ikke i sig selv være tilstrækkeligt til, at der er tale om selvstændig erhvervsvirksomhed, men det vil stadig være de sædvanlige kriterier for at blive anset som selvstændigt erhvervsdrivende, som er afgørende. Herved sikres det, at forslaget er så målrettet og enkelt som muligt, og at lovforslaget ikke rammer bredere end nødvendigt. Skatterådet har netop i henvendelsen til skatteministeren fremhævet, at et evt. lovindgreb ikke bør ramme for bredt.

Skatterådets afgørelse vedrører et partnerselskab, men problemet, som Skatterådet påpeger, er også knyttet til kommanditselskaber, idet også denne selskabsform skattemæssigt anses for transparent. Erhvervelse af en andel i et kommanditselskab vil derfor også være omfattet af de foreslåede nye regler.

Det må antages, at også ansatte i interessentskaber, der erhverver en andel af interessentskabet, vil kunne anses for selvstændigt erhvervsdrivende som følge af Skatterådets afgørelse i SKM2015.729.SR. Erhvervelse af en andel af et interessentskab er derfor ligeledes omfattet af de foreslåede nye regler. Her er risikoen for den enkelte deltager dog ikke begrænset til kapitalindskuddet, idet hæftelsen i et interessentskab er personlig, direkte, solidarisk og ubegrænset,

hvilket taler for, at deltagere i et interessentskab i højere grad end deltagere i et partnerselskab eller et kommanditselskab bærer en økonomisk risiko og derfor må anses for at kunne opfylde de sædvanlige kriterier for at kunne anses som selvstændigt erhvervsdrivende.

Hvis personen hidtil er blevet anset for selvstændigt erhvervsdrivende, alene fordi den pågældende ejer en andel af et skattemæssigt transparent selskab, og personen efter lovforslaget ikke længere kan anses for selvstændigt erhvervsdrivende, fordi der ud fra en konkret vurdering består et lønmodtagerforhold, kan indkomsten fra det transparente selskab ikke med skattemæssig virkning udbetales til et af personen kontrolleret selskab, selv om dette selskab erhverver en andel af det transparente selskab. I dette tilfælde må lønmodtageren og ikke selskabet anses for rette indkomstmodtager efter lovforslaget, jf. det under pkt. 2.1. anførte om begrebet rette indkomstmodtager.

3. Økonomiske og administrative konsekvenser for det offentlige

Forslaget har karakter af en værnsregel, som skal hindre, at lønmodtagere skattemæssigt kan kvalificeres som selvstændigt erhvervsdrivende alene ved at erhverve en beskedent ejerandel i det partnerselskab, som de arbejder for. Hvis de kvalificeres som selvstændigt erhvervsdrivende i stedet for lønmodtagere, vil det blandt andet medføre manglende indeholdelse af A-skat og deraf øget risiko for skatterestancer og potentiel skatteudskydelse med henblik på f.eks. at reducere topskat og undgå indkomstaffrapning af børne- og ungeydelse.

Det vil afhænge af de konkrete forhold i relation til den enkelte deltagers funktion i det transparente selskab, samt eventuelle fremtidige dispositioner, i hvilket omfang nuværende deltagere i skattemæssigt transparente selskaber vil blive berørt af den foreslåede justering. Det er på denne baggrund ikke muligt at give en kvantitativ vurdering af de provenumæssige konsekvenser. Det skønnes dog umiddelbart, at forslaget kun vil medføre et relativt begrænset merprovenu.

Forslaget vurderes ikke at have nævneværdige administrative konsekvenser for det offentlige.

4. Økonomiske og administrative konsekvenser for erhvervslivet m.v.

Det vil afhænge af de konkrete forhold i relation til den enkelte deltagers funktion i det transparente selskab, samt eventuelle fremtidige dispositioner, i hvilket omfang nuværende deltagere i skattemæssigt transparente selskaber vil blive berørt af den foreslåede justering.

Lovforslaget vurderes imidlertid ikke at have nævneværdige økonomiske konsekvenser for erhvervslivet.

