

Beskatning af partnere efter Ligningslovens § 4

Kandidatafhandling i Skatteret



Navn & studienummer:

Patrick Grønberg, nr. 107314

Frederik Regin Brodersen, nr. 107173

Cand. merc. aud.

Aflevering: 15-05-2018

Vejleder: Jesper Anker Howes

Antal anslag: 210.408

Antal sider inkl. tabeller: 102

Executive summary

On January 1st, 2018, a new law in “Ligningsloven” § 4 regarding the taxation of participants in transparent companies took effect. The new law means, that participants in limited liability partnership companies are no longer considered self-employed. The new law states that the partners in these companies have to have significant influence and financial risk, to be considered self-employed. One consequence of the new law is, that partners in for example audit companies will no longer be subject to the same taxation as other Danish companies, because they no longer can use the Danish law called “virksomhedsordningen”, which allows self-employed individuals to be subject to the same taxation as Danish companies. The new law raises several questions, as to who will be considered self-employed, and what the financial consequences for the individuals that are no longer considered self-employed will be.

In the Danish law there is no exact definition that determines whether an individual is self-employed or an employee, but it instead states a number of criteria that can help determine if an individual should be considered self-employed or not. In this thesis, the main criteria are discussed, and prior jurisprudence is evaluated, in order to find a common thread in the prior court and tax council decisions.

The structure of the limited liability partnership companies is examined, to make it clear how the financial risk of the partners can be seen in this type of company. The structure is built such that none of the partners are liable for more than their capital contributions, therefore it doesn't seem like they have a large financial risk in their participation in the company.

“Virksomhedsordningen” contains major advantages towards the taxation in Denmark. The partners that use “virksomhedsordningen” end with an effective taxation around 40 %, while partners that cannot use it risk a taxation of 60 %. Furthermore, the partners that use “virksomhedsordningen” are allowed to invest company profits after having paid the Danish company tax of 22 %. The partners in limited liability partnership companies have an economic interest in retaining access to “virksomhedsordningen”, since it will most likely significantly influence their disposable income. As a consequence of this, partners will probably try to prove that they have significant influence and financial risk, in co-owning and running these kinds of businesses. The major question is, whether the new law in “Ligningsloven” will change the way the Danish tax

authorities assesses and decides, whether partners in limited liability partnership companies should be considered self-employed or not. This master's thesis suggests that the answer is probably "No".

Indhold

Executive summary	1
Problemformulering	6
Afgrænsning	6
Metode	7
Juridisk metode	7
Forholdets natur	9
Anvendelse af retskilderne i afhandlingen	9
Forkortelsesregister	10
Redegørelse	11
Gammel lovgivning	11
Selvstændig erhvervsdrivende versus lønmodtager	11
For lønmodtagere	11
For selvstændige erhvervsdrivende	12
Domme	14
Opsummering af domme	23
Ny lovgivning Ligningsloven § 4	24
Lovforslaget	25
Transparensprincippet og struktur i partnerselskaber	27
Transparente selskaber	27
Beskatning af personselskaber i Danmark	28
Virksomhedsordning	28
Beskatning efter virksomhedsordningen	29
Redegørelse af beskatning efter virksomhedsordningen	29
Indskudskonto	29
Kapitalafkastordningen	43
Beskatning af personlig indkomst efter personskatteloven (PSL)	45
Personlig indkomst	45
Kapitalindkomst	45
Aktieindkomst	46
CFC-indkomst	47
Fradrag i den personlige indkomst	47

Fradrag i kapitalindkomst og aktieindkomst	48
Ligningsmæssige fradrag	49
Gældende personskattesatser.....	49
Skattesatser i forhold til virksomhedsordningen	50
Analyse	50
Domme og afgørelser inden for området	50
Den skatte- og afgiftsmæssige behandling af tredje gruppe på arbejdsmarkedet fra 2002	63
Brutto- og nettoprincippet	64
Økonomisk risiko	64
Delkonklusion	65
Hvad betyder Ligningsloven § 4 for retspraksis for at kunne kalde sig for selvstændig?	65
Økonomisk incitament	67
Kort om hæftelsen og strukturen i partnerselskaber	67
Årsregnskab i fiktivt partnerselskab	69
Ejerstrukturen i fiktivt partnerselskab	71
Transparensprincippet og ejerskabet af virksomheden	73
Beskatning af partnere efter PSL	75
Beskatning efter virksomhedsordningen	80
Sammenligning af de to skattebetalinger.....	83
Diskussion.....	84
Økonomisk incitament?	89
Alternative løsninger for revisionshusene	90
Økonomisk incitament, hvad skal der til for at partnere vil vælge Personskatteloven.....	91
Fordelene ved virksomhedsordningen versus personlig indkomst	93
Begrebet indflydelse og økonomisk risiko	94
Konklusion.....	95
Perspektivering	96
Politisk perspektivering	96
Litteraturliste	101

Indledning

Den 26. april 2017 trådte den nuværende Skatteminister, Karsten Lauritzen, frem på talerstolen i Folketinget og fremlagde et forslag til en ny del af Ligningsloven (LL), der skulle gøre det lettere at rydde op i den uberettigede brug af virksomhedsordningen. Lovforslaget lød som følger:

”LL § 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.”¹

Som loven siger, skulle denne blandt andet sørge for, at partnere uden økonomisk risiko eller signifikant indflydelse i partnerselskaber ikke længere skal have ret til at benytte sig af virksomhedsordningen. Hele lovgivningen blev lagt til grund på baggrund af en anmodning om et bindende svar fra et ukendt partnerselskab. I det bindende svar blev der spurgt til, hvorvidt man som partner, der ejer en mindre del af virksomheden, kunne blive anset som værende selvstændigt erhvervsdrivende. Dette blev af SKAT indstillet til et ”nej” men omstødt af Skatterådet, der består af diverse skatteordførere fra de folkevalgte partier. Efter dette bindende svar følte Karsten Lauritzen og resten af skatteministeriet sig nødsaget til at lave denne lovændring.

For partnerne i revisionshusene betyder det nu, at de skal opgøre, hvorvidt de har denne føromtalte økonomiske risiko og signifikante indflydelse. Der er ikke noget klart svar i lovgivningen på, hvornår man har det ene og det andet, hvilket betyder, at det kan være svært at redegøre for. I de store revisionshuse har de forsikringer, der dækker store tab samtidig med, at de tilrettelægger deres egen arbejdstid samt deres teams arbejdsprocesser. Men måske ikke direkte dirigerer selskabets retning, har de så økonomisk risiko og signifikant indflydelse? Hvis partnerne, som reelt ejer virksomheden gennem deres kapitalandele og samtidig sammen styrer den daglige drift af virksomheden, ikke bliver anset som erhvervsdrivende, hvad skal der så til, før man bliver anset for at være erhvervsdrivende. SKAT står over for en skillevej, da disse revisionshuse er store skattegeneratorer, og i og med at de har mange ansatte med høje lønninger, er det derfor en dårlig idé at frarøve partnerne muligheden for at drive virksomhed, som de har gjort hidtil. Men hvor går grænsen?

¹ <https://www.retsinformation.dk/Forms/R0710.aspx?id=191812>

Der er ingen tvivl om, at partnerne i de store revisionshuse vil gå langt for at blive anset for selvstændigt erhvervsdrivende, da der med den nuværende skattestruktur i personskatteloven (PSL) er store skattemæssige fordele ved at kunne benytte sig af virksomhedsordningen.

Problemformulering

Problematikken der er beskrevet i indledningen, vil blive belyst efter nedenstående problemformulering og underliggende problemstillinger.

”Hvornår er man som partner i et transparent selskab selvstændigt erhvervsdrivende, efter den nye lovgivning i LL § 4? og hvilke økonomiske fordele har det at blive anset som selvstændigt erhvervsdrivende?”

For at besvare ovenstående problemformulering vil der blive taget udgangspunkt i nedenstående problemstillinger, som afhandlingen også vil blive udarbejdet efter. Delspørgsmålene vil også være udgangspunkt for den teoretiske forståelses overgang til det praktiske.

- Hvad er kriterierne for at være selvstændigt erhvervsdrivende?
- Har der i den nuværende retspraksis været en rød tråd i hvornår man er selvstændigt erhvervsdrivende?
- Hvordan er strukturen i partnerselskaber?
- Hvordan er virksomhedsordningen bygget op versus beskatningen efter Personskatteloven (PSL)?
- Hvilket økonomisk incitament har partnerne for at benytte sig af virksomhedsordningen?
- Har den nye lovgivning hjulpet til at definere hvornår man er selvstændigt erhvervsdrivende i et transparent selskab?

Afgrænsning

For at besvare problemformulering bedst muligt vil afhandlingen blive afgrænset til at omhandle transparente selskaber med udgangspunkt i partnerselskaber. Dog vil der blive inddraget domme som omhandler andre former for selvstændigt erhvervsdrivende, idet kriterierne i personskattecirkulæret af 4. juli 1994 nr. 129 gælder for sondringen mellem selvstændigt erhvervsdrivende og lønmodtager, uagtet om de deltager i et transparent selskab eller ej. Desuden vil der i beregningen af de økonomiske fordele og ulemper ved henholdsvis Personskatteloven og virksomhedsordningens beskatning blive afgrænset fra personlige fradrag med hensyn til gæld,

pensioner og andre personlige forhold. Dog vil der blive redegjort for, hvilke fradragsmuligheder der er i både Personskatteloven og i virksomhedsordningen for at give et billede af mulighederne, der findes i lovgivningen. Der vil desuden blive redegjort for kapitalafkastsordningen men ikke beregnet beskatning efter denne, da beskatningen i hovedtræk vil være den samme som i virksomhedsordningen.

Metode

Juridisk metode

Den anvendte metode er den retsdogmatiske. Den er med til at give et aktuelt billede af, hvad der er gældende ret ud fra troværdige retskilder. Denne bliver anvendt for at kunne danne en kontekst af de forskellige kilder i forhold til at kunne danne en så korrekt konklusion som muligt til problemstillingerne i afhandlingen. Den principale retskilde inden for skatteretten er lovgivningen. Udover den kan der nævnes en række andre retskilder. Disse er subsidiære kilder i form af domspraksis, bekendtgørelser, meddelelser fra SKAT, styresignaler og cirkulærer. Diverse retskilder vil blive beskrevet, idet de er med til at belyse retstillingen af problemet i denne afhandling.

Den øverste skatteretlige retskilde er lovgivningen. Folketinget er den instans, som har myndighed til at kunne pålægge, forandre og/eller ophæve love. Lovene i dansk ret har en række forarbejder, som skal benyttes til at kunne forstå og tolke de tanker, bevægelser og beføjelser, der står bag de vedtagne love. Til disse forarbejder kan man finde skatteministerens og andres tanker og bemærkninger til det givne lovforslag samt kommentarer fra skatteministerens, diverse organisationers tanker om det givne lovforslag. Der er ligeledes muligt at finde skatteministerens svar på de spørgsmål, der er kommet fra Folketingets Skatteudvalg. Ved nye lovforslag går de som regel igennem Ligningsrådet. De har til opgave at forholde sig til de fortolkningsproblematikker, der kan opstå med de nye love. De bindende forhåndsbeskeder, som Ligningsrådet afgiver, har tit og ofte en betydning for den værdi, lovgivningen har. Af den årsag har meddelerne ikke fået den store værdi, da de kan blive tilsidesat af Landsskatteretten eller domstolene²³.

De administrative forskrifter udgør en stor del af regelstoffet af skattejuraen. Det er vigtigt, at de administrative forskrifter bliver delt op i to kategorier, hvor der kan skelnes mellem de, der har en

2 Tvarnø & Nielsen, 2014

3 Michelsen, et al., 2015

bebyrdende effekt på lovgivning. Den ene kategori er anordninger, som i almindelige tale går under navnet bekendtgørelser. Det er skatteministerens job at få udarbejdet bekendtgørelserne, da de har en vigtig rolle i form af forståelse, og hvordan de givne love skal anvendes. Bekendtgørelserne kan benyttes af alle og enhver, hvilket også er hvad de er tiltænkt for. Udover dette har de også lovgivende kraft, og af den årsag har de samme retsværdi og slagkraft som lovene.

Den anden kategori af de administrative forskrifter er meddelelser fra SKAT, styresignaler, cirkulærerne, vejledningerne og ligningsvejledningerne. Udarbejdelse af disse administrative forskrifter står SKAT for. Forskellen på denne kategori og den første er, at disse forskrifter bliver givet til underordnede myndigheder. Dette betyder, at de ikke er bindende for den overordnede myndighed – altså Landsskatteretten og domstolene og ikke mindst skatteyderne.

Den vigtige del af kategoriseringerne er at vide, hvordan de er rangeret rent værdimæssigt, når det kommer til retsinformation. Det, der er kendt som vejledninger, er kun den fortolkning, som SKAT har lavet af den pågældende lovgivning. Som tidligere nævnt er vejledningerne kun bindende for de underordnede myndigheder. I det givne tilfælde er de kun bindende for SKAT og toldmyndighederne samt deres medarbejdere. Det eneste tidspunkt hvor SKAT og toldmyndighederne ikke skal benytte sig af de vejledninger, der er udstedt, er i det øjeblik de strider imod den gældende praksis. Det er eksempelvis EU-fordringerne, den lovgivning der er i landet, bekendtgørelser, cirkulærer, domspraksis, Landsskatterettens og Skatterådets praksis.

Ligningsvejledningerne er i princippet en forkortet gengivelse af den information, der er skrevet i cirkulærerne. Af den årsag har de heller ikke en så stor retmæssig værdi som kilde ved en given fortolkning af det pågældende skattemæssige område, der bliver undersøgt.

Domstolene er den sidste retslige instans, som giver en forklaring på, hvordan lovgivningen skal fortolkes. Hvis der kommer en dom fra en lavere rangeret domstol, kan denne ankes til en højere rangeret domstol. Den højeste rangerede domstol i Danmark er Højesteret. De domme, der bliver udstedt, giver mulighed for at få indblik i, hvilke dele af lovgivningen samt hvilke elementer dommerne lægger vægt på ved en domsafsigelse. Derfra er det så SKATs opgave at få lavet cirkulærer og af de veje vejlede de underordnede myndigheder, som skal følge SKATs retningslinjer.

Landsskatteretten har en stor værdi, når det kommer til retsspørgsmål. Det skyldes, at hvad Landsskatteretten siger og finder til kendelse er bindende for ligningsmyndigheder, herunder SKAT

og Ligningsrådet. Det betyder, at disse underordnede myndigheder ikke kan ændre på Landsskatterettens afgørelser. Hvis der fra skatteyderes eller SKATs side er en grund til en anke af dommen, ryger den op til de højere retsinstanser. Der er tre instanser, som er større i Danmark end Landsskatteretten. Østre Landsret og Venstre Landsret er de to første instanser, og hvis det sker, at der forekommer en anke til, er det op til Højesteret at afgøre, om de tidligere afgørelser har været i overensstemmelse med de øvrige instansers opfattelse af gældende praksis og lov.

Til sidst har vi en administrativ praksis. Dette element bliver brugt, når et skattemæssigt spørgsmål ikke entydigt kan blive besvaret af, gældende praksis, brug af ovennævnte retskilder, loven, afsagte domme, cirkulærer etc. Den administrative praksis fungerer ved, at skatteyderen kommer med en konkret sag, hvor de fremlægger deres problemstilling. Derefter kommer afgørelsen enten fra Skatteministeriets Departement eller SKAT. Ligningsrådets opgave i disse former for afgørelser er i forbindelse med bindende forhåndsbesked. Som før nævnt skal de underordnede myndigheder følge disse afgørelser. Det er dog ikke tilfældet for den overordnede myndighed. Det gør, at retsværdien er lidt mindre. Hvis de skal have de højere retsværdier, skal det komme fra domstolene.

Forholdets natur

I de situationer hvor der ikke er de tidligere nævnte retskilder til at hjælpe med at komme med en løsning til et bestemt spørgsmål, skal spørgsmålet afgøres ud fra forholdets natur. Det betyder, at fortolkerne skal argumentere sig frem til den korrekte løsning.

Anvendelse af retskilderne i afhandlingen

For at kunne beskrive og give en så fyldestgørende belysning af afhandlingens problemstilling som muligt, vil som udgangspunkt de retskilder, der har den største retskildeværdi tilgængelig blive brugt. Derfor vil der som udgangspunkt blive brugt kilder med en retsværdi, der gør dem acceptable at bruge som argumentation og derfra videre til at afklare og konkludere, hvordan den givne situation ser ud for problemstilling. I de situationer, hvor love eller domme ikke er afdækkende nok, vil det være nødvendigt at forholde sig til den administrative praksis inden for området. Det vil sige meddelelser fra SKAT og tidligere cirkulærer. Der vil derfor ikke blive brugt kilder, som ikke har nogen form for retsværdi, såsom avisartikler og lignende, til at afdække og konkludere.^{4 5}

4 Tvarnø & Nielsen, 2014

5 Michelsen, et al., 2015

Forkortelsesregister

I nedenstående ses forkortelser for love og skatteretlige og andre juridiske instanser, der er benyttet i afhandlingen:

Love:

ABL	Aktieavancebeskatningsloven
AL	Afskrivningsloven
KGL	Kursgevinstloven
KSL	Kildeskatteloven
LL	Ligningsloven
PSL	Personskatteloven
SEL	Selskabsskatteloven
SFL	Skatteforvaltningsloven
SL	Statsskatteloven
VSL	Virksomhedsskatteloven
VURDL	Vurderingsloven

Skatteretlige instanser:

HR	Højesteret
LSR	Landsskatteretten
SKM	Skatteministeriet eller afgørelse fra Skatteministeriet
SR	Skatterådet
TfS	Tidsskrift for Skatteret og Tidsskrift for Skatter og Afgifter
ØLR	Østre landsret

Redegørelse

Gammel lovgivning

I forhold til den lovgivning, der har været på området, før LL § 4 trådte i kraft den 1. januar 2018, har der primært været taget udgangspunkt i tidligere domme angående, hvornår man er selvstændig erhvervsdrivende eller lønmodtager. Der vil derfor i første omgang blive set på, hvordan SKAT selv vejleder om, hvordan man opgør denne sondring. Derefter vil der blive redegjort for domme, der er faldet på området.

Selvstændig erhvervsdrivende versus lønmodtager

Loven definerer i første omgang, hvornår man er selvstændig erhvervsdrivende. Dette omfatter, at man lever op til kravene for dette, som er redegjort i den juridiske vejledning C.C.1.2.1 og i personskattecirkulæret. For at man kan benytte sig af virksomhedsordningen, skal man være selvstændig erhvervsdrivende og ikke lønmodtager. Der er store fordele ved at være selvstændig erhvervsdrivende, da du derved kan opspare dine midler til selskabsskat og først betale fuld skat, når du tager pengene ud til privat brug. Skildringen omkring rette indkomstmodtager kan være svær at foretage, da der er visse betingelser, der skal være opfyldt. Samtidig fremgår det ikke klart, hvad der helt præcist skal være afgørende.

For lønmodtagere

Ved vurdering af, om der er tale om tjenesteforhold, kan der lægges vægt på, i hvilket omfang:

- Hvervgiveren har en almindelig adgang til at fastsætte generelle eller konkrete instrukser for arbejdets udførelse, herunder tilsyn og kontrol
- Indkomstmodtageren udelukkende eller i overvejende grad har samme hvervgiver
- Der er indgået aftale mellem hvervgiveren og indkomstmodtageren om løbende arbejdsydelse
- Indkomstmodtageren har arbejdstid fastsat af hvervgiveren
Indkomstmodtageren har ret til opsigelsesvarsel
- Vederlaget er beregnet, som det er almindeligt i tjenesteforhold (timeløn, ugeløn, månedsløn, provision, akkord mv.).
- Vederlaget udbetales periodisk
- Hvervgiveren afholder udgifterne i forbindelse med udførelsen af arbejdet
- Vederlaget i overvejende grad er nettoindkomst for indkomstmodtageren

- Indkomstmodtageren anses for lønmodtager efter ferieloven, lov om arbejdsløshedsforsikring mv., funktionærloven, lov om arbejdsskadeforsikring og lov om arbejdsmiljø.⁶

For selvstændige erhvervsdrivende

Ved vurderingen af, om der er tale om selvstændig erhvervsvirksomhed, kan der lægges 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, fx forretning, værksted, kontor, klinik, tegnestue mv., og arbejdet udøves helt eller delvist fra lokalerne
- Indkomstmodtagerens erhvervsudøvelse kræver særskilt autorisation, bevilling og lignende, og om indkomstmodtageren har fået en sådan tilladelse

⁶ Skats juridiske vejledning, C.C.1.2.1

- 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
- Ansvaret for en eventuel ulykke under arbejdets udførelse påhviler indkomstmodtageren.⁷

Ud over de ovenstående punkter er der en række andre kriterier, der kan give udtryk for, at indkomstmodtageren er selvstændig erhvervsdrivende. Det er, hvis der er blevet afholdt udgifter til:

- Løn til ansat personale
- Løn til medarbejdende ægtefælle
- Leje af erhvervslokaler
- Kontorholdsudgifter
- Udgifter til anskaffelse af væsentlige driftsmidler, bortset fra udgifter til bil
- Betaling for maskinanvendelse
- Reklame- og annonceudgifter.⁸

Ud fra de ovenstående kriterier skal det bestemmes som en samlet vurdering, hvorvidt man er selvstændigt erhvervsdrivende. Det vil sige, at de enkelte punkters opfyldelse ikke alene er afgørende for, hvorvidt der er tale om en lønmodtagerposition, eller om indkomstmodtageren er selvstændig erhvervsdrivende. Der kan for eksempel være situationer, hvor en indkomstmodtager opfylder kriterier for både lønmodtager og selvstændig erhvervsdrivende.

Der er desuden, som senere vil blive nævnt og redegjort for, faldet en række domme angående denne problemstilling, som man kan tage udgangspunkt i, når man skal afgøre, hvorvidt man er selvstændig erhvervsdrivende eller lønmodtager.

⁷ Skats juridiske vejledning, C.C.1.2.1

⁸ Skats juridiske vejledning, C.C.1.2.1

Domme

Det bindende svar fra skat: SKM2015.729.SR

En unavngiven virksomhed bad om et bindende svar fra SKAT den 28. april 2015 angående, hvordan ejerne af partnerselskabet kunne blive behandlet som selvstændige erhvervsdrivende, og af den grund skulle de så have mulighed for at kunne benytte sig af virksomhedsordningen. Partnerselskabet, der indgav dette spørgsmål, havde gjort det klart, hvordan de mente, at de pågældende medarbejdere gik fra at være ledende medarbejder i dette partnerselskab til at være medejere.

Det helt essentielle i dette bindende svar er, at selskabet gjorde alt for at beskrive, hvordan denne ændring af en ledende medarbejders status resulterede i en ændring fra at være lønmodtager til at være selvstændig. Sondringen omkring hele dette spørgsmål til SKAT er kun, hvordan og hvornår en person bør ses som selvstændig erhvervsdrivende. Der er mange aspekter, som selskabet tog højde for, men det vigtigste er det, der kræves for at være selvstændig. Nogle af de elementer, som er afgørende for at kunne kalde sig selv erhvervsdrivende, er, hvorvidt man tilrettelægger sine egne arbejdsrutiner, og hvilken rækkefølge arbejdet skal udføres i. Udover dette er der også det aspekt, at medejerne er nødt til at tage en økonomisk risiko.

SKAT har yderligt udtrykt, at der i nogle situationer vil være ejere af et partnerselskab eller lignende, som ikke kan opfylde kravene til at blive opfattet som selvstændige, og som derfor vil blive set som lønmodtagere grundet størrelsen på deres ejerandel af virksomheden. Derfor bliver der gjort meget ud af at pointere, at disse medejere ikke køber en "bagatelgrænse" i selskabet, men i stedet køber sig ind i en så betydelig grad, at de skal kunne ses som selvstændige erhvervsdrivende og ikke som lønmodtagere.

I selve spørgsmålet fra partnerselskabet bliver der redegjort i forhold til cirkulære, domme og lovgivning for at argumentere for deres position i relation til pågældende spørgsmål. Det er alt lige fra det faktum, at de ledende medarbejdere, der får mulighed for at købe sig ind, samtidig mister retten til at modtage feriegodtgørelse, hvilket fremgår af loven, at en lønmodtager skal have.

I SKATs vurdering af sagen går de selv meget op i, om hvervtager har en tilstrækkelig risiko for at kunne kalde sig selv for selvstændig erhvervsdrivende, ganske som spørgeren selv gør. SKAT skal

helst være enig i størstedelen af punkterne i forespørgslen om det bindende svar for, at dette kan være til fordel for spørgeren.

Der bliver ligeledes beskrevet i det bindende svar, hvordan en ledende medarbejder, der bliver til medejer, er stillet i forhold til tidligere ejere og nye ejere i en eventuel fusion med partnerselskabet. De vil blive stillet i en ejerskabsposition, hvor de kan få lov til at købe sig ind til en nominel værdi, der svarer til 1/10 af en aktie til at starte med. Der vil så være mulighed for, at de kan få en større ejerandel ved at performe bedre. I situationer, hvor de imidlertid ikke performer eller lever op til de krav, som de ledende medejere synes, de skal, vil de kunne blive smidt ud af ejerkredsen ved en flertalsafgørelse.

De nye kapitalejere har altså ikke stemmeret til at kunne beslutte, hvem der skal optages eller fratages kapitalejerskab fra kredsen, hvis de ikke har en fuld kapitalværdi, altså 10 ud af 10 aktier. Det fremgår samtidig, at de nye kapitalejere vil få en stemme per nominel aktie på en værdi af XXX.XXX kr.

De nye kapitalejere og de nuværende kapitalejere vil have den samme instruktionsbeføjelse i deres dagligdag. De vil dog have en vis form for selvbestemmelse i et struktureret omfang, der ligger i de ledelsesopgaver, de har fået, selvom de på intet tidspunkt er undergivet nogen instruktionsbeføjelser fra det øverste ledelsesorgan i partnerselskabet. Samtidigt har alle ejere en pligt til at finansiere partnerselskab i det omfang, bestyrelsen siger, de skal. Det fremgår samtidig, at de nye kapitalejere er berettiget til at kunne holde seks ugers ferie, samt at hvis der på noget tidspunkt opstår et økonomisk problem, skal de være med til at dække dette samt eventuelle erstatningsomkostninger, der overgår den forsikring, partnerselskabet har til rådighed.

Grundet størrelsen på spørgers partnerselskab ser spørger det som nødvendigt, at der er et ledelsesorgan til at styre, i hvilken retning selskabet bevæger sig. Derfor ser spørger det ikke som en god idé, at samtlige kapitalejere mødes for at drøfte, hvad, hvordan og hvilke spørgsmål de kunne have holdninger til, selvom de har stemmer til den nominelle værdi, de nu engang har anskaffet sig. Der vil være andre ledende kapitalejere, som står for beslutningerne, men der vil selvfølgelig være en tæt dialog med de nye kapitalejere.

Disse grundlæggende og strukturelle ændringer samt ledelsesmønstre skal munde ud i, at de ledende medarbejdere, der får muligheden for medejerskab, nu er selvstændige erhvervsdrivende og dermed kan benytte sig af virksomhedsordningen.

Der bliver tillagt de forhenværende lønmodtagere en betydelig risiko af økonomisk karakter, eftersom at de skal foretage en investering i partnerselskabet. Derudover bliver der lagt vægt på, at selve arbejdsbyrden hos de nye kapitalejere bliver betydelig større end de nuværende 40 timer for en almindelig ansat.

Der kommer en lille bemærkning fra dem, hvor spørger forklarer, at hvergiver til disse nye kapitalejere ikke længere er selskabet men i stedet de kunder, som vælger at benytte sig af selskabet. Dernæst bliver der fra spørgers side henvist til den relevante lovgivning og vejledning for at styrke partnerselskabets holdning til spørgsmålet og dermed deres egen opfattelse af svaret på spørgsmålet.

Hele grunden til, at dette spørgsmål er så vigtigt for spørger, er, at de ikke vil miste konkurrenceevne eller på anden måde gøre det besværligt og/eller uinteressant for mindre virksomhedsejere at fusionere med dem. Spørger angiver, at SKAT bør kunne se, at den investering, som spørger kræver fra sine nye kapitalejere, ikke kan ses som ubetydelig og derfor være med til at styrke deres påstand om, at de faktisk løber en reel økonomisk risiko ved at lade sig involvere i ejerskabet af partnerselskabet.

Spørger tager endvidere udgangspunkt i, hvordan en typisk kommanditistanpart havde stor betydning for, hvad der er nødvendigt for at kunne blive anset for at være selvstændig erhvervsdrivende i en tilsvarende transparent virksomhedsform, som et partnerselskab er. Der fremgår det, at hvis en kommanditist – i dette tilfælde vil det være en ny kapitalejer – ikke har en betydelig størrelse anpart, må kommanditisten levere noget andet for at kunne opfylde kravene til at være selvstændig erhvervsdrivende; i dette tilfælde ved at arbejde minimum 50 timer om måneden. Det er her, i spørgers øjne, at de nye kapitalejere allerede opfylder kravene for at kunne kalde sig selv for selvstændige erhvervsdrivende, idet de rent faktisk arbejder langt mere end de 50 timer om måneden. Her er U 1993.239 Ø deres belæg for at tolke situationen, som spørger gør.

Grunden til at lige præcis U 1993.239 Ø er så vigtig for denne tankegang, ligger i, at K/S og P/S bliver behandlet på samme måde rent skatteretligt og erhvervsretligt. Spørger lægger derudover meget

vægt på, at det kun er logisk, altså i sagens natur, at de kapitalejere, som har 10/10 andele, må besidde større magt end de nye kapitalejere, der kun har 1/10. Dette element omkring andele er ifølge spørger ikke afgørende for, om de nye kapitalejere kan anses for selvstændige erhvervsdrivende, for alle har højst sandsynligt de samme interesser for selskabet, uanset om man ejer 1/10 andele af en aktie eller 10/10 andele af en aktie eller derimellem.

SKATs begrundelse

SKAT vælger at starte deres begrundelse med at henvise til en tidligere sag, LSRM 1961.54, angående en vognmand, der ejede 2/15 anparten i et personselskab og samtidigt var en del af den daglige drift. Landsskatteretten fandt efterfølgende, at vognmanden ifølge LL § 9 var berettiget til lønmodtagerfradrag.

Derudover brugte de U 1983.239 Ø som argumentation der omhandlede, at en direktør ikke kunne benytte sig af pensionsbeskatningsloven grundet hans status som ejer og arbejdsgiver. Det er det eneste forhold, hvor han blev anset som et selvstændigt skattesubjekt. I alle de andre forhold blev han anset for at være en ganske almindelig lønmodtager. I SKM2010.431.SR kunne Skatterådet bekræfte, at et partnerselskabs overskud kunne blive betalt ud til de organiserede partnere for selskabet. Endvidere siger Skatterådet, at der ikke skal ske lønfiksering af løn eller et givent udbytte.

Videre til SKM.2011.155.SR, hvor Skatterådet kunne bekræfte, at overskuddet kunne udbetales til de ejere, der enten ejede igennem et selskab eller personligt. Derudover blev der henvist til yderligere to sager, der omhandler overskudfordeling til selvstændige erhvervsdrivende. SKAT forklarer endvidere i deres beskrivelse, at udbetalinger fra personselskaber til ejerne skal ses som overskudsandele til partnerselskaber. Dette er hovedreglen, man som udgangspunkt skal arbejde ud fra, og som blev slået fast i følgende afgørelser, SKM2011.155.SR og SKM2012.42.SR.

Derfor måtte der efter SKATs opfattelses ikke kunne findes lønelementer i udbetalinger til de personer, der ejer selskaberne. Det vigtige i disse afgørelser er, at der kun er tale om en hovedregel, og for at kunne gøre det, som spørger er interesseret i, skal der være en fordeling af, hvad der er løn, og hvad der kan karakteriseres som udbytte.

SKAT kommer derfor frem til, at udbyttet og lønnen efter denne hovedregel ikke kan gøre sig gældende for alle kapitalejerne i partnerselskabet. SKAT kommer frem til, at for de nye kapitalejere ikke vil blive anset som selvstændige erhvervsdrivende, idet der er for store ligheder til lignende

arbejdsgange, og at de reelt aldrig blive den indkomstmodtager, som spørger beskriver i sit spørgsmål til SKAT.

SKAT ser altså ikke på de nye kapitalejere som selvstændige erhvervsdrivende, da der kan sås kraftig tvivl om, hvorvidt der er nogen form for selvstændighed hos de nye kapitalejere, og om der reelt er nogen form for bestemmende indflydelse hos de nye kapitalejere.

Det kriterium, der burde veje tungest på vægtskålen i forhold til, om man kan kalde sig selvstændige erhvervsdrivende, er, om personen egentlig har nogen signifikant risiko. De nye kapitalejere har en begrænset risiko, jf. SKATs vurdering. Ejerne er på intet tidspunkt forpligtet til at kautionere for partnerselskabets forpligtelser. Det må siges at være en stor byrde, der bliver taget fra kapitalejernes skuldre, at de rent faktisk ikke skal stå regnskab, hvis der er forpligtelser, der ikke bliver opfyldt.