Erhvervsstyrelsens Team Effektiv Regulering (TER) har følgende bemærkninger for så vidt angår de administrative konsekvenser:

TER vurderer, at lovforslaget medfører administrative konsekvenser under 4 mio. kr. årligt for erhvervslivet. De bliver derfor ikke kvantificeret yderligere.

5. Administrative konsekvenser for borgerne

Forslaget skønnes ikke at have administrative konsekvenser for borgerne.

6. Miljømæssige konsekvenser

Forslaget har ikke miljømæssige konsekvenser.

7. Forholdet til EU-retten

Lovforslaget indeholder ikke EU-retlige aspekter.

8. Hørte myndigheder og organisationer m.v.

Et udkast til lovforslag har i perioden fra den 2. marts til den 30. marts 2017 været sendt i høring hos følgende myndigheder og organisationer m.v.:

Advokatsamfundet, Arbejderbevægelsens Erhvervsråd, Bilfærgernes Rederiforening, borger- og retssikkerhedschefen i SKAT, Børsmæglerforeningen, CEPOS, Cevea, Danmarks Rederiforening, Dansk Aktionærforening, Dansk Byggeri, Dansk Ejendomsmæglerforening, Dansk Erhverv, Dansk Gartneri, Dansk Iværksætterforening, Dansk Skovforening, Dansk Solcelleforening, Danske Advokater, Den Danske Fondsmæglerforening, DI, Ejendomsforeningen Danmark, Ejerlederne, Erhvervsstyrelsen – Team Effektiv Regulering, Finans og Leasing, Foreningen Danske Revisorer, Forsikring & Pension, FSR - danske revisorer, HORESTA, Håndværksrådet, Kraka, Landbrug & Fødevarer, Landsskatteretten, Offshoreenergy.dk, SEGES, Skatteankestyrelsen, SRF Skattefaglig Forening.

9. Sammenfattende skema

	Positive konsekvenser/mindreudgifter (hvis ja, angiv omfang)	Negative konsekvenser/merudgifter (hvis ja, angiv omfang)
Økonomiske konsekvenser for stat, kommuner og regioner	Forslaget skønnes umiddelbart at medføre et relativt begrænset merprovenu.	Ingen
Administrative konsekvenser for stat, kommuner og regioner	Ingen	Ingen nævneværdige administrative konsekvenser.
Økonomiske konsekvenser for erhvervslivet	Ingen	Ingen nævneværdige økonomiske konsekvenser.
Administrative konsekvenser for erhvervslivet	Ingen	Erhvervsstyrelsens Team Effektiv Regulering vurderer, at lovforslaget medfører administrative konsekvenser under 4 mio. kr. årligt for erhvervslivet. De bliver derfor ikke kvantificeret yderligere.
Administrative konsekvenser for borgerne	Ingen	Ingen
Miljømæssige konsekvenser	Ingen	Ingen
Forholdet til EU-retten	Forslaget indeholder ikke EU-retlige aspekter.	
Overimplementering af EU-retlige minimumsforpligtelser (sæt X)	JA	NEJ X

Bemærkninger til lovforslagets enkelte bestemmelser

Til § 1

Der er ikke i skattelovgivningen fastsat en definition af selvstændig erhvervsvirksomhed. Afgrænsningen af selvstændig erhvervsvirksomhed over for lønmodtagere og honorarmodtagere sker ud fra en række kriterier og beror på en konkret vurdering af alle relevante forhold. Det er normalt et krav for at kunne blive betragtet som selvstændigt erhvervsdrivende, at man bl.a. bærer den økonomiske risiko i forbin-

delse med arbejdets udførelse, samt at man ikke er underlagt en arbejdsgivers instruktionsbeføjelse.

Der henvises i øvrigt til afsnit 2.1. i lovforslagets almindelige bemærkninger for en nærmere beskrivelse af afgrænsningen mellem lønmodtagere og selvstændigt erhvervsdrivende.