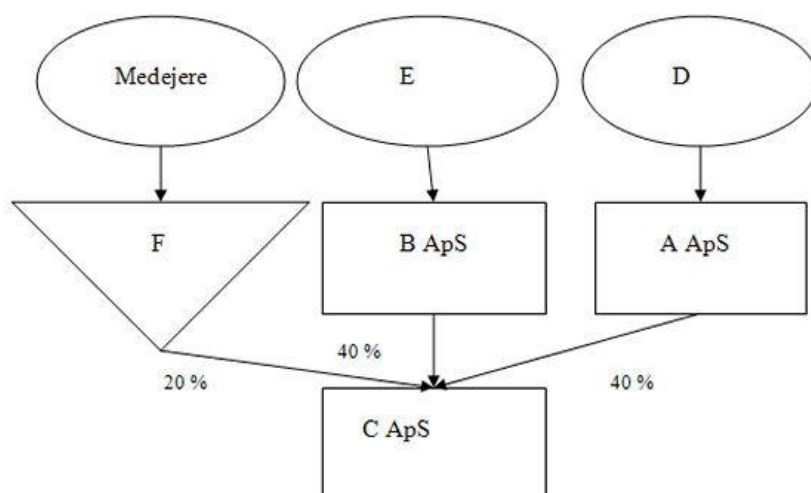
Udover dette element kan SKAT se, at de nye kapitalejere rent faktisk ikke får nogen form for goodwill af partnerselskabet, og igen står de en i situation, hvor de ikke står til at lide et økonomisk tab, hvis denne goodwill skulle ende med at falde i værdi. Igen står de nye kapitalejere med en yderlig begrænset risiko. SKATs opfattelse af, hvilke kriterier der var opfyldt og ikke opfyldt i spørgers bindende svar, var ikke til spørgers fordel, og SKAT mente, at de nye kapitalejere ikke kunne ses som selvstændige erhvervsdrivende. Dog kunne det udbytte, de får for deres andele af aktien, ses som afkast og dermed beskattes som aktieindkomst. Der er altså ikke en skattemæssige hjemmel for at kunne behandle de nye ejere som selvstændige erhvervsdrivende.

SKAT indstillede, at spørgsmålet skulle besvares med et "nej". Skatterådet så SKATs indstilling igennem og lavede deres egen vurdering af sagen. I deres samlede vurdering fandt de frem til, at ved en erhvervelse af en aktie eller anpart i et transparent selskab, vil erhververen blive betragtet som selvstændig erhvervsdrivende. Skatterådet svarede "ja" til spørgsmålet.⁹

⁹ Partnerselskab - ejeraftale, 2015

Det bindende svar SKM2009.829.SR

Strukturen se ud som følger i dette bindende svar:



Rådgivningsselskaberne får adgang til at kunne stemme på samme vilkår, som ejerne i F, selvom de ikke er juridiske medejere af F. Det har været sådan for D og E hele tiden i deres samarbejde med F. I den aftale de har lavet med F, vil de få en fast udbetaling på 100.000,- pr. måned, som de vil kunne fakturere F for hvert kvartal. Udover det vil D og E få udbetalt en bonus ud fra en fælles aftalt fordelingsnøgle. Denne bonus er ikke noget som kun D og E vil få, det vil også gøre sig gældende for de andre ejere af G-land. Denne betaling vil samtidig blive set som en acontoudlodning.

Den del af D og E's arbejde i C ApS svarer til cirka 1/7 af den samlede arbejdstid i form af diverse administrationsarbejdsopgaver, som en direktør har. Det overskydende overskud i C ApS vil blive udbetalt til de tre ejere, B ApS, A ApS og F, som pro rata skattefrit udbytte.

Ud af aftalen fremgår yderlige, at rådgivningsselskaber og de personligere ejere i F kun har været med til møder, hvor de har fået information, men ikke har været til at bestemme noget. Ejerne af rådgivningsselskaberne er ansvarlige for, at de opgaver, de får af deres hvervgiver (kunderne), bliver opfyldt. F har således ikke noget at gøre med den del af virksomheden i C ApS.

Rådgivningsselskaberne har endvidere lavet en anpartshaveroverenskomst, hvoraf det skal fremgå, at der er restriktioner omkring salg af de givne anparter. Derudover er der en række andre forhold, der gør, at direktørerne i C ApS skal rådføre sig med F, når det kommer til beslutninger af væsentlig karakter, da C ApS skal følge den strategiske retningslinje, der er at finde i F-koncernen.

Spørgsmål 1:

Det første spørgsmål i denne sag er, hvem der skal ses som den rette indkomstmodtager i form af det honorar, de får ret til at kræve fra C ApS. Hertil kommer den eventuelle årlige bonus. Der har ikke tidligere være taget stilling til en sag af denne karakter. Der blev derfor taget udgangspunkt i anden tidligere sag, TfS 1999, 646 Ø.

I TfS 1999, 646 Ø er der en aftale, der kan ses i samme lys som den sag, der bliver taget stilling til i det bindende svar fra skat. De kunne deltage aktivt enten personligt eller gennem et selskab i forhold til at deltage i aktiviteten. Det samme gør sig mere eller mindre gældende i det bindende svar til rådgivningsselskaberne og F. De har ligesom i TfS 1999, 646 Ø-sagen rettighederne, forpligtelserne og vederlag som mulighed.

Derefter henviste SKAT også til SKM2006,605.SR i deres svar, som omhandlede, hvorvidt konsulentvirksomheder var de rette indkomstmodtager. Det som SKAT lagde vægt på i denne sag var, at der var tale om erhvervsaktivitet, og at denne aktivitet blev gjort på markedsvilkår samtidig med, at de var minoritetsanpartshavere. SKAT lagde endvidere til grund, at hovedanpartshaverne ikke var interesseforbundet.

Derfor kunne der i dette lyse ses en del paralleller til den indeværende sag, for F og rådgivningsselskaberne bliver ikke set som ikke-interesseforbundne, og ingen af dem har en bestemmende indflydelse på C ApS.

Den vederlæggelse, der sker i C ApS, er fast, men som SKAT ser det, er det klart under den forudsætning, at der er en tilstrækkelig omsætning i C ApS. Der er altså en klar driftsrisiko for de betalinger, som rådgivningsselskaberne får, og den bonus, som bliver udloddet til dem og F. På dette grundlag så SKAT, at der ikke kan eller bør ske en skattelig forskelsbehandling af den vederlæggelse, der bliver faktureret for at dække rådgivnings- og direktørhonorarerne.

Der er en anden sag, som kunne minde om denne sag. Forskellen er i SKM2008,660.BR, at en direktør forsøgte at lave den personlige indkomst til selskabsindkomst ved at føre den ind i sit eget private holdingselskab. Det er endvidere ikke det, som er spørgsmålet i denne opgave, og det er derfor ikke et problem, at rådgivningsselskaberne går ind og blev medejere af C ApS, da det ikke har haft nogen indflydelse på deres indkomst.

Spørgsmål 2:

Ved det andet spørgsmål, som er et tillægsspørgsmål til spørgsmål 1, omhandlende hvorvidt bonussen kunne ses som selskabsindkomst, fandt SKAT også hjemmel for at bonussen kunne klassificeres som selskabsindkomst.

Spørgsmål 3:

Spørgsmål 3 omhandlede, hvorvidt E og D kunne undlade at betale løn til rådgivningsselskaberne og derfor overfører det hele som udbytte til deres personligt ejede selskaber, da der som udgangspunkt ikke skal foretages en fiksering af arbejdsvederlag.

Spørgsmål 4:

Hvis ikke overgående bliver svaret bekræftende, ønskes det, at SKAT kommer med et konkret niveau for vederlæggelsen for E og D, så den kan accepteres af SKAT.

Spørgsmål 5:

SKAT fik til sidst et spørgsmål omkring, hvordan et eventuelt yderligere overskud skulle til skattemæssige behandling i forhold til den globale spejling, der gør sig gældende i denne sag. Rådgivningsselskaberne er efter aftale berettiget til at få udbetalt udbytte fra C ApS grundet deres aktivitet i selskabet. Spørgers grund for at få dette sat i gang er at få skabt en fælles holdning til, at driften skal være i alles interesse.

SKATs indstilling og begrundelse

SKAT anerkendte fra start af, at rådgivningsselskaberne som udgangspunkt sagtens kunne blive anset for at blive drevet i virksomhedsform og derfor, at det var muligt at anskue dem som selvstændig erhvervsdrivende.

SKAT lagde meget vægt på, hvem den rette indkomstmodtager var. Det skulle ses i lyset af, hvem der egentlig leverede arbejde til C ApS. SKAT anså, at arbejdet blev leveret af D og E og ikke af deres personligt ejede selskaber. SKAT lagde yderligere vægt på, at en administrerende direktør som udgangspunkt ikke kan "sætte sig selv på aktier." Derudover blev der lagt vægt på, at de faktiske fakturerede ydelser er de samme som dem, der er blevet leveret, og at der er en sammenhæng med dette i driftsresultatet for overbygningsselskabet.

Dernæst blev der lagt vægt på at konsulenterne modtager løn fra deres egen personlige selskaber. SKAT ser klart, at den forretningsaftale, der er blevet lavet imellem rådgivningsselskaberne og F-koncernen, kan ses som uafhængige parter, da ingen af de tre har bestemmende indflydelse på overbygningsselskabet C ApS. SKAT mener, at disse former for aftale, som udgangspunkt skal respekteres, så længe de ikke har en unormal forretningsgang.

Problemet i denne situation angående spørgsmål 1, ifølge SKAT, var, at hvis rådgivningsselskaberne selv fik lov til at bestemme, hvordan udbyttet og lønnen skulle være, synes det at skabe en form for fælles interesse hos rådgivningsselskaberne, da de i højere grad vil have deres betaling i form af udbytte til deres personligt ejede selskaber i stedet for løn. Det vil give dem en stor mulighed for selv at bestemme, hvad der skal opspares i deres egne selskaber, og hvad der skal komme som løn fra C ApS. F vil i denne situation være relativt ligeglad med den ene eller anden løsning, da de ikke foretager noget aktivt i C ApS.

Derudover er der en driftsmæssig risiko, som efter SKATs opfattelse syntes at være elimineret for rådgivningsselskaberne af den årsag, at D og E står med det personlige ansvar for kunderne i C ApS og altså ikke deres personligt ejede selskaber. Dertil blev der lagt mærke til at D og E ikke havde nogen bestemmende indflydelse over C ApS, hvilket var med til at minimere D og E risiko.

På baggrund af dette, synes SKAT ikke at den fremtidige indkomst kan tilfalde rådgivningsselskaberne, og især ikke den del af indkomsten, der berører direktørhonoraret.

Spørgsmål 2:

Til den del, der omhandlede udbytte og bonus, kunne rådgivningsselskaberne godt ses som rette indkomstmodtager.

Spørgsmål 3:

Til dette spørgsmål henviser SKAT til ligningsvejledningen 2009-02 afsnit S.F.4, omhandlende hvorvidt en hovedaktionær og det beherskede selskab kan lave en aftale, hvor det arbejde der bliver leveret er under den værdi, en udefrakommende skulle have for samme arbejde. Dette må ikke forveksles med rette indkomstmodtager. Her ser SKAT, at E og D skal anses for at være de rette indkomstmodtagere i denne sag for de faste honorarer, der kommer fra C ApS.

Selvom ligningsloven § 2 angående armslængdeprincippet kan blive benyttet i form af fastsættelse af honoraret, er det dog ikke den praksis, der bliver udført, og SKAT indstiller hermed deres spørgsmål under den indsendte disposition som værende korrekt.

Spørgsmål 5:

Til dette spørgsmål henviste SKAT til det bindende svar i SKM2009.237.SR, hvor naboselskabet blev set som den rette indkomstmodtager, selvom selskabet ikke var den formelle ejere af det selskab, der udbød et vindmølleprojekt. Som i naboselskabet har D og E ikke et formelt ejerskab af F.

Beløbet udgår kun af det samlede overskud af driften, og selvom rådgivningsselskaberne ikke ejere noget formelt, men der ses en reel ejerandel grundet den drift, rådgivningsselskaberne står for, skal det ses i lyset af, at selskabet, de får udbytte fra, er skattetransparent på linje med et K/S, fordi der er en aftale mellem uafhængige parter. SKAT indstillede også dette til et ja, og Skatterådet tog SKATs indstilling og begrundelse.¹⁰

Opsummering af domme

Sammenhængen mellem disse to sager ligger i, hvem der egentlig er den rette indkomstmodtager, og hvordan vederlæggelsen af det arbejde, der bliver leveret, skal indkomstføres som enten selskabsindkomst eller lønindkomst. I begge sager vil det være det mest optimale for parterne, hvis de kan overføre deres indkomst i deres personlige virksomheder eller i virksomhedsordningen.

Det som SKAT i begge sager lægger vægt på er, hvorvidt der er tale om en reel økonomisk risiko ved det arbejde, der bliver foretaget i begge sager, og om det er muligt for parterne at overføre deres indkomst til selskaber og på den måde gøre dem til rette indkomstmodtagere. Dertil bliver det begrundet med, at der foreligger et for stort instruksforhold og meget klare retningslinjer for, hvordan deres arbejde skal udføres, samt at der ikke er nogen bestemmende indflydelse i deres virke. Et af de gennemgående fællestræk i sagerne er, at der en rød tråd i, hvordan SKAT vil behandle og vurdere, der ses mange fællestræk imellem dem. Der er en klar holdning til den samlede vurdering af, hvordan et overskud fra et transparent selskab skal behandles, og hvordan det arbejde, der er tilknyttet virksomheden, de arbejder for, skal behandles som lønindkomst hos medarbejderen, den nye kapitalejer, eller hvorvidt det kan behandles som selskabsindkomst.

¹⁰ Rette indkomstmodtag er levering af rådgivningsydelser via personligt ejede anpartsselskaber samt spejling af ejerskab til udenlandsk skattetransparent selskab, 2009

I begge sager er det parternes mål at få overført deres indkomst, så den ikke bliver behandlet som lønindkomst, da det så vidt muligt er bedst for de personer, der enten har en virksomhed eller kan benytte sig af virksomhedsordningen, eftersom de har flere skattemæssige muligheder for at kunne optimere deres effektive skatteprocent. Den eneste store forskel er, at Skatterådet sagde nej i SKM 2009.829.SR, og Skatterådet sagde ja i SKM 2015.729.SR til deres behandling af, hvem der er den rette indkomstmodtager.

Ny lovgivning Ligningsloven § 4

Den 26. april 2017 fremsatte nuværende Skatteminister Karsten Lauritzen et forslag om lovændring i Ligningsloven, hvor det fremgik at deltagelse i et skattemæssigt transparent selskab ikke kunne give tilstrækkeligt grundlag for at kalde sig selv for selvstændig erhvervsdrivende, hvilket Skatterådet i SKM.2015.729.SR ellers gav deres samtykke til.

Årsagen til at der skulle være en lovændring fra skatteministerens side var, at der allerede er rimelige vilkår for at kunne konkurrere og skabe vækst på det danske arbejdsmarked. Af den årsag fremsendte skatteministeren dette lovforslag, for at sløjfe den mulighed der var for deltagerne i skattemæssige transparente selskaber, samt at selskaberne undgik at betale A-skat af deres lønninger til ejerne.

Ved brug af virksomhedsordningen fik deltagerne af sådanne selskaber muligheden for at kunne bestemme, hvor meget af indkomsten, der skulle beskattes som selskabsindkomst og personindkomst i form af de muligheder, der findes i virksomhedsordningen.

Derfor skulle der lukkes et hul for de deltagere af transparente selskaber, som ikke burde have den mulighed. Muligheden for at deltagerne skulle være selvstændige erhvervsdrivende, skulle ske gennem en konkret vurdering af flere elementer end blot ejerskab af et givent selskab. Indholdet af lovforslaget viste, at der ikke var nogen gældende ret for, hvornår man kunne ses som selvstændig erhvervsdrivende, da der ikke var nogen fast definition på det. Der var dog centrale og almindelige kriterier for det, typisk i form af økonomisk risiko og egne instruktionsbeføjelser.

Det tætteste på noget gældende er i personskattecirkulæret nr. 129 af 4. juli, hvor det skulle være lige til at bestemme, hvordan tjenesteforholdet skulle opgøres. Det var dog lettere teoretisk at afgøre, om en person er selvstændig erhvervsdrivende eller lønmodtager, end i praksis. Grundlaget skulle altså bestå af flere komponenter for at kunne klassificeres som selvstændige

erhvervsdrivende. Skatterådets afgørelse blev, som beskrevet tidligere i afhandlingen, at det var helt acceptabelt at kalde sig selv for selvstændig erhvervsdrivende, uanset hvor stor en andel af det transparente selskab man end måtte have haft anskaffet sig, og derfor kunne benytte sig af muligheden for at benytte sig af virksomhedsordningen. Grunden var, at det fulgte den tidligere praksis, selvom dette var partnerselskaber i et andet størrelsesforhold end den pågældende sag. Derfor resulterede det i, at der nu ikke skulle indeholdes A-skat.

Derefter fulgte en gennemgang af de forskellige typer af selskaber, der findes i Danmark, hvor det bliver forklaret, hvad forskellen er på partnerselskaber, aktieselskaber og kommanditselskaber. Den helt store forskel lå i, hvordan partnerselskaber og aktieselskaber blev beskattet, som endvidere gav et grundlag for at kommentere på, hvordan den rette indkomstmodtager skulle afgøres. Igen blev der gået i dybden med, hvordan dommen TfS. 1999, 646Ø, angående de tre statsautoriserede revisorer, der overdrog deres interessentskabsandele og skabte anpartsselskaber, der så skulle ses som rette indkomstmodtager af det arbejde, de foretog sig. Dommen skulle bruges til at belyse, hvem der er rette indkomstmodtager, og om der så ville opstå en situation, hvor de nye kapitalejere kunne anses som selvstændige erhvervsdrivende.

Lovforslaget

Selve lovforslaget skulle være med til at lukke det skattemæssige smuthul, der blev åbnet op for med afgørelsen af SKM2015.729.SR. Skatterådet gik selv ind og forklarede Skatteministeriet, at der ikke kunne findes noget belæg for at kunne sige, hvornår en lønmodtager, der erhvervede en andel af et transparent selskab, kunne kaldes for selvstændig erhvervsdrivende.

Deraf advarede Skatterådet, at der ville være en signifikant risiko for, at denne model ville blive brugt i et langt større omfang, end hvad der før har været gjort brug af. Det fandtes plausibelt, at andre eksisterende partnerselskaber og nystiftede partnerselskaber ville gøre brug af denne form for model udelukkende for at kunne anvende de skattemæssige fordele, der ville være for partnerne i denne typer af selskaber. Skatterådets forklaring omkring udvidelse af brugen af partnerselskaber bundede i en klar fremgang af denne form for transparente selskaber, hvor det blev estimeret, at der efterfølgende var 900 partnerselskaber i Danmark.

Hensigten fra Skatterådets side var ikke at gøre det til en almindelig ting for lønmodtagere at kunne blive selvstændige erhvervsdrivende for derfor selv at have muligheden for optimere deres

skattesatser. Dette lagdes til grund for lovforslaget, der fandt det mere korrekt at gå tilbage til de tidligere praksis, hvor en række kriterier i en samlet vurdering var det afgørende for, hvornår en skatteborger blev anset for at være en lønmodtager eller selvstændig. Det skulle være således, at det ikke udelukkende var ejerforholdet der var gældende.

Det, der fremadrettet skulle gøres, var at lave en vurdering af deltagerne i selskabet på samme vilkår, som det foregik med enkeltmandsvirksomheder. Det skulle være således, at virksomhedsformen ikke skulle være det afgørende, men som før nævnt en konkret vurdering rent skattemæssigt.

Denne hensigt skulle være med til at forenkle og simplificeres processen for vurderingsarbejdet i forskellige sager fremadrettet. Det var samtidig Skatterådets råd til Skatteministeriet ikke at lave en lov, der ramte for mange. Problemet i dette lovforslag opstod ved, at dette ikke kun ville ramme partnerselskaber, som lovens mål i grove træk var tiltænkt, men at det også ville ramme kommanditselskaber. Derudover ramte dette lovforslag også interessentselskaber, da de også bliver anset som transparente selskaber. Forskellen lå dog klart i den måde en given interessent hæftede i det selskab, idet det er personligt, direkte, solidarisk og ubegrænset.

Dette skal være til grund for, at personer, der kun ejer andele, ikke længere skal kunne anses for være selvstændige.

Bemærkninger til lovforslaget

Der var efterfølgende bemærkning omkring, hvilke forhold der skulle gøres sig gældende ved en konkret vurdering samt enkelte kommentarer omkring, at der ikke findes en definition på en selvstændig erhvervsdrivende noget sted i loven. Der skulle efterfølgende ske en vurdering, som før nævnt i afhandlingen, der skulle ligge til grund for, hvornår en person var selvstændig eller ej.

Det anførtes derfor, at det kunne være svært at benytte de sædvanlige kriterier for personer, der erhvervede en andel af skattemæssige transparente selskaber, da det ifølge bemærkninger ikke ville være helt velegnet til en konkret vurdering af, om der var tale om selvstændige personer, der drev selvstændigt erhverv i partnerselskabsformen. Der ville normalt ikke være særlig stor tvivl indblandet i vurderingen vedrørende advokatvirksomheder samt revisions-, reklamebureauer og arkitektvirksomheder.

Ansatte ved disse typer af virksomheder ville derfor ikke blevet set som ansatte ved det transparente selskab og altså ikke hos den enkelte deltager af virksomheden. Det skulle forstås som, at det var virksomheden og ikke den enkelte deltager, der ejer diverse materialer, der lejer lokaler til virksomhedens drift, som står til ansvar for, at kunderne får opfyldt opgaverne; altså at alt der foregik i virksomheden, skete under virksomheden navn og ikke deltagernes. Disse elementer skulle ikke være til for at hindre personer, der reelt ejede virksomheden, for her kom transparensprincippet ind.

Derfor skulle vurderingen af, om den enkelte deltager kunne blive anset for at være selvstændig, ligge i økonomisk risiko og indflydelse på selskabets nutid og fremtid. Der blev ved denne anledning lagt vægt på Østre Landsretsdommen SKM.2007.35.Ø, omkring en foredragsholder, som reelt set ikke havde nogen form for økonomisk risiko i form af vederlagsformen. Vederlaget skulle være afhængigt af overskud og ikke kunne relateres til et minimumsvederlag, altså sikret økonomisk.

I selskaber, hvor der fandtes mange ejere af selskabet, kunne der opstå ejerforhold, hvor den enkelte medejer reelt havde så lidt indflydelse, at dette ikke kunne være tilstrækkeligt, med mindre en række forhold styrker den individuelle position i selskabet. Derudover blev der lagt kraftigt vægt på, at lige så snart man er under andres bestemmende indflydelse i alle dele af virksomheden – om det var i form af, hvordan en opgave skulle løse til hvilken retning – hvis ikke nogen af disse kriterier blev opfyldt nogenlunde tilfredsstillende, kunne det, uanset om det var som selvstændig erhvervsdrivende, der benyttede sig af virksomhedsordningen, eller igennem en anden form for kapitalselskab, ikke være et gyldigt grundlag for at kunne kalde sig selv for erhvervsdrivende, selvom en given andel skulle have været erhvervet. Derfor skulle den indkomst, der relateres til den personlige indsats, beskattes som almindelig personlig indkomst, men et givent udbytte fra det transparente selskab skulle således ses som aktieindkomst, så længe at det forholdte sig inden for det overførte udbytte fra selskabet.¹¹

Transparensprincippet og struktur i partnerselskaber

Transparente selskaber

Når man kigger på partnerselskaber, har man at gøre med det, der inden for skatteretten kaldes et transparent selskab. Et transparent selskab kan omfatte alle typer af selskaber, nærmere defineret

¹¹ Kvalifikation af selvstændig erhvervsdrivende ved deltagelse i et skattemæssigt transparent selskab, 2017

i SEL §§1-2. Som udgangspunkt kan alle selskaber, der er skattepligtige i Danmark, blive anset for at være transparente selskaber. Der er dog en undtagelse, hvis selskabet indgår i international sambeskatning.

Beskatning af personselskaber i Danmark

I dansk skatteret behandler man personselskaber, nærmere bestemt interessentskaber, partnerselskaber, partrederier og kommanditselskaber, efter transparensprincippet. Det vil sige, at selskaberne ikke indgår som selvstændige skattesubjekter. I grove træk betyder det, at en deltager i et af disse selskaber er skattepligtig af den andel, personen ejer. Dette gælder både for indkomst, men personen er også berettiget til fradrag for driftsomkostninger, renteudgifter etc., lige så vel som at selskabets deltagere kan foretage forholdsmæssige afskrivninger i forhold til ejerandelen i selskabet.

I beskatningen af personselskaber bliver der taget udgangspunkt i statsskatteloven §§4-6, hvorfra retspraksis er udarbejdet. I denne retspraksis finder vi blandt andet transparensprincippet. Transparensprincippet går som tidligere nævnt ud på, at selskabet ikke bliver set som et selvstændigt skattesubjekt, men at man derimod beskatter hos deltageren alt efter ejerandel. Denne andel er en andel af selskabets værdier, men man besidder ikke direkte ejendomsret over nogle af selskabets aktiver og passiver i selskabsretlig forstand. Banker m.m. kan derfor heller ikke tage udlæg i disse aktiver, og deltageren kan ikke sælge sin andel af aktiverne.

Fra det skatteretslige henseende bliver man derimod opfattet som ejer af de enkelte aktiver og passiver i praksis, og hver enkelt deltager vil derfor eje en bestemt procentdel af alle aktiver og passiver i selskabet. På baggrund af dette er det derfor essentielt at fastlægge den enkelte deltagers ejerandel. Denne ejerandel kaldes i skatteret for den ideelle anpart. Dette har betydning for, hvordan overskud/underskud skal fordeles mellem deltagerne, og hvordan de skal beskattes, samt hvordan de kan udnytte afskrivninger. På trods af at den ideelle anpart burde være udtryk for, hvordan overskuddet og underskuddet bliver fordelt, er det ikke altid sådan, og selskabsaftalen kan derfor i visse tilfælde blive anvendt, hvori det er aftalt mellem deltagerne, hvem der skal have hvad.

Virksomhedsordning

I 1986 blev virksomhedsordningen etableret i forbindelse med, at virksomhedsskatteloven trådte i kraft. Lovændringen medførte, at personer, der førte personligt drevne selskaber, blev sidestillet med personer, der driver virksomhed i selskabsform. Dette gjorde man for at udligne nogle af de

fordele, personer, der driver for eksempel anpartsselskaber, havde i forhold til selvstændige erhvervsdrivende.

Beskatning efter virksomhedsordningen

Når en person beskattes efter virksomhedsordningen er der tre forskellige valgmuligheder i valget af beskatningsform:

1. Følge personskattelovens regler
2. Virksomhedsskatteloven herunder:
 - a. Virksomhedsordningen, afsnit 1
 - b. Kapitalafkastordningen, lovens afsnit 2
 - c. Særlig kapitalafkastberegning for aktier, afsnit 2 A
 - d. Udligningsordning for forfattere, afsnit 2 B
3. Omdanne virksomheden til A/S eller ApS

Redegørelse af beskatning efter virksomhedsordningens

Indskudskonto

Når man vælger at blive beskattet efter virksomhedsordningen, skal man opføre en indskudskonto efter VSL § 3. Efter VSL er indskudskontoen defineret som en overførsel fra den skattepligtige til virksomheden. Det vil altså være den opstartskapital, man indskyder i selskabet. Denne kapital er summen af aktiver og passiver, og man kan derfor både indskyde likvide midler og andre aktiver samt gæld i selskabet. Indskudskontoen skal opgøres ved starten af det regnskabsår, hvor virksomhedsordningen anvendes første gang. Hvis der på et senere tidspunkt bliver indskudt mere kapital, bliver dette anset for at være yderligere indskud af kapital til indskudskontoen. Det samme gælder, hvis den virksomhedsdrivende hæver penge fra indskudskontoen. Dette kan dog kun ske efter rækkefølgen i VSL § 5 stk. 1:

1) Kapitalafkast efter § 7, der vedrører det forudgående indkomstår, og som overføres til den skattepligtige inden fristen for indgivelse af selvangivelse.

2) Overskud efter fradrag af kapitalafkast (resterende overskud) efter § 10, stk. 1, der vedrører det forudgående indkomstår, og som overføres til den skattepligtige inden fristen for indgivelse af selvangivelse.

3) Overskud i det pågældende år:

a) Kapitalafkast efter § 7, der overføres til den skattepligtige inden udløbet af fristen for indgivelse af selvangivelse for indkomståret.

b) Overskud efter fradrag af kapitalafkast (resterende overskud) efter § 10, stk. 1.

4) Opsparet overskud.

5) Indestående på indskudskonto

Værdien af aktiverne på indskudskontoen bliver opgjort primo i regnskabsåret, og værdien af disse aktiver ændres ikke løbende, uanset om disse realiseres og den øvrige skattemæssige behandling af disse aktiver. Hvis værdien af indskudskontoen er negativ, skal denne sættes til 0 kr., såfremt den erhvervsdrivende kan dokumentere, at alle virksomhedens aktiver og passiver er inkluderet heri, samt at alt gæld er tilknyttet udelukkende til virksomheden. Dette er vigtigt i forhold til, hvorvidt der kan beregnes rentekorrektion, og om der kan foretages foreløbig beskatning som i VSL § 10 stk. 2.¹²

Aktiver i virksomhedsordningen

Hovedreglen er, at alle aktiver, der vedrører virksomheden, også skal indgå i virksomhedsordningen. Dette vil sige, at kontorinventar, bygninger, driftsmidler, varelager, debitorer, immaterielle aktiver såsom software etc. skal medregnes som aktiver i virksomheden. Aktier, obligationer og andre værdipapirer skal som udgangspunkt ikke inddrages i virksomhedsordningen, medmindre der bliver drevet næring med dette. Grunden til, at de ikke indgår i virksomhedsordningen, er, at de som udgangspunkt bliver beskattet ved realisation efter aktieavancebeskatningsloven eller kursgevinstloven og dermed også til lavere skat eller helt skattefrit. Denne typer aktiver vil dog indgå i opgørelsen af afkastgrundlaget, hvor man så vil skelne kapitalafkast fra den øvrige del af virksomhedens overskud.

Private aktiver kan ikke indgå i virksomhedsordningen. Dog kan man i visse tilfælde inddrage blandet benyttede aktiver; det vil sige aktiver, som bruges både privat og til virksomheden. I tilfælde af fast ejendom, hvor minimum 25% af bygningen benyttes erhvervsmæssigt, kan denne del inddrages i virksomhedsordningen, og den private andel skal holdes udenfor. De 25% skal være opgjort efter

¹² Pedersen et al, Skatteretten 2, 2015, s. 197

ejerboligfordeling, jf. VURDL § 33 stk. 4 og stk. 5. Desuden kan mindre udlejningsejendomme inkluderes i virksomhedsordningen, såfremt denne ikke tjener til bolig for ejeren, jf. VSL § 1, stk. 3.

I forhold til biler og multimedier fremkommer disse ofte som blandet benyttede aktiver, og der er derfor blevet lavet en særregel for dem. Den erhvervsdrivende kan frit vælge, om aktiverne skal indgå fuldt i virksomhedsordningen, eller om de slet ikke skal indgå efter VSL § 1, stk. 3. Hvis den erhvervsdrivende vælger at lade aktiverne indgå fuldt i virksomhedsordningen, vil dennes private brug blive beskattet efter reglerne i LL § 16 som ved beskatning af fri bil og eller telefon som almindelig lønmodtager.¹³

Passiver inddraget i virksomhedsordningen

Ligesom det gælder for aktiver, skal alt gæld, der udelukkende er erhvervsmæssig, medregnes i virksomhedsordningen. Nogle lån er klart henførbare til virksomheden. Dette kan være gældsposter såsom låneydelser fra det offentlige fra en erhvervsstøtteordning. Et andet eksempel på et udelukkende erhvervsmæssigt lån kan være skyldige omkostninger, forudbetalinger fra kunder og varegæld etc. I forhold til realkreditlån, kassekredit osv. skal den selvstændige erhvervsdrivende kunne dokumentere, at disse midler er brugt udelukkende erhvervsmæssigt. Hvis der er taget lån i blandet benyttede aktiver, behandles det ligesom ovenfor i beskrivelsen af aktiver i virksomhedsordningen. Det vil sige, at der skal foretages en vurdering af aktivet efter VURDL § 33 stk. 4 og stk. 5, og der kan derefter tages fradrag for den del af gælden, der er erhvervsmæssig i virksomhedsordningen.¹⁴

Kapitalafkastgrundlag

For at opgøre kapitalafkastgrundlaget i virksomhedsordningen skal man opgøre den egenkapital, der er bundet i virksomheden. Reglerne for opgørelsen er specificeret i VSL § 8 og svarer i vid udstrækning til, hvordan man opgør indskudskontoen, hvilket er aktiverne fratrullet passiverne ved indkomstårets begyndelse. I opgørelsen af kapitalafkastgrundlaget medregner man dog det indestående, der er på mellemregningskontoen, samt de beløb, der overføres fra virksomheden til privatøkonomien med virkning fra indkomstårets begyndelse. Hvis man har aktiver i form af fast ejendom inkluderet i virksomhedsordningen, skal den medregnes til den kontante anskaffelsessum,

¹³ Pedersen et al, Skatteretten 2, 2015, s. 198

¹⁴ Pedersen et al, Skatteretten 2, 2015, s. 201

medmindre ejendommen er købt før 1987. I dette tilfælde kan den erhvervsdrivende vælge at anvende den offentlige vurdering med tillæg af forbedringer, jf. VSL §§ 8, stk. 2 og 3, stk. 4.¹⁵

Kapitalafkastsatsen

Kapitalafkastsatsen bliver opgjort som gennemsnittet af den effektive obligationsrente i de første seks måneder af kalenderåret svarende til indkomståret. Obligationen bliver beregnet på baggrund af den fastforrentede kroneobligation fra Københavns Fondsbørs. Afkastsatsen udgør gennemsnitsrenten beregnet til nærmeste hele procent som foreskrevet i VSL § 9.¹⁶

Beregning af kapitalafkast

Kapitalafkastet bliver som udgangspunkt beregnet som den ovennævnte kapitalafkastsats ganget kapitalafkastgrundlaget. Hvis kapitalafkastet bliver negativt, ses der bort fra dette, jf. VSL § 7, stk. 1. Kapitalafkastet kan desuden ikke overstige virksomhedens resultat, inklusiv overført overskud til en medarbejdende ægtefælle. Den del, der ud fra denne beregning kan anses som virksomhedens overskud, kan den erhvervsdrivende frit vælge, om han vil beskattes af som kapitalindkomst efter PSL § 4, stk. 1, nr. 3, eller om han vil overføre dette kapitalafkast som opsparet overskud mod en betaling af acontovirksomhedsskat. Ved en senere hævning af disse midler vil det blive medregnet som personlig indkomst. Den del af kapitalafkastet, der vedrører finansielle aktiver, skal dog overføres til den erhvervsdrivende inden udgangen af det indeværende indkomstår.¹⁷

Opgørelse af virksomhedens skattepligtig indkomst

For at opgøre virksomhedens skattepligtige indkomst skal lovgivningen i VSL § 6, stk. 1 følges. Dog er der i VSL § 6, stk. 2 forelagt, at rentefradrag fradrages i det år, hvor renteudgiften forfalder til betaling. Samtidig skal alle renteudgifter og indtægter periodiseres i forhold til indkomstårene. Det vil altså sige, at alle renteindtægter og udgifter skal medregnes fuldt ud i det indkomstår, hvor der forfalder til betaling.