Der er hverken i personskatteovens § 3, stk. 2 (fradrag i den personlige indkomst), virksomhedsskatteovens § 1 (virksomhedsordningen) eller § 22 a (kapitalafkastordningen), kildeskatteovens § 25 A (ægtefællers drift af selvstændig erhvervsvirksomhed) eller andre steder i skattelov-

givningen defineret et egentlig begreb for, hvornår der er tale om selvstændig erhvervsvirksomhed. Afgrænsningen af selvstændig erhvervsvirksomhed over for lønindkomst skal foretages på samme måde, uanset i hvilken relation inden for skattelovgivningen, spørgsmålet er relevant. Det følger af virksomhedsskatteovens § 1, at skattepligtige personer, der driver selvstændig erhvervsvirksomhed, kan anvende virksomhedsordningen. Dermed er det afgørende for at kunne anvende virksomhedsordningen, at der er tale om selvstændig erhvervsvirksomhed. Vurderingen heraf sker ud fra en konkret vurdering af en række forhold.

Selvstændig erhvervsvirksomhed er kendetegnet ved, at der for egen regning og risiko udøves en virksomhed af økonomisk karakter med det formål at opnå et overskud.

Det følger af praksis, at det er en forudsætning, at virksomheden udøves nogenlunde regelmæssigt og gennem en ikke helt kort periode, samt at virksomheden ikke er af ganske underordnet omfang. Det er uden betydning, om den skattepligtige har indkomst som lønmodtager ved siden af sin virksomhed.

Ved vurderingen af, om der er tale om selvstændig erhvervsvirksomhed, lægges der sædvanligvis vægt på, hvorvidt:

- indkomstmodtageren tilrettelægger, leder, fordeler og fører tilsyn med arbejdet uden anden instruktion fra hvervgiveren end den, der eventuelt følger af den afgivne ordre,
- hvervgiverens forpligtelser over for indkomstmodtageren er begrænset til det enkelte ordreforhold,
- indkomstmodtageren ikke på grund af ordren er begrænset i sin adgang til samtidig at udføre arbejde for andre,
- indkomstmodtageren er økonomisk ansvarlig over for hvervgiveren for arbejdets udførelse eller i øvrigt påtager sig en selvstændig økonomisk risiko,
- indkomstmodtageren har ansat personale og er frit stillet med hensyn til at antage medhjælp,
- vederlaget betales efter regning, og betaling først ydes fuldt ud, når arbejdet er udført som aftalt og eventuelle mangler afhjulpet,
- indkomsten modtages fra en ubestemt kreds af hvervgivere,
- indkomsten afhænger af et eventuelt overskud,
- indkomstmodtageren ejer de anvendte redskaber, maskiner og værktøj eller lignende,
- indkomstmodtageren helt eller delvist leverer de materialer, der anvendes ved arbejdets udførelse,
- indkomstmodtageren har etableret sig i egne lokaler, f.eks. forretning, værksted, kontor, klinik, tegnestue m.v., og arbejdet udøves helt eller delvist fra lokalerne,
- indkomstmodtagerens erhvervsudøvelse kræver særskilt autorisation, bevilling og lignende, og om indkomstmodtageren har fået en sådan tilladelse,
- indkomstmodtageren ved annoncering, skiltning eller lignende tilkendegiver, at vedkommende er fagkyndig og påtager sig at udføre arbejde af en nærmere bestemt art,

- indkomstmodtageren i henhold til momsloven er momsregistreret, og ydelsen er faktureret med tillæg af moms, og
- ansvaret for en eventuel ulykke under arbejdets udførelse påhviler indkomstmodtageren.

Ingen af kriterierne er i sig selv afgørende for vurderingen af, om der er tale om selvstændig erhvervsvirksomhed.

Disse kriterier anvendes bl.a., når det skal vurderes, om f.eks. en konsulent, der leverer arbejde til et aktieselskab, kan anses for selvstændigt erhvervsdrivende eller må anses for ansat som lønmodtager i aktieselskabet.