Hvis indskudskontoen har været negativ, betyder det, at der skal foretages en beregning af et rentekorrektionsbeløb. Rentekorrektionsbeløbet skal medregnes direkte i den skattepligtiges personlige indkomst og skal fratrækkes dennes kapitalindkomst. Det indgår derfor ikke i opgørelsen af virksomhedsordningen, VSL § 11, stk. 3. Ydermere skal virksomhedens overskud i tilfælde af en

¹⁵ Pedersen et al, Skatteretten 2, 2015, s. 205

¹⁶ Pedersen et al, Skatteretten 2, 2015, s. 207

¹⁷ Pedersen et al, Skatteretten 2, 2015, s. 207

negativ indskudskonto beskattes direkte hos den erhvervsdrivende som personlig indkomst som beskrevet i VSL § 11, stk. 4. Som tidligere nævnt kan nogle aktiver indgå som blandet benyttede aktiver. Her er der primært tale om ejendomme, der kan inddrages i virksomhedsordningen, såfremt der er foretaget vurdering af disse. Denne vurdering skal også lægges til grund for, hvilken del af overskuddet der kan henføres til disse ejendomme, samt hvilke driftsudgifter og afskrivninger der kan fradrages.

Hvis den erhvervsdrivende har multimedier og biler, der både benyttes privat og i virksomheden, kan denne vælge at indregne dem fuldt ud i virksomhedsordningen eller at holde dem helt udenfor. Hvis den erhvervsdrivende vælger at inkludere denne type aktiver i virksomhedsordningen, kan alle driftsudgifter samt afskrivninger fradrages fuldt ud. Den værdi, der svarer til det private forbrug, den erhvervsdrivende har haft, skal tilføres virksomhedsordningen som indkomst og anses som et skattepligtigt hævet beløb efter hæverækkefølgen efter VSL § 5. Denne værdi skal svare til, at en almindelig lønmodtager har fri multimedia og fri bil, jf. § 16, stk. 4 og 12. Hvis den erhvervsdrivende vælger at holde denne type aktiver uden for virksomhedsordningen, skal virksomheden betale en godtgørelse til den erhvervsdrivende. Denne godtgørelse bliver ikke anset for at være en hævnning men en driftsudgift. Hvis denne godtgørelse ligger inden for Skatterådets satser, er denne skattefri for den erhvervsdrivende, men der er samtidig ikke fradrag i virksomhedsordningen.

Overskuddet i virksomheden kan overføres til en medarbejders ægtefælle. Dog kan dette maksimalt udgøre 50% af overskuddet og må ikke overstige 235.800 kr. (2018), jf. KSL § 25 A, stk. 3. Hvis der derimod er indgået en aftale, hvor den ene af parterne indgår som lønmodtager og den anden som arbejdsgiver, er der ikke mulighed for overskudsdeling imellem ægtefællerne efter KSL § 25 A, stk. 7. Hvis ægtefællerne er berettiget til at dele virksomhedens overskud imellem sig, opgøres virksomhedens resultat samlet efter VSL. Derefter medregner ægtefællerne hver sin del af resultatet i sin egen skattepligtige indkomst, kapitalindkomst og personlig indkomst efter KSL § 25 A, stk. 8.¹⁸

Beregning og opkrævning af skat i virksomhedsordningen

Som tidligere nævnt kan den erhvervsdrivende selv vælge, om han vil overføre kapitalafkastet til beskatning som kapitalindkomst, eller han vil beholde det som opsparet overskud. Det resterende

¹⁸ Pedersen et al, Skatteretten 2, 2015, s. 209

overskud i virksomheden kan enten udbetales til den erhvervsdrivende og blive beskattet af dette som personlig indkomst efter reglerne i VSL § 10, stk. 1, eller man kan vælge at beholde overskuddet i virksomhedsordningen til senere hævning. Ved en sådan overførsel skal der betales en acontovirksomhedsskat på 22% (2018) efter reglerne i VSL § 10, stk. 2. Disse opsparede likvider efter selskabsskat tilgår kontoen for opsparet overskud. Hvis overskuddet ikke overstiger kapitalafkastet vedrørende finansielle aktiver, der som tidligere nævnt skal overføres til den erhvervsdrivende i samme indkomstår efter reglerne i VSL § 4 stk. 1, er der ikke noget overskud i virksomheden, og der kan derfor ikke opspares noget efter virksomhedsordningens regler. Det samme er gældende ved underskud i virksomheden.

Det maksimale overskud, der kan opspares i virksomheden, er virksomhedens overskud fratrasket den del, der er overført som personlig indkomst til den erhvervsdrivende eller virksomhedens overskud efter kapitalafkastet fratrasket acontovirksomhedsskatten. Hvis den erhvervsdrivende ikke ønsker at opspare overskud i virksomheden, kan denne vælge at hensætte midler til senere hævning, dette forøger dog den erhvervsdrivendes skattepligtige indkomst. Hvis der på baggrund af ligningsmæssige forhold i virksomheden sker en forøgelse af virksomhedens overskud, har den erhvervsdrivende mulighed for at hensætte beløb til senere hævning, også efter selve fristen for selvangivelsens indsendelse.

Hvis den erhvervsdrivende ikke selv indberetter, hvordan dette ekstra overskud skal disponeres, bliver det anset som opsparet overskud, og acontovirksomhedsskatten bliver derfor højere. Reglerne i VSL § 5, stk.3 foreskriver, at der fra virksomheden til den skattepligtige skal overføres et beløb, der som minimum svarer til acontovirksomhedsskatten. Hvis der ikke foretages en sådan hævning, bliver det givne beløb anset for at være indskudt i virksomheden. Acontovirksomhedsskatten bliver opkrævet privat hos den skattepligtige erhvervsdrivende efter reglerne i VSL § 21, stk. 1, og denne skat bliver anset som værende den først betalte af den skattepligtige, jf. VSL § 21, stk. 2. Selve skatten bliver opkrævet som en del af B-skatten, såfremt virksomheden ved forskudsregistreringen angiver, at der kommer et forventet opsparet overskud.

Når den erhvervsdrivende hæver penge fra det opsparede overskud til privat brug, bliver dette beskattet som personlig indkomst Herefter fradrages for den allerede betalte virksomhedsskat efter reglerne i VSL § 10 stk. 3, så den erhvervsdrivende ikke ender med at blive dobbeltbeskattet af den

personlige indkomst. Som det fremgår af VSL § 10, stk. 5, anses det gennem prioriteringsreglen, at det første indbetalte overskud også skal være det først hævede, altså som first in first out-metoden. Hvis den endelige skattebetaling af acontovirksomhedsskatten, som den erhvervsdrivende har betalt, overstiger årets slutskat, udbetales det overskydende direkte til den erhvervsdrivende kontant, jf. reglerne i VSL § 10, stk. 3.¹⁹

Underskud i virksomhedsordningen

Hvis der er underskud i virksomhedsordningen, skal dette forsøges udlignet ved at modregne med opsparet underskud. Det vil sige, at man modregner det tidligere opsparede overskud i virksomheden med indeværende års underskud efter VSL § 13, stk. 1. Hvis et underskud ikke kan dækkes af kontoen for opsparet overskud plus acontovirksomhedsskatten, kan underskuddet fremføres til modregning i anden indkomst for den erhvervsdrivende, da underskuddet skal have lavet mulig fradragsværdi for den erhvervsdrivende. Det forsøges først udlignet i kapitalindkomst hos den skattepligtige, og hvis den skattepligtige har en ægtefælle også i dennes kapitalindkomst efter reglerne i VSL § 13, stk. 2. Hvis der heller ikke er tilstrækkelige kapitalindkomst til at modregne underskuddet, kan der tages fradrag i øvrig indkomst for den skattepligtige.

Som udgangspunkt kan der ikke fremføres underskud i virksomhedsordningen, som der for eksempel kan i andre typer selskaber. En fremførsel af underskud er først mulig ved en negativ personlig indkomst, da reglerne i PSL § 13 her træder i kraft, og der kan foretages modregning i fremtidig indkomst.²⁰

Hæverækkefølgen i virksomhedsordningen

I virksomhedsordningen bliver de overførte beløb fra virksomheden til den erhvervsdrivende beskattet forskelligt alt efter, hvilken form for indkomst dette er. Den første del, som også tidligere er beskrevet, er kapitalindkomsten, som bliver beregnet på baggrund af kapitalafkastsatsen og kapitalafkastgrundlaget. Dette kan den erhvervsdrivende som sagt vælge at betale kapitalindkomstskat af eller opspare det som overskud i virksomheden. Det første, der bliver anset for at være udbetalt, er kapitalafkastet, der er hensat til senere hævning som i reglerne, der fremgår af VSL § 7, og som bliver overført til den erhvervsdrivende, før der er frist for selvangivelse.

¹⁹ Pedersen et al, Skatteretten 2, 2015, s. 211

²⁰ Pedersen et al, Skatteretten 2, 2015, s. 213

Det næste, der bliver anset for at være udbetalt, er det overskud, virksomheden har efter fradrag af kapitalafkast som i VSL § 10 stk. 1, som vedrører tidligere indkomstår. Dernæst bliver overskuddet for det løbende år anset for at være udbetalt; igen først kapitalafkastet, og her kan den erhvervsdrivende frit vælge, om det skal beskattes som kapitalindkomst eller om det skal behandles efter VSL § 23 a. Dernæst bliver overskuddet efter fradrag for kapitalafkastet anset for at være udbetalt. Hvis den erhvervsdrivende hæver mere end dette, bliver det taget fra virksomhedens opsparede overskud. Det sidste, der bliver hævet, er de midler, der står på indskudskontoen. Disse midler er ikke skattepligtige, da det er allerede beskattede midler, indbetalt af den erhvervsdrivende ved opstart af virksomheden.

I nedenstående ses Virksomhedsskattelovens § 5:

§ 5. Overførsel af værdier fra virksomheden til den skattepligtige anses for foretaget i nedennævnte rækkefølge:

1) Kapitalafkast efter § 7, der vedrører det forudgående indkomstår, og som overføres til den skattepligtige inden fristen for indgivelse af selvangivelse.

2) Overskud efter fradrag af kapitalafkast (resterende overskud) efter § 10, stk. 1, der vedrører det forudgående indkomstår, og som overføres til den skattepligtige inden fristen for indgivelse af selvangivelse.

3) Overskud i det pågældende år:

a) Kapitalafkast efter § 7, der overføres til den skattepligtige inden udløbet af fristen for indgivelse af selvangivelse for indkomståret.

b) Overskud efter fradrag af kapitalafkast (resterende overskud) efter § 10, stk. 1.

4) Opsparet overskud.

5) Indestående på indskudskonto.

Stk. 2. Ved overførsel af værdier fra virksomheden til den skattepligtige ud over de i stk. 1 nævnte anvendes § 11.

Stk. 3. Beløb, der overføres fra virksomheden til den skattepligtige til dækning af virksomhedsskat, omfattes ikke af stk. 1

Der kan i virksomhedsordningen være nogle hævninger, der falder uden for hæverækkefølgen i VSL § 5. Disse hævninger bliver anset for at komme forud for hæverækkefølgen. Her er der tale om følgende:

- Beløb, der overføres til dækning af driftsomkostninger, som er betalt af private midler for virksomheden
- Beløb til en medarbejdende ægtefælle
- Beløb til dækning af virksomhedsskat.²¹

Derudover bliver det efter VSL § 10, stk. 6 anset for at være en skattepligtig hævning, hvis den erhvervsdrivende stiller sikkerhed i et af virksomhedens aktiver i forbindelse med stiftelse af privat gæld. Hvis dette er tilfældet, bliver den erhvervsdrivende beskattet med det laveste beløb af enten gældens kursværdi eller sikkerheden i aktivets værdi. Ydermere bliver denne værdi også tillagt virksomheden som indkomst. Der er dog en undtagelse i VSL § 10, stk. 7. I denne regel fremgår det, at den erhvervsdrivende ikke bliver skattepligtig af dette beløb, hvis gælden er stiftet i sædvanlig forretningsmæssig disposition. Det afgørende for, hvorvidt gælden er stiftet efter sædvanlig forretningsmæssig disposition, er, hvorvidt denne sikkerhedsstillelse tjener virksomheden et forretningsmæssigt formål. I denne vurdering indgår den løbende samhandel, der sker mellem virksomheden og den erhvervsdrivende privat, og om dette afstedkommer et behov for sikkerhedsstillelse i virksomhedens aktiver.

Desuden kan den erhvervsdrivende privat stille pant i blandede benyttede ejendomme, for den del af ejendommen, der tjener til bolig for den erhvervsdrivende. Den private gæld, der foretages en sikkerhedsstillelse for, må dog ikke overstige værdien af ejendommen. Ejendommens værdi kan fastsættes enten som den seneste ejendomsvurdering plus eventuelt ikke medregnede forbedringer eller den kontante anskaffelsessum.

²¹ Den juridiske vejledning C.C.5.2.7.3

Den endelige udvidede hæverækkefølge ser derefter ud som følger:

1. *Beløb, der overføres forud for de beløb, som er nævnt i VSL § 5, stk. 1.*

Overførsler forud for hæverækkefølgen omfatter:

- *Beløb, der overføres til dækning af driftsomkostninger, som er betalt af private midler for virksomheden*
- *Beløb til en medarbejdende ægtefælle*
- *Beløb til dækning af virksomhedsskat.*

Refusioner og overførsel til medarbejdende ægtefælle optræder kun i den udvidede hæverækkefølge, hvis de ikke er overført til mellemregningskontoen.

Den skattemæssige behandling af disse beløb er:

- *De beløb, som den selvstændige har lagt ud for virksomheden, skal ikke beskattes*
- *Refusioner til dækning af leje af lokaler i en ejendom, hvor der ikke er vurderingsfordeling, beskattes som kapitalindkomst*
- *Beløb til en medarbejdende ægtefælle er personlig indkomst hos ægtefællen*
- *Beløb, der overføres til dækning af virksomhedsskat, er skattefrie.*

2. *Beløb, der er hensat til senere faktisk hævning i primo balancen, kan overføres skattefrit. Det skyldes, at en eventuel beskatning er sket i et tidligere indkomstår.*

3. *Beløb, der er overført fra årets overskud.*

Først opgøres den del af årets kapitalafkast, der skal overføres til den selvstændige. Den hævede del af kapitalafkastet skal beskattes som kapitalindkomst. Det gælder dog ikke, hvis den selvstændige vælger at hæve det som personlig indkomst efter reglerne i VSL § 23 a. Derefter overføres det resterende overskud, der er skattepligtig personlig indkomst.

4. *Beløb, der overføres fra konto for opsparet overskud.*

Beløbet, dvs. hævnningen på kontoen og den virksomhedsskat, der hører med, beskattes som personlig indkomst.

5. *Beløb fra indskudskontoen. Beløbet bliver ikke beskattet.*

6. *Beløb, der overføres ud over indestående på indskudskontoen.*²²²³

Mellemregningskonto

I VSL § 4 a fremgår det, at den selvstændige erhvervsdrivende kan vælge at benytte sig af det, man kalder mellemregningskontoen. Denne konto er oprettet, da man herved kan adskille privatøkonomien og virksomhedsøkonomien. Som udgangspunkt bliver den selvstændige erhvervsdrivende anset og virksomheden for at være et og samme retssubjekt. Dette betyder, at der for eksempel ikke kan eksistere tilgodehavender mellem virksomheden og den erhvervsdrivende. Ved at benytte sig af mellemregningskontoen kan den erhvervsdrivende nemmere skelne mellem den private økonomi og virksomhedens økonomi. Hvis den erhvervsdrivende for eksempel benytter sig af en kassekredit både i virksomheden og privat, kan den erhvervsdrivende betale løn til medarbejdende ægtefælle på kassekrediten.

Derefter kan den erhvervsdrivende krediterer det på virksomhedens mellemregningskonto, så det derfor ikke anses for at være et beløb hævet efter hæverækkefølgen. Det vil sige, at man ved hjælp af mellemregningskontoen kan undgå, at betalinger, der ikke skal anses for hævnninger, bliver anset som hævnninger til den erhvervsdrivende. Dermed kan mellemregningskontoen være en hjælp for den erhvervsdrivende i adskillelsen af privatøkonomien og virksomhedsøkonomien. Ved afholdelse af udgifter i forbindelse med virksomhedens drift ved hjælp af private midler kan mellemregningskontoen også bruges, da der efter reglerne i VSL § 4 a, stk. 4 kan godskrives denne type omkostninger på mellemregningskontoen. Hvis der opstår en debetsaldo på mellemregningskontoen, anses dette for, at den erhvervsdrivende har optaget lån i virksomheden. Hvis en sådan situation opstår, skal den erhvervsdrivende straks udligne dette med en overførsel efter reglerne i VSL § 5 stk. 1.²⁴

22 Den juridiske vejledning C.C.5.2.7.3

23 Pedersen et al, Skatteretten 2, 2015, s. 214

24 Pedersen et al, Skatteretten 2, 2015, s. 217

Rentekorrektion og negativ indskudskonto

Reglerne for rentekorrektion fremgår af VSL § 11. Her fremgår det, at den erhvervsdrivende som udgangspunkt frit kan medtage privat gæld i virksomhedsordningen, men at dette frembringer en rentekorrektion. Rentekorrektionen består i, at fradragsværdien af private renteudgifter i virksomhedsordningen bliver det samme som for en almindelig lønmodtager, så der ikke længere er en fordel for erhvervsdrivende i at medtage privat gæld i virksomhedsordningen.

Når man indtræder i virksomhedsordningen, låses indskudskontoen fast. Det vil sige, at indskudskontoen kun kan have en negativ saldo, såfremt at denne ved den erhvervsdrivendes indtræden i virksomhedsordningen er negativ samtidigt med, at beløbet ikke kan nulstilles efter reglerne, der fremgår af VSL § 3, stk. 5, eller at den erhvervsdrivende har hævet et større beløb fra virksomheden, end denne har indskudt og oparbejdet af overskud. Hvis dette er tilfældet, bliver det anset som et lån fra virksomheden til den erhvervsdrivende. Når indskudskontoen er negativ, overføres alt overskud til beskatning direkte hos den erhvervsdrivende som personlig indkomst efter reglen i VSL § 11, stk. 3. Når indskudskontoen er negativ, er samtlige renteudgifter i virksomheden latente i forhold til skattemæssigt fradrag, og de kan dermed ikke udnyttes. Dette gælder for både de private renteudgifter og de erhvervsmæssige. Dette er gjort for, at den erhvervsdrivende skal sidestilles med en lønmodtager og ikke opnå skattemæssige fordele ved at inddrage privat gæld i virksomheden.

For at beregne rentekorrektionssatsen, der skal benyttes ved en negativ indskudskonto, skal reglerne i VSL § 11 stk. 1 benyttes. Denne rentekorrektionssats svarer til kapitalafkastssatsen fra VSL § 9 ganget med den talmæssigt største negative saldo på indskudskontoen på for en af følgende tidspunkter, hvor anvendelsen af virksomhedsordningen påbegyndes, for efterfølgende indkomstår, ved indkomstårets begyndelse eller ved indkomstårets udløb. Dette beløb kan dog maksimalt udgøre kapitalafkastsatsen fra VSL § 9 ganget med det største negative afkastgrundlag for samme tidspunkter som ovenfor. Endvidere må beløbet ikke overstige virksomhedens nettorenteudgifter med tillæg af kurstab og fratrullet kursgevinster, der er skattepligtige efter kursgevinstloven.

Dette udmunder i, at der i virksomheden er en selvkontrollerende effekt. Den erhvervsdrivende kan helt frit vælge, hvorvidt den private gæld skal indgå i virksomhedsordningen eller ej. Ved at inddrage den private gæld bliver der dog lavet nogle korrektioner, der gør, at det i de fleste tilfælde ikke er økonomisk fordelagtigt for den erhvervsdrivende at inddrage privat gæld i virksomheden. De første

korrektioner ved at inddrage gælden er rentekorrektion og den direkte overførsel af virksomhedens overskud, såfremt der er en negativ indskudskonto. Hvis indskudskontoen ikke bliver negativ af at inddrage privat gæld, bliver kapitalafkastgrundlaget dog reduceret alt efter, hvor stor den inddragne gæld er, da denne gæld indgår ved beregningen af kapitalafkastgrundlaget. Dette betyder, at den del af virksomhedens overskud, der kan hæves til den lavere kapitalindkomstbeskatning, bliver reduceret svarende til de fuldt fradragsberettigede renteudgifter, der indgår i virksomhedsordningen. Man ender derfor ud i en situation, hvor inddragelsen af privat gæld i virksomheden gerne skulle munde ud i at være det samme som ikke at inddrage den.²⁵

Indskud og hævning i samme indkomstår

Når den erhvervsdrivende i samme år hæver og indskyder penge i virksomheden, vil det påvirke virksomhedens overskud, kapitalafkast og renteindtægter. Hvis den erhvervsdrivende for eksempel hæver 500.000 kr. i starten af året og indskyder dem igen i slutningen af året, vil det have den virkning, at virksomhedsoverskuddet potentielt vil blive beskattet som personlig indkomst, og den erhvervsdrivende vil miste sit potentielle renteafkast af de 500.000 kr. #. Dog kan den erhvervsdrivende indregne de 500.000 kr. som kapitalafkast til den lavere kapitalindkomstbeskatning. Indskuddet vil blive behandlet efter VSL § 3, stk. 1 og tilgå på indskudskontoen, og bruttohævningen vil blive behandlet efter hæverækkefølgen i VSL § 5, stk. 1 og 2. Hvis det hævede beløb er større end det opsparede overskud og hele eller dele af indskudskontoen, vil der som nævnt i afsnittet ovenfor blive beregnet et rentekorrektionsbeløb svarende til rentekorrektionssatsen. Her er der dog en begrænsning på rentekorrektionssatsen ganget med det indskud, der er blevet lavet til indskudskontoen i det indeværende indkomstår jf. VSL § 3, stk. 1.

Rentekorrektionsbeløbet medregnes ikke til virksomhedens indkomst, men bliver derimod behandlet efter reglerne i VSL § 11, stk. 3. Det vil sige, at de medregnes direkte i den erhvervsdrivendes skattepligtige personlige indkomst, og der bliver fradraget i kapitalindkomsten for det indeværende indkomstår.²⁶

²⁵ Pedersen et al, Skatteretten 2, 2015, s. 218

²⁶ Pedersen et al, Skatteretten 2, 2015, s. 219

Ophør af virksomhedsordningen

Den erhvervsdrivende kan fra år til år frit vælge, om denne vil fortsætte med at benytte virksomhedsordningen jf. reglerne i VSL § 1, stk. 1. Hvis den erhvervsdrivende vælger at ophøre med at benytte virksomhedsordningen, udløser dette en række skattemæssige konsekvenser. Et ophør med virksomhedsordningen kan ske på en af følgende grundlag: personen vælger frivilligt et ophør med virksomhedsordningen, når der sker ophør af skattepligt for den erhvervsdrivende, eller hvis der ikke længere eksisterer en erhvervmæssig virksomhed, for eksempel hvis den erhvervsdrivende ikke længere kan anses for at være selvstændig erhvervsdrivende, men derimod lønmodtager.

Hvis den erhvervsdrivende positivt vælger at ophøre med brugen af virksomhedsordningen, men fortsætter driften af virksomheden, vil denne blive beskattet efter reglerne i personskatteloven. Reglerne for de skattemæssige konsekvenser ved ophør af virksomhedsordningen står nærmere beskrevet i VSL kapitel 5. Den første skattemæssige konsekvens ved et ophør med virksomhedsordningen er, at alt det opsparede overskud, der er i virksomheden, bliver trukket ud og medregnet ved opgørelsen af den personlige indkomst modregnet den tidligere betalte selskabsskat for den erhvervsdrivende i det kommende indkomstår efter ophøret med virksomhedsordningen jf. reglerne i VSL § 15 b, stk. 1.

Hvis den erhvervsdrivende er gået konkurs, finder reglerne i VSL ikke længere anvendelse, men derimod konkursskatteloven. Dog bliver den indeholdte acontovirksomhedsskat endelig jf. VSL § 15 b, stk. 2. Hvis den skattepligtige sælger, overdrager eller vælger at ophøre med fortsat drift, foreligger der det, man kalder en ophørssituation. Ved en ophørssituation skal det vurderes, om der er tale om helt eller delvist ophør. Dette bliver afgjort på baggrund af reglerne i afskrivningsloven. Hvis den skattepligtige afhænder eller ophører med sin virksomhed, skal det opsparede overskud som udgangspunkt som tidligere beskattes fuldt ud med fradrag for selskabsskatten senest næste indkomstår efter ophøret.

Dog er der i VSL § 15 en mulighed for at udskyde denne beskatning af det opsparede overskud, hvis den erhvervsdrivende fortsætter drift af virksomheden, og hvis der er en klar regnskabsmæssig opdeling af privatøkonomien og virksomhedens økonomi. Hvis dette overholdes, kan den erhvervsdrivende udnytte et eventuelt kapitalafkast ved slutningen af året og derved bliver

beskattet efter den lavere kapitalafkastbeskatning, men dette kan dog kun opnås, hvis den erhvervsdrivende opretholder virksomheden frem til ophørsårets udløb.

I virksomhedsordningen er der desuden mulighed for delvist ophør. Dette gør sig gældende, hvis den erhvervsdrivende for eksempel sælger en del af virksomheden, hvor salgssummen som udgangspunkt skal indgå i virksomhedsordningen efter reglerne i VSL § 15 stk. 3. Dog er der åbnet op for, at den erhvervsdrivende jf. § 15 a kan hæve et beløb svarende til salgsprisen skattefrit fra indskudskontoen uden om hæverækkefølgen. Dette kræver dog, at den erhvervsdrivende benytter sig af mellemregningskontoen jf. VSL § 4 a, da beløbet herefter godskrives på denne konto. Hvis denne mulighed benyttes af den erhvervsdrivende, skal der i salgsåret medregnes den solgte andels opsparede overskud med fradrag for den allerede betalte selskabsskat. Andelen beregnes som forholdet mellem kapitalafkastgrundlaget og det kontante nettovederlag som salget af den del af virksomheden ved salgsårets begyndelse.²⁷

Kapitalafkastordningen

Hvis den selvstændige erhvervsdrivende vælger ikke at blive beskattet efter virksomhedsordningen, kan denne vælge at blive beskattet efter den noget simplere kapitalafkastordning, hvor man opnår de tilnærmelsesvist samme skattemæssige fordele. Reglerne for kapitalafkastordningen fremgår af kapitel 7 i VSL, og hvis der af den erhvervsdrivende vælges beskatning efter disse regler, medregnes virksomhedens overskud som personlig indkomst uden fradrag for nettofinansieringsudgifter. Derimod tillades det i lovgivningen, at den erhvervsdrivende kan indregne noget af overskuddet som kapitalafkast og dermed til lavere beskatning.

Det er dog et krav, at dette kapital afkast ikke overstiger den personlige indkomst for indkomståret. Beregningen af kapitalafkastgrundlaget bliver opgjort på samme måde som i virksomhedsordningen, der er beskrevet tidligere. I grove træk er dette den samlede værdi af aktiverne, der indgår i virksomheden, fratrullet værdien af de passiver, der indgår i virksomhedsordningen. Her indgår de blandet benyttede aktiver, såsom biler og multimedier, med den andel, der indgår i virksomheden jf. VSL 22 a, stk. 6. Når den erhvervsdrivende opgør virksomhedens aktivmasse efter reglerne i VSL § 22 a og derved kan opgøre sit kapitalafkastgrundlag, opnår den erhvervsdrivende en indirekte fradragsret for, hvad der svarer til

²⁷ Pedersen et al, Skatteretten 2, 2015, s. 221

fremmedfinansieringen i virksomheden i den personlige indkomst. Ligesom i virksomhedsordningen skal kapitalafkastgrundlaget ganges med den i VSL § 9 definerede kapitalafkastsats.

Når den erhvervsdrivende vælger at følge kapitalafkastordningen, fraskriver han sig her også muligheden for at lave konto for opsparet overskud, hvor der kun skal betales selskabsskat i første omgang. Der er dog i VSL § 22 b etableret det, der bliver kaldt for konjunkturudligningsordningen, som på nogen vis svarer til kontoen for opsparet overskud i virksomhedsordningen. Kravene til denne konjunkturudligningsordning er, at maksimalt 25% af overskuddet kan henføres til denne konto. Derudover skal der fratrækkes et konjunkturudligningsbeløb svarende til selskabsskatten af det henførte til kontoen; det vil sige 22% (2018) jf. VSL § 22 b, stk. 2 og 3. Restbeløbet efter den betalte konjunkturudligning skal bindes på en konto hos et pengeinstitut. Hvis den erhvervsdrivende vil hæve nogle af disse penge, skal han indtægtsføre dette beløb som personlig indkomst. Hvis den erhvervsdrivende i senere år oplever underskud, skal denne dog indtægtsføre så stor en del af det hensatte beløb, at det minimum svarer til underskuddet for det pågældende år. Ved en slutskatteberegning i et givent indkomstår, hvori en henlæggelse indtægtsføres, godskrives den erhvervsdrivende det konjunkturudligningsbeløb, der tidligere er betalt.²⁸

Opsummering

I den ovenstående beskrivelse af virksomhedsordningen kan det udledes, at der indgår en række skattemæssige fordele ved at benytte sig af virksomhedsordningen frem for reglerne i PSL. Nogle af disse fordele kan summeres op til dette:

De primære fordele der er i forbindelse med at benytte virksomhedsordningen er:

1. Fuld fradragsværdi af erhvervmæssige renter
2. Proportionalbeskatning af afkast af investering i egen virksomhed
3. Bogholderimæssig løsning
4. Selskabslignende
5. Underskud kan fradrages i anden indkomst

²⁸ Pedersen et al, Skatteretten 2, 2015, s. 224

6. Nemt at administrere, og ingen krav til revision eller regnskab

7. Arbejdsmarkedsbidraget skal ikke betales af det opsparede overskud og kapitalafkast.

Beskatning af personlig indkomst efter personskatteloven (PSL)

Personlig indkomst

Når man bliver beskattet af personlig indkomst, tager dette udgangspunkt i PSL. I PSL § 3, stk. 1 bliver personlig indkomst defineret på en sådan måde, at det er alt indkomst, der ikke er aktieindkomst, kapitalindkomst eller CFC-indkomst. Det vil altså sige, at i PSL er den personlige indkomst defineret negativt og dækker derfor al anden indkomst end den nævnt ovenfor. Nogle eksempler på personlig indkomst kunne være: arbejdsindkomst, erhvervsindkomst, overførselsindkomster (kontanthjælp, dagpenge, sygedagpenge, SU, folkepension osv.), gaver etc. Herudover kan indtægter såsom indtægter fra selvstændig erhvervsvirksomhed, passiv deltagelse i kommanditselskaber og interessentskaber også bliver anset for at være personlig indkomst, men kan også blive anset for at være kapitalindkomst.²⁹

Kapitalindkomst

I PSL § 4, stk. 1 og 2 bliver det defineret, hvad der kan anses for at være kapitalindkomst, herunder hvilke indtægter og udgifter der skal tages med i den samlede opgørelse. Alle indtægter og udgifter, der ikke indgår i PSL § 4 stk. 1, omfattes af enten reglerne for personlig indkomst, aktieindkomst eller CFC-indkomst.

Nedenfor ses de i PSL § 4 stk. 1 nævnte indtægter og udgifter, der indgår i kapitalindkomsten:

1. Renteindtægter og renteudgifter samt fradragene for disse, der fremgår af LL §§ 6, 6 A
2. Skattepligtige og fradragsberettigede gevinster og tab nærmere defineret i KGL.
3. Det beregnede kapitalafkast i virksomhedsordningen og i kapitalafkastordningen med fradrag for det kapitalafkast, der er medregnet i den personlige indkomst.
4. Det skattepligtige aktieudbytte, som er inkluderet i LL § 16 A, som samtidig ikke er aktieindkomst efter PSL § 4 a
5. De skattepligtige og fradragsberettigede gevinst og tab ved afståelse af værdipapirer efter ABL § 18 § 19 og § 22 samt LL § 16 B, som samtidig ikke indgår i PSL § 4 a

²⁹ Michelsen et al, LOIS, 2015, s. 176

6. Overskud/underskud fra salg af ejendomme, såsom fritidshuse, ejerlejligheder mv., som er defineret i EVSL § 4, nr. 1-5 samt 9 og 11.
7. Provisioner, der er nævnt i LL § 8 stk. 3.
8. Den rentekorrektion, der indgår i VSL § 11, stk. 3.
9. Indkomsten fra selvstændig erhvervsvirksomhed, hvis antallet af ejere er mere end 10, og den skattepligtige ikke deltager i virksomhedens drift i et væsentligt omfang, eller hvis indkomsten fra selvstændig erhvervsvirksomhed, hvor den skattepligtige ikke deltager i driften af virksomheden i væsentligt omfang, og der er mere end to ejere, samt det følger reglerne i LL § 8 K, stk. 2.
10. Indbetalinger efter LL § 14 A, stk. 1.
11. Lejeindtægter fra afskrivningsberettigede driftsmidler og skibe uanset antal ejere, hvis den skattepligtige ikke deltager væsentligt i virksomhedens drift.
12. De vederlag der er omfattet af LL § 5 C.
13. Afkast, der er defineret efter pensionsbeskatningslovens § 53 A, stk. 3.
14. Fortjeneste for salg af ejendomme efter reglerne i EBL.
15. Beløb, der efter LL § 12 B, stk. 4-7 eller stk. 9 er skattepligtige eller fradragsberettigede.
16. Beløb, der efter AL § 40 C er skattepligtige eller fradragsberettigede.