Det foreslås i lovforslagets § 1, nr. 1, at indsætte en bestemmelse i ligningslovens § 4, hvorefter deltagelse i et skattemæssigt transparent selskab ikke i sig selv er tilstrækkeligt til, at deltagerens indkomst fra det skattemæssigt transparente selskab kan anses for indkomst ved selvstændig erhvervsvirksomhed.

Med den foreslåede bestemmelse vil de sædvanlige kriterier for, om der er tale om indkomst fra selvstændig erhvervsvirksomhed, være gældende. Dermed vil det ikke i sig selv være tilstrækkeligt for vurderingen, at der er erhvervet en andel i et skattemæssigt transparent selskab.

Når virksomheden drives i et skattemæssigt transparent selskab som f.eks. et partnerselskab, er de ovenfor anførte kriterier ikke nødvendigvis i samme grad velegnede i vurderingen af, om den enkelte partner kan anses for selvstændigt erhvervsdrivende. Her vil der normalt ikke være tvivl om, at det skattemæssigt transparente selskab som sådan udøver erhvervmæssig virksomhed. En advokat- eller revisionsvirksomhed, et reklamebureau eller en arkitektvirksomhed driver således i sig selv erhvervmæssig virksomhed. Dette gælder uanset valget af organisationsform, og dermed uanset om virksomheden drives i f.eks. et aktieselskab eller et partnerselskab. Det vil normalt også forholde sig sådan, at personalet er ansat i det skattemæssigt transparente selskab og ikke hos den enkelte deltager, at driftsmidler og materialer m.v., der anvendes ved arbejdets udførelse, tilhører selskabet og ikke deltageren, at det er selskabet, der ejer eller lejer de lokaler, hvorfra virksomhedens udøves, at annoncering for virksomheden sker i selskabets og ikke den enkelte deltagers navn, og at det er selskabet og ikke deltageren, der er momsregistreret. Disse forhold er ikke til hinder for, at den enkelte deltager i et skattemæssigt transparent selskab kan anses for selvstændigt erhvervsdrivende, idet det følger af transparensprincippet, at de enkelte deltagere ejer en andel af det transparente selskabs aktiver og passiver.

Når en sådan virksomhed drives i et skattemæssigt transparent selskab som f.eks. et partnerselskab, må vurderingen af, om den enkelte ejer kan anses for at være selvstændigt erhvervsdrivende, derfor i særlig grad koncentreret om to væsentlige forhold: 1) omfanget af den økonomiske risiko, som den enkeltes ejerskab indebærer, herunder vederlagsform, og 2) omfanget af den enkeltes indflydelse i virksomheden.

Den økonomiske risiko for deltageren i et partnerselskab består i hæftelsen som deltager i det skattemæssigt transpa-

rente selskab. Den økonomiske risiko, der indgår i vurderingen af, om der skattemæssigt er tale om en selvstændigt erhvervsdrivende, er hæftelsen knyttet til den pågældendes andel af selskabet. Hæftelsen i partner- og kommanditselskaber udgør som udgangspunkt den pågældendes egenkapitalindskud tillagt evt. skyldigt indskud.

Hvis den enkelte deltager har ladet en del af sit overskud blive stående i selskabet, eller hvis deltageren har foretaget udlån til selskabet, kan deltagerens tilgodehavende herved som udgangspunkt ikke medregnes til den økonomiske risiko for deltageren.

Den enkelte deltager skal have en reel økonomisk risiko for at kunne anses for selvstændigt erhvervsdrivende. Der skal være risiko for et økonomisk tab og ikke kun risiko for ikke at blive honoreret for sin arbejdsindsats, jf. Østre Landsrets dom i SKM2007.35.Ø om en historiker, der udøvede forfatter- og foredragsvirksomhed. Landsrettens mindretal fandt, at sagsøgeren havde en skattemæssigt relevant risiko ved at forfatte et manuskript, der muligvis ikke blev antaget af forlaget. Landsrettens flertal henviste derimod bl.a. til, at sagsøgeren ikke påtog sig en sædvanlig risiko og ikke havde væsentlige udgifter ved aktiviteten. Den økonomiske risiko skal have et væsentligt omfang herunder set i forhold til deltagerens løbende vederlag fra selskabet.