Disse indtægter og udgifter indgår altså som kapitalindkomst og bliver beskattet herefter.³⁰

Aktieindkomst

Aktieindkomsten bliver defineret i PSL § 4 a. Aktieavancebeskatningen blev lavet for at skabe en mere ligelig beskatning af aktieavance og aktieudbytte. Sondringen mellem kapitalindkomst og aktieindkomst sker på den måde, at det som udgangspunkt bliver anset for at være kapitalindkomst, medmindre det er direkte henførbart til aktieindkomst som defineret i PSL § 4 a:

Aktieindkomst omfatter det samlede beløb af:

1) aktieudbytte efter ligningslovens § 16 A samt beløb omfattet af virksomhedsomdannelseslovens § 4, stk. 4, 3. pkt., fra selskaber, der er skattepligtige efter selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 1, 2, 2 e, 2 h, 4 eller 5 a, eller som er eller har

³⁰ Michelsen et al, LOIS, 2015, s. 177

været hjemmehørende i udlandet, medmindre aktierne er omfattet af aktieavancebeskatningslovens § 19,

2) afståelsessummer efter ligningslovens § 16 B samt beløb omfattet af § 4, stk. 4, 2. pkt., i lov om skattefri virksomhedsomdannelse fra selskaber, der er skattepligtige efter selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 1, 2, 2 e, 2 h, 4 eller 5 a, eller som er eller har været hjemmehørende i udlandet, medmindre aktierne er omfattet af aktieavancebeskatningslovens § 19,

3) skattepligtigt aktieudbytte fra aktiebaserede investeringsinstitutter med minimumsbeskatning, jf. aktieavancebeskatningslovens § 21, og

4) fortjeneste og tab efter aktieavancebeskatningslovens §§ 12-14, fortjeneste efter aktieavancebeskatningslovens § 17 A, stk. 2, nr. 1, og tab efter aktieavancebeskatningslovens § 17 A.³¹³²

CFC-indkomst

CFC-indkomst står for Controlled Financial Company og beskæftiger sig med indkomst fra finansielle virksomheder i lavt beskattede lande. De skattemæssige regler for denne type indkomst er defineret i LL § 16 H og I. Det fremgår af PSL § 4 b, at al indkomst, der relaterer sig til LL § 16 H og L, indgår i den samlede CFC-indkomst, som ikke bliver beskattet som personlig indkomst med derimod efter reglerne i PSL § 8 b, nemlig med skatteprocenten fra SEL § 17, stk. 1.³³

Fradrag i den personlige indkomst

I den personlige indkomst indgår der en række fradragsberettigede udgifter. Disse udgifter fremgår af PSL § 3, stk. 2. De udgifter, der ikke er nævnt i denne bestemmelse, kan trækkes fra i kapitalindkomst eller som ligningsmæssigt fradrag. Det følger dog, at det beregnede kapitalafkast trækkes fra den personlige indkomst og lægges til kapitalindkomsten, jf. VSL § 22 a, stk. og § 22 c, stk. 1.

³¹ PSL § 4 a, citat

³² Michelsen et al, LOIS, 2015, s. 181

³³ Michelsen et al, LOIS, 2015, s. 182

Det første, der kan trækkes fra i den personlige indkomst, er udgifter vedrørende erhvervsmæssig virksomhed. Det vil altså sige de driftsudgifter, den skattepligtige har afholdt i forbindelse med driften af virksomheden. Her indgår også skattemæssige afskrivninger, jf. PSL § 3, stk. 2, nr. 1-2, 4-6 og 11. I reglerne indgår der en undtagelse af omkostninger forbundet med fagligt kontingent, da fradraget her både for erhvervsdrivende og lønmodtagere er ligningsmæssigt efter LL § 13. Næste fradrag, der kan tages i den personlige indkomst, er bidrag og præmier til pensionsordninger mv. I PBL § 18 og § 52 fremgår det, at bidrag og præmier til pensionsordninger kan fradrages i den personlige indkomst efter reglerne i PSL § 3, stk. 2, nr. 3. Dette er gældende for så vidt angår lønmodtagere og selvstændigt erhvervsdrivende. For erhvervsdrivende kan henlæggelser til konjunkturudligning samt udligningsordningen for kunstnere fradrages i den personlige indkomst, jf. PSL § 3, stk. 2, nr. 8.

Arbejdsmarkedsbidrag kan efter reglerne i LL § 8 M også fradrages i den personlige indkomst lige så vel som de befordringsudgifter, der er efter LL § 9 B og dermed er fradragsberettigede efter PSL § 3, stk. 2, nr. 7 og 9. Ligeledes kan tilbagebetalt skattepligtig kontanthjælp fradrages i den personlige indkomst efter reglerne i LL § 8 O og PSL § 3, stk. 2, nr. 10. Det sidste, der kan fratrækkes i den personlige indkomst, er den skattepligtiges indskud på en iværksætterkonto efter reglerne i PSL § 3, stk. 2, nr. 12 og ETBL.³⁴

Fradrag i kapitalindkomst og aktieindkomst

Når kapitalindkomsten skal gøres op, er de tab og udgifter, som indgår i den tidligere nævnte PSL § 4, stk. 1, det første der fragår - se "Kapitalindkomst". Efterfølgende gælder bestemmelserne i PSL § 4, stk. 2. Denne siger, at omkostninger, der har været i forbindelse med at sikre, vedligeholde eller erhverve kapitalindkomst, er fradragsberettigede. Her indgår blandt andet de i PSL § 4, stk. 1, nr. 9 og 11 nævnte udgifter, som er udgifter vedrørende virksomheden. I LL § 17 C fremgår det dog, at udgifter til depotgebyrer, kontooversigter, administration og øvrige omkostninger vedrørende værdipapirer ikke er fradragsberettigede.

I aktieindkomst kan der først og fremmest fradrages for tab ved afståelse af aktier, der er inkluderet i ABL § 13 og § 14. Ud over tabet på afståelse af aktier kan man fratrække indbetalinger på en

³⁴ Michelsen et al, LOIS, 2015, s. 182.

ophørspensionsordning, hvis disse ikke er fratrullet i den personlige indkomst, jf. PSL § 4 a, stk. 3. Pensionsophørsordningen skal følge reglerne i PBL § 15 A vedrørende aktieafståelse.³⁵

Ligningsmæssige fradrag

De ligningsmæssige fradrag er oprettet ved skattereformen i 1987: Dette blev gjort for at imødekomme, at der kan være fradrag i den almindelige skattepligtige indkomst. Skatteværdien af de ligningsmæssige fradrag er lavere end værdien af fradrag i den personlige indkomst. Hjemlen for disse fradrag er at finde i PSL § 3, stk. 2 og § 4. Disse fremgår som modsætningsslutninger. De ligningsmæssige fradrag er primært udarbejdet til fordel for almindelige lønmodtagere, som via disse ligningsmæssige fradrag kan fradrage deres "driftsudgifter" i forbindelse med varetagelsen af et lønmodtagerjob. Fradragene dækker blandt andet faglige kontingenter, befordrings- og rejseudgifter, underholdningsbidrag til ægtefælle, bebyrdende forsørgelseskontrakter samt gaver til almenvelgørende institutioner, jf. personskattecirkulæret pkt. 2. Befordrings- og rejseudgifter er kun fradragsberettigede, såfremt den skattepligtige ikke modtager skattefri godtgørelse fra sin arbejdsgiver, jf. LL § 9, § 9A og 9 B.³⁶

Gældende personskattesatser

De gældende skattesatser i år 2018 fremgår af nedenstående tabel fra SKATs hjemmeside:

Skat	2018
Aktieindkomst (progressionsgrænse)	52.900 kr.
Aktieindkomst (skattesatser under/over progressionsgrænsen)	27/42 %
Arbejdsmarkedsbidrag	8%
Beskæftigelsesfradrag (maksimalt)	33.300 kr.
Beskæftigelsesfradrag (procent)	9,50%
Bundfradrag i positiv nettokapitalindkomst i topskattegrundlag	43.800 kr.
Bundskat	11,15%
Ekstra beskæftigelsesfradrag for enlige forsørgere (maksimalt)	21.200 kr.
Ekstra beskæftigelsesfradrag for enlige forsørgere (procent)	6%
Grøn check (pensionister)	930 kr.
Grøn check (andre over 18 år)	765 kr.
Jubilæumsgratiale/ fratrædelsesgodtgørelse (bundgrænse)	8.000 kr.
Kapitalpension (maksimumgrænse for fradrag)	Afskaffet
Personfradrag (fyldt 18 år)	46.000 kr.
Personfradrag (under 18 år)	34.500 kr.
Restskat (grænse for indregning)	20.100 kr.

³⁵ Michelsen et al, LOIS, 2015, s. 183

³⁶ Michelsen et al, LOIS, 2015, s. 184

Restskat: Dag-til-dag-rente	-
Restskat: Procenttillæg	-
Skatteloft (personlig indkomst)	52,02%
Skatteloft (positiv nettokapitalindkomst)	42%
Sundhedsbidrag	1%
Topskat	15%
Topskat (bundgrænse efter AM-bidrag er fratrasket)	498.900 kr.
Udligningsskat	2%
Udligningsskattegrænse	397.000 kr.
Udligningsskattegrænse (maks. uudnyttet bundfradrag til overførsel mellem ægtefæller)	132.400 kr.
Øvrige lønmodtagerudgifter (bundgrænse)	6.100 kr.

³⁷ <https://www.skat.dk/SKAT.aspx?old=2035568>

Skattesatser i forhold til virksomhedsordningen

Grunden til, at der endnu ikke er nogle procentsatser for 2018 på kapitalafkastsatsen og rentekorrektionssatsen er fordi, at de bliver beregnet på baggrund af de første 6 måneder af året. Der vil derfor blive taget udgangspunkt i 2017-satserne, da det forventes, at de kommer til at ligge på samme niveau.

Skattesatser mv.	2017	2018
Beregnet kapitalafkastsats (§ 9, stk. 1 og § 22 a, stk. 2)	1 pct.	pct.
Rentekorrektionssats (§ 9 a)	3 pct.	pct.
Foreløbig virksomhedsskat (§ 10, stk. 2)	22 pct.	22 pct.
Maks. henlæggelse til konjunkturudligning i pct. af årets overskud, (§ 22 b, stk. 1)	25 pct.	25 pct.
Konjunkturudligningsskat i pct. af henlæggelsen (§ 22 b, stk. 2 og § 22 d, stk. 2)	22 pct.	22 pct.
Indsættelse på bunden konto i pengeinstitut i pct. af henlæggelsen (§ 22 b, stk. 3)	78 pct.	78 pct.

38

Analyse

Domme og afgørelser inden for området

Selvstændig erhvervsdrivende versus lønmodtager

- Hvornår er man enten selvstændig erhvervsdrivende eller lønmodtager?

Som det fremgår af mange tidligere domme og ny lovgivning, er dette en ret kompleks opgave at løse for SKAT.

³⁷ <https://www.skat.dk/SKAT.aspx?old=2035568>

³⁸ <http://www.skm.dk/skattetal/satser/satser-og-beloebsgraenser/virksomhedsskatteloven>

Det er tydeligt at se, at der ikke er nogle klare retningslinjer eller en enkelt fortolkning af, hvornår man kan kalde sig for selvstændig erhvervsdrivende, eller om man egentlig er lønmodtager. Det bliver påpeget i bemærkningerne til lovforslaget i LL § 4, at der ikke findes en fast definition på, hvornår det kan siges, at man er enten det ene eller det andet.

Som udgangspunkt bliver en skattepligtig person beskattet af reglerne i PSL, men forskellen på at være det ene eller andet kommer ikke til udtryk i de love, der figurerer. Det eneste, der bliver beskrevet, er hvordan en beskatning skal ske. Heller ikke i KSL er der noget, som minder om en beskrivelse eller en definition af forskellen. Der er to steder, hvor der er en definition. Det er i cirkulære nr. 129 af 4 juli 1994 om personskatteloven og i SL § 4 omkring nogle specifikke typer erhverv. Det er cirkulære nr. 129 af 4. juli 1994, der bliver refereret til i de sager, der omhandler sondringen mellem lønmodtager og selvstændig erhvervsdrivende. For at kunne kalde sig selv for selvstændig erhvervsdrivende kræves der er en vis risiko, som nævnt i redegørelsen, samt at denne bliver ført over en længere periode. Kravene, der skal opfyldes for at kunne kalde sig selv for selvstændig erhvervsdrivende, er også tilkendegjort i bemærkningerne til lovforslaget, som kommer fra personskattecirkulæret.

Så hvorfor bliver det svært at skelne mellem det?

Der er stadig rigtig mange forhold, der kan gøre det svært at afgøre, hvornår man er selvstændig, og hvornår man er lønmodtager. For selvstændige der udøver deres virksomhed og indtjening hos en enkelt kunde, kan det være svært at se, hvor grænsen går.

Problemet kan tit opstå i de situationer, hvor et kriterie for at være lønmodtager opstår for den selvstændige, for eksempel i form af, hvordan vederlaget bliver udbetalt, eller hvilke arbejdstider, man har. Samtidig kan en selvstændig erhvervsdrivende stå i en situation, hvor han/hun måske har samme opgaver, samme rutiner og næste kan sammenlignes med en lønmodtager. Som før nævnt handler det om en konkret vurdering af, hvornår man er det ene eller det andet.

Der er en række kriterier, som normalt gør sig gældende for at kunne være selvstændigt erhvervsdrivende. Det er ganske simpelt, at man afholder omkostninger, der ikke vil være normale som lønmodtager. Dette kan for eksempel være en erhvervsforsikring og/eller andre omkostninger, der er med til at sikre ens indkomst. Det er dog et kriterie, som mange selvstændige skal opfylde for at dække over en given risiko og for at kunne sikre sig mod usikkerheder i driften af deres

virksomhed, men den kan eksempelvis være helt ligegyldig, hvis en person udfører opgaver for en enkelt virksomhed, bliver ved med det i en længere periode og ender med at benytte sig af virksomhedens navn i stedet for deres eget.

Det vigtige i hele sondringen mellem selvstændig erhvervsdrivende og lønmodtager er at der ikke er et enkelt facit. Det er meget afhængigt af konteksten i selve sagerne, hvorvidt der skal tages højde for alle de kriterier, der er opremset tidligere i afhandlingen.

Sammenligning af SKM2015.729.SR Og SKM2009.829.SR

Disse to sager har rigtig mange fælles træk. Spørgsmålet for SKAT ved begge sager er i bund og grund, hvordan en given indkomst skal fordeles, og hvem der er rette indkomstmodtager. For i begge sager er der en situation, hvor der er flere ejere til stede af et fælles selskab, og derfor skal der tages stilling til, hvordan en given udbetaling af honorar skal fordeles. Der bliver i begge sager lagt kraftigt vægt på fra SKATs side, at det arbejde, der bliver lagt i den givne virksomhed, skal ske under egne instrukser - altså stemmer det overens med det, der står i Personskattecirkulæret. Derfor er det påfaldende, at der i begge sager ikke er en reel indflydelse over tilrettelæggelsen og udførelsen af deres arbejde, der er stor nok til at kunne afgøre, at det er de nye kapitalejere og E og D, der har det endelige ord for, hvordan virksomhederne skal udvikles og agere.

Sagen SKM2009.829.SR omhandler en situation, hvor det arbejde, der bliver leveret af rådgiverne, sker i selskabet, de er direktører i. En lignende situation finder også sted i SKM2015.729.SR, hvor de nye kapitalejere stadig udfører arbejdet i det partnerselskab, de nu har fået. Spørgsmålet er, hvordan indkomsten skal udbetales. Der fremstår i begge sager et klart lønmodtagerforhold, som SKAT ser det, idet der ikke er nogen form for beslutningsbestemmelse fra kapitalejerne og rådgiverne. De har stadig i begge sager en ramme at skulle arbejde inden for, som er et af de grundkriterier, der ses i sager, hvor der skal tages stilling til, om man enten er lønmodtager eller selvstændig.

Den form for arbejde, der i begge sager bliver præsenteret, giver ikke en videre mulighed for at kunne kalde det for indkomst, der bør tilfalde det selskab der ejes, for der bliver reelt set ikke lavet noget anderledes ved deres forretningsgange.