Vederlaget til deltageren skal afhænge af overskuddet i virksomheden, ligesom den pågældende skal deltage i eventuelle tab. Hvis deltageren eksempelvis er garanteret et minimumsvederlag, kan den pågældende normalt ikke anses for selvstændigt erhvervsdrivende.

Den enkelte deltagers indflydelse i virksomheden må ligeledes vurderes konkret og vil alt andet lige være større i en virksomhed med få ejere end i en virksomhed med mange ejere. Hvis virksomheden har mange ejere, kan den enkeltes indflydelse være så lille, at den ikke kan tillægges tilstrækkelig vægt, medmindre individuelle forhold for den enkelte tilsiger en større indflydelse.

For at kriteriet om indflydelse kan tillægges tilstrækkelig vægt ved vurderingen af, om den pågældende er selvstændigt erhvervsdrivende, må den pågældende indtage en position i virksomheden, der indebærer en reel indflydelse på forretningens overordnede beslutninger. Det er ikke tilstrækkeligt at se på den enkelte deltagers stemmeret, selv om stemmeandelen forholdsmæssigt svarer til øvrige deltagers stemmeret. Deltageren skal udøve sin indflydelse ved f.eks. at have instruktionsbeføjelse over for eventuelle medarbejdere.

At deltageren selv er underlagt andres instruktionsbeføjelse taler imod, at den pågældende kan anses for selvstændigt erhvervsdrivende. Dermed må der også ses på, om den enkelte deltager er underlagt instruktion og tilsyn fra overordnede i virksomheden, herunder fra et højere ledelseslag eller fra selskabets fælles ledelsesorgan. Hvis det er tilfældet, kan den pågældende deltager efter omstændighederne anses for at være underlagt andres instruktionsbeføjelse, hvilket taler for, at den pågældende ikke i forhold til dette kriterium kan anses for selvstændigt erhvervsdrivende, selvom der ikke

foreligger et formelt ansættelsesforhold. Vurderingen tager således udgangspunkt i den enkeltes konkrete indflydelse.

Den foreslåede ændring omfatter alle deltagere i skattemæssigt transparente selskaber f.eks. partnerselskaber, kommanditselskaber og interessentskaber. Med den foreslåede ændring vil hverken selve erhvervelsen af andelen eller størrelsen af andelen i sig selv være tilstrækkelig for vurderingen af, om der er tale om selvstændig erhvervsvirksomhed. I alle tilfælde vil det skulle vurderes ud fra de sædvanligt anvendte kriterier, om der er tale om udøvelse af selvstændig erhvervsvirksomhed.

Hvis der efter disse kriterier ikke er tale om selvstændig erhvervsvirksomhed, men om lønindkomst fra det skattemæssigt transparente selskab, vil lønmodtageren heller ikke kunne udøve aktiviteten gennem et af personen kontrolleret selskab, f.eks. et aktie- eller anpartsselskab, der deltager i det skattemæssigt transparente selskab, med den virkning, at indkomsten anses for indtjent af kapitalindselskabet og ikke af personen.

Hvis en lønmodtager erhverver en ejerandel i et aktieselskab, hvori denne er ansat, vil afkastet af investeringen efter gældende regler blive beskattet som aktieindkomst, enten i form af udbytte eller aktieavance. Lønmodtagerens løn vil, uanset erhvervelsen af ejerandelen, fortsat skulle beskattes som løn.

Tilsvarende vil det efter den foreslåede bestemmelse i ligningslovens § 4 gælde, at en lønmodtager, der erhverver en andel i et skattemæssigt transparent selskab, uden dermed at skifte status til selvstændigt erhvervsdrivende, fortsat vil skulle beskattes af sin løn som A-indkomst.

Selve afkastet af investeringen i det skattemæssigt transparente selskab vil derimod blive beskattet som netop afkast. Hvorledes selve beskatningen heraf sker, vil afhænge af den skattemæssige kvalifikation af afkastet. Nettoafkastet af selve investeringen vil typisk skulle kvalificeres som personlig indkomst, medmindre afkastet anses for kapitalindkomst eller eventuelt aktieindkomst. Er der tale om personlig indkomst, vil afkastet således være arbejdsmarkedsbidragspligtigt. Udgør den skattepligtiges virksomhedsandel i sig selv kun en erhvervsvirksomhed af meget begrænset omfang - som det f.eks. var tilfældet for de nye deltagere i Skatterådets afgørelse i SKM2015.729.SR - vil afkastet af andelen normalt ikke kunne indgå i virksomhedsordningen.

Afkastet af investeringen må opgøres efter skattelovgivningens almindelige regler. Det indebærer, at afkastet skal opgøres som den forholdsmæssige andel af nettoindkomsten efter fradrag for lønninger, renter og andre driftsomkostninger, herunder afskrivninger på afskrivningsberettigede aktiver.

Der vil med forslaget opstå et behov for at foretage en fordeling af 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. I denne forbindelse må der dels ses på, hvilken løn den pågældende vil le have oppebåret uden at være ejer, bl.a. ved at sammenligne med lønniveauet hos tilsvarende lønmodtagergrupper.

Dels må der ses på, hvilket afkast man normalt kan opnå af en tilsvarende investering. Det vil endvidere også være relevant at se på, hvor meget der er udloddet som udbytte efter civilretlige 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.

Til § 2

Det foreslås i *stk. 1*, at loven træder i kraft den 1. juli 2017.

Ikrafttrædelsestidspunktet er i overensstemmelse med regeringens målsætning om, at ny lovgivning, der har virkning for erhvervslivet, skal træde i kraft enten den 1. januar eller den 1. juli.

Det foreslås i *stk. 2*, at loven har virkning for indkomstår, der påbegyndes den 1. januar 2018 eller senere. Det indebærer, at personer, der har kalenderåret som indkomstår, vil blive omfattet de foreslåede bestemmelser fra og med indkomståret 2018, idet dette indkomstår løber fra og med den 1. januar 2018 til og med den 31. december 2018.

Selskaber kan have forskudt indkomstår. For selskaber med bagudforskudt indkomstår, f.eks. perioden fra den 1. ju-

li 2017 til den 30. juni 2018, har loven virkning fra og med indkomståret 2019, idet indkomståret påbegyndes den 1. juni 2018.

Hvis den skattepligtige deltager i et skattemæssigt transparent selskab, f.eks. et partner- og kommanditselskab, og omfattes af den foreslåede § 4 i ligningsloven, jf. lovforslagets § 1, nr. 1, og ikke længere kan benytte virksomhedsordningen, kommer et eventuelt opsparet overskud til beskating, såfremt personen ikke driver anden virksomhed i virksomhedsordningen.

De gældende regler i virksomhedsskatteovens kapitel 5 om ophør – virksomhedsskatteovens §§ 15 og 15 b – vil således kunne finde anvendelse som følge af, at der, jf. lovforslagets § 1, nr. 1, ikke længere er tale om indkomst ved drift af selvstændig erhvervsvirksomhed.

Den skattepligtige, der anses for selvstændigt erhvervsdrivende i dag, men som med forslaget ikke længere vil blive anset for selvstændigt erhvervsdrivende, udtræder således af virksomhedsordningen med virkning fra den 1. januar 2018, medmindre den pågældende driver anden selvstændig erhvervsvirksomhed.

Lovforslaget sammenholdt med gældende lov*Gældende formulering**Lovforslaget***§ 1**

I ligningsloven, jf. lovbekendtgørelse nr. 1162 af 1. september 2016, som ændret ved § 2 i lov nr. 1553 af 13. december 2016, § 5 i lov nr. 1554 af 13. december 2016 og § 2 i lov nr. 1665 af 20. december 2016, foretages følgende ændring:

1. Efter § 3 A indsættes:

»§ 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.«

§ 2

Stk. 1. Loven træder i kraft den 1. juli 2017.

Stk. 2. Loven har virkning for indkomstår, der påbegyndes den 1. januar 2018 eller senere.