Det virker det lidt ulogisk, at sager, der er så ens på så mange parametre, bliver afgjort på ét afgørende element, når det flere gange har været praksis, at det er en samlet vurdering, der har

været afgørende for at bedømme, hvad der kan ses som rette indkomstmodtager. Deraf afledes så, om det er muligt at benytte sig af skattemæssige krumspring for at optimere sin skattesats. Ligesom i SKM2009.729.SR bliver der set på, hvad der egentlig er løn, og hvad der kan karakteriseres som udbytte, for ved erhvervelse af anparter eller aktier er det simpelt nok at tale om afkast på en investering, hvilket ifølge SKAT heller ikke skal ses som lønindkomst i begge sager.

Der er mange grunde til, at de her to sager kommer med et og samme svar - der er bare et men. Det element, der er den eneste store forskel i sagerne, er de erhvervede andele i et skattemæssigt transparent selskab. Det har ikke før været et afgørende kriterie, at erhvervelse af transparente andele i selskaber har givet en erhverver status som selvstændig erhvervsdrivende. I praksis bliver der i forhold til partnerselskaber udbetalt overskudsandele, uanset om det er til personselskaber eller kapitalselskaber, der ejer andele i partnerselskabet.

I sagerne kan der udledes en holdning fra SKAT, angående hvordan selskabsdeltagerne skal anses i transparente selskaber. Det er SKATs holdning, at det er indflydelse og selvstændighed, der er afgørende for hvordan en selskabsdeltager skal aflønnes i transparente selskaber. SKATs syn er ligeledes, at ejerskab, om det er formelt eller reelt, ikke er afgørende, men at det er kriterierne i personskattecirkulæret, der skal være afgørende for om der er tale selvstændighed erhvervsdrivende.

Det er samtidigt en begrundelse, at en kapitalandel kan være så lille, at der skal være andre kriterier, der skal være afgørende for, at man kan vurderes som den rette indkomstmodtager. Sagerne endte med, at Skatterådet i SKM.2015.729.SR sagde ja til spørgsmålet, selvom SKAT var uenig, og i SKM.2009.829.SR blev det afgjort, at selskaberne ikke var den rette indkomstmodtager.

Andre domme i kontekst til disse kendelser

I en lignende sag, SKM.2009.277.LSR, var der to selskaber, der gik sammen om at danne et tredje selskab sammen, hvor ejeren af det ene selskab blev indsat som direktør(HP) og derfra skulle lede selskabet(G1). Mange af de samme træk gør sig gældende, i det den indsatte direktør bliver ansat på konsulentbasis, får klare instrukser i, hvordan det hele skal forløbe, samt at det eneste tidspunkt, der kan laves om i strategien og budgetterne, er når det foregår i tæt samarbejde med de øvrige anpartshavere. HP forsøger ligeledes at overføre det vederlag, han får fra deres fælles selskab ind i hans eget private selskab, og størstedelen af hans udgifter bliver oppebåret af det selskab, som han

er konsulent igennem. Spørgsmålet er som før, hvem der skal ses som rette indkomstmodtager i sådan en situation. Her fandt Landsskatteretten hjemmel i SL § 4, som omhandler de årsindtægter, man har som person, og i SL § 4 C står det angående faste lønninger. Det bliver dog ikke uddybet nærmere, hvad årsagen er til, at han ikke kan henføre denne indtjening til sin personlige konsulentvirksomhed.

Der står i den kendelse LSR kommer med, at den, som har oppebåret indkomst, skal være den rette indkomstmodtager. Denne kendelse skal ses i kontekst til dem, som før er blevet omtalt i afhandlingen. Indkomsten skal ligge hos den eller dem, der som regel udfører arbejdet, og der skal, så vidt det er muligt, være en afgrænsning, der kan forsvare, hvem der egentlig er den rette indkomsthaver. LSR begrundet deres kendelse med, at indkomsten er så tæt tilknyttet til personen, at den ikke til indtægtsføres i hans selskab.

Det er forholdene, der i denne situation er afgørende for, om han skal ses som en lønmodtager, eller om det skal retfærdiggøres, at indkomsten bliver overført til HP selskab.

De forhold, som gør sig gældende, er de selv samme, der er udgivet i personcirkulæret omkring, hvornår man er selvstændig erhvervsdrivende eller er lønmodtager. Selvom det ikke bliver brugt direkte som hjemmel for afgørelsen, så er der en række ligheder mellem denne kendelse, og hvad der er at finde i personskattecirkulæret. HP, der ejer konsulentvirksomheden, går ind under så mange forhold og restriktioner, at han ikke kan anses som andet end lønmodtager ifølge LSR. Han kan ikke 100% selv bestemme sin ferie - det skal være, når det passer ind i det selskab, han er direktør for. Han har ikke en bestemmende indflydelse, og han bliver aflønnet med en fast løn med en bruttobonus. Altså er der heller ikke noget belæg for en økonomisk risiko, og som før nævnt bliver alle udgifter afholdt i G1. Altså er den eneste udgift, han reelt har i sit eget selskab, den løn, han udbetaler til sig selv og sin hustru.

Yderligere forekommer der en kontrakt, der bestemmer, at han skal lægge, hvad der svarer til en fuldtidsstilling i G1 ApS. Det bliver derfor ligeledes sværere at forsvare, at hans selskab skal kunne stå som den rette indkomstmodtager, når det eneste, han får udbetalt løn for, er det arbejde, han

ligger i G1 ApS. Der er altså ikke flere hvervgivere, hvilket er endnu et tjek på elementer, der er med til at skelne mellem selvstændig erhvervsdrivende og almindelig lønmodtager.³⁹

SKM.2017.99.SR en sag om en konsulent, der efter mange år som ledende medarbejder i virksomhed b vælger at blive selvstændig erhvervsdrivende og drive sin egen konsulentforretning. Som grundlag for deres kendelse i denne sag, tog Skatterådet udgangspunkt i Cirkulære nr. 129 af. 4 juli 1994 om personskatteloven samt lignende sager. Der blev i denne sag lagt kraftigt vægt på, at konsulenten afholdte sine omkostninger i sit eget selskab og i takt med, at arbejdet blev leveret. Der var tale om, at konsulenten selv kunne bestemme, hvor meget tid der skulle bruges, og hvor det blev udført, og faktureringen skete løbende, når delmålene for de opgaver, hun skulle løse, blev færdiggjort. Derudover havde konsulenten ikke nogen instruksbeføjelser fra ledelsen og ikke nogen, der bestemte eller holdt øje med hendes arbejdsgange.

Desuden havde konsulenten i denne sag også tegnet flere erhvervsforsikringer, der var blevet oprettet i tilfælde af, at den rådgivning, der var blevet leveret, ikke var fyldestgørende og derfor muligvis kunne resultere i et tab for virksomheden, der havde ansat hende til disse opgaver.

Den kontrakt, konsulenten havde skrevet med virksomheden, var kun en ramme for, hvordan arbejdet skulle udføres.

Konsulenten og virksomheden havde derudover lavet en gensidig aftale omkring opsigelse, før opgaverne var færdige. Der var lige mulighed for begge parter til at kunne ophæve denne aftale, hvis den ene eller den anden part ikke kunne levere det ønskede produkt. I denne sag er det tydeligt, at det arbejde, som konsulenten leverer, er for egen risikoen og dermed til egen vinding, hvis det er fyldestgørende. Godt nok har konsulenten mange års erfaring fra selve virksomheden, men det er denne erfaring, hun kan levere, som andre til højst sandsynligt ikke kan. Derudover bestemte hun selv, hvordan opgaverne bliver udført; rammen for opgaverne er, at der er et ønske om at få leveret et produkt inden for en rimelig tid.

Der sker ikke nogen vederlag, uden at der er kommet et produkt fra konsulenten, hvilket en lønmodtager ikke vil have på samme risiko for. Overskuddet for hendes egen virksomheden er

³⁹ Hovedanpartshaver rette indkomstmottager af konsulentonorarer - selvangivet som indkomst i selskab, 2009

afgørende for, om hun får løn eller ej. Ligeledes bliver der lagt vægt på, at opgaverne hos virksomhed A ikke begrænser hende i at kunne varetage andre opgaver hos andre hvervgivere.⁴⁰

Det er SKATs opfattelse, at der i denne sag er en reel økonomisk risiko for konsulenten, da der ikke står noget om en økonomisk kompensation i tilfælde af, at en af parterne opsiger kontrakten.

Der bliver i denne sag opfyldt mange af de kriterier, der skal til for at kunne kalde sig selv for selvstændig erhvervsdrivende, også selvom der kun er en eneste kunde, blandt andet fordi konsulenten havde været i dialog med andre virksomheder, der kunne være mulige kunder.

Dette er ganske vist ikke i et skattemæssigt transparent selskab, men spørgsmålet drejer sig i højere grad om, hvem der egentlig er den rette indkomstmodtager, end hvem der ejer hvad. Der er som udgangspunkt, den røde tråd, at punkterne fra personskattecirkulæret skal være opfyldt for at kunne kalde sig selvstændig erhvervsdrivende, og at derfor skal laves en konkret vurdering om hvem der er den rette indkomstmodtager. Den vurdering omhandler om det er en virksomheden, der er den rette indkomstmodtager eller om det egentligt læner sig mere op ad et tjenesteforhold. Der er som sådan ikke nogen almindelig praksis inden for dette felt, da det varierer meget, alt efter hvad der bliver lagt vægt på fra SKATs side. Der bliver kigget mange forskellige steder inden for de rammer, der er i dansk lovgivning, for at kunne bestemme, hvornår man er det ene eller det andet. I nogle situationer bliver SL § 4 brugt som begrundelse for, hvem der oppebringer indkomsten, og i andre er det cirkulære af 4 juli 1994 nr. 129, der er hjemlen for afgørelsen.

Det er dog lidt mærkværdigt, at der i mange sager bliver afsagt afgørelse ud fra SL § 4, for der er ikke en egentlig definition eller kriterier i den lov om hvornår man er selvstændig erhvervsdrivende eller lønmodtager. Der står noget specifikt om, hvornår man er det ene eller andet, og der står, at årsindtægter, uanset hvordan de er oppebåret, er skattepligtige. Det omhandler typen af indkomsten, men egentlig ikke i hvilken kontekst, den er indtjent, og hvad forholdene for en ansættelse har af betydning. Det er mere enkelte eksempler på, hvad kunne være en selvstændig erhvervsdrivende virksomhed. Typisk ville man inden for de erhverv, der er opremset, være en form for selvstændig erhvervsdrivende, der er dog en sammenhæng, da de erhverv som er opremset typisk, er de erhverv som selvstændige erhvervsdrivende udfører.

40 Konsulent anset som selvstændig erhvervsdrivende, 2017

SKM2018.161.BR

Denne dom omhandler en konsulentunderviser, der udfører arbejdsopgaver for G1, hvor konsulenten og G1 har en kontrakt på en kortere periode, men efterfølgende forsætter arbejdet og arbejder videre med de opgaver, som G1 har bedt konsulenten om at udføre. Jobbet går ud på at undervise arbejdsløse og få dem i fast job. Der bliver undervist i jobhåndtering, måder at sælge sig selv på og rekruttering etc.

Problematikken i denne sag er, at selvom arbejdet bliver udført af en udefrakommende, er det ikke ensbetydende med, at man kan kalde sig selv for selvstændig erhvervsdrivende. Grunden til dette i denne sag er, at underviseren er underlagt alt for mange restriktioner fra G1. Underviseren har ikke nogen selvbestemmelse over, hvordan hun skal udføre sit arbejde. Det er allerede tilrettelagt for hende, og det skal gøres ud fra nogle retningslinjer, der er blevet fastsat af G1. Underviseren er ligeledes tvunget til at komme til statusmøder med G1, hvor der løbende skal evalueres på, hvordan hun har formået at løse sine opgaver. Der er en hel del af kontrol fra G1's side angående det arbejde, som bliver udført af underviseren, og der kan påkræves efteruddannelse til underviseren fra G1's side, for at hun kan udføre opgaverne bedre. Denne udgift og andre kontorudgifter bliver betalt og afholdt af G1.

Det fremgår af ansættelseskontrakten mellem G1 og underviseren, hvordan aflønningen er blevet aftalt - at det er et fast honorar per dag. Dertil kommer der en bonus, hvis underviseren får kunderne til en fastansættelse. Så der er tale om en provision, når en opgave er blevet klaret tilfredsstillende, samt at kunderne har beholdt det job, de er blevet ansat i. Aftalen kan af begge parter blive opsagt, og fra G1's side er der en række krav, der gør det muligt at kunne opsige aftalen. Sker det på almindelige vilkår, har underviseren en månedens opsigelse, hvis aftalen ikke bliver forsømt i sådan en grad, at det er til skade for virksomheden. SKAT ligger kraftigt vægt på disse forhold i denne sag, da det er med til at underminere fremstillingen af, at underviseren skulle kunne kalde sig selv for selvstændig.

SKAT går derfor minutiøst igennem hele personskattecirkulæret for at påvise forholdene i denne sag og for at kunne bekræfte, at underviseren har opfyldt kriterierne for at være lønmodtager. Det, der kommer frem til, er, at denne opgave, og den måde som opgave er blevet udført på, i langt højere grad minder om et tjenesteforhold til G1 end en selvstændig virksomhed.

Det som SKAT ligger vægt på i sidste ende er, at der ikke kunne ses nogen risiko for underviseren i denne sag, da alt, hvad der bliver sendt fra underviseren, er i G1's navn og med G1's logo. Det er altså, ifølge SKATs opfattelse, ikke på noget tidspunkt underviseren, som bliver holdt ansvarlig i en situation, hvor der har været lavet noget arbejde, der ikke har været tilfredsstillende, og derfor bliver risikoen i drift og den økonomiske risiko for underviseren også ikkeeksisterende.

Der sker ifølge SKATs undersøgelse heller ikke nogen faktisk markedsføring af, at underviseren faktisk laver disse former for opgaver til andre, selvom underviseren ikke kan følge SKATs argumentation. Landsskatteretten ender med at tage stilling til sagen, og det der bliver lagt vægt på igen er, at de betalinger, der finder sted til underviseren, kan ses som lønudbetalinger, selvom de bliver faktureret en gang om måneden som følge af de dage, underviseren har været på arbejde i G1. Det der bliver lagt vægt på fra begge sider i denne sag er, hvordan fortolkningen af personskattecirkulæret skal fortolkes, og selvom der kan argumentere for, at en del af kriterierne for at være selvstændig erhvervsdrivende bliver opfyldt, bliver det en bedømmelse af, hvorvidt der er risiko forbundet med den måde, virksomheden bliver drevet på.

Der bliver i denne sag taget hensyn til, at der bliver betalt for en række driftsomkostninger, som en normal lønmodtager selvfølgelig ikke ville skulle foretage, men i tidligere sager er det før set, at der er blevet lagt afstand til dette element i vurderingen, da de ikke har nogen betydning for den økonomiske risiko og for den selvstændige virksomhed. Det gør det endnu mere besværligt for underviseren at påvise, at hun er selvstændig erhvervsdrivende, da hun har fået betalt en række kurser, hun efter G1's krav har haft været nødsaget til at få for at kunne klare de skiftende opgaver, hun har fået fra dem.

Hun anfører desuden, at hun har en overordnet fra G1 til de opgaver, hun har for G1. Dette har ikke hjulpet hendes sag i denne situation, hvor det ikke vil være naturligt for en selvstændig erhvervsdrivende at have en overordnet, der skal forklare og tilse, om hendes opgaver er løst tilfredsstillende.

Dertil bliver der lagt vægt på, at hun fakturerer den sidste dag i hver måned til sin overordnede. Dette ses som et lønmodtagerforhold, også selvom det er en skiftende indkomst, hun får, hvor det samme gør sig gældende, hvis man er timelønnet lønmodtager. Det bliver derfor også stadfæstet,

at hun i denne sag er lønmodtager, i det hun reelt set ikke har nogen form for risiko, hverken driftsmæssigt eller økonomisk.

Denne sag er vigtig for at kunne forklare, hvordan en lønmodtager kontra en selvstændig erhvervsdrivende skal ses. Der er ikke i denne sag mange forhold, der bliver diskuteret, hvor det kan være den ene eller anden vej, den tipper, men der bliver i særdeleshed lagt vægt på, hvor "frit" der bliver arbejdet, i den forstand om det sker under tilsyn fra en overordnet medarbejder i G1, og hvordan faktureringen sker, samt hvilke omkostninger der afholdes af hvervgiver. Der er mange situationer, der taler for, at hun ikke kan ses som selvstændig, da hun får materialer og uddannelse fra G1.

Det, underviseren klager over, styrker ikke hendes egen position og følger egentlig ikke den retspraksis, der skal følges i dansk lovgivning, i denne situation i forhold til personskattecirkulæret. Det kan derfor synes håbløst at underviseren argumenterer mod sig selv. Vurderingen bliver foretaget ud fra de nævnte kriterier for at kunne kalde sig selvstændig erhvervsdrivende.

SKM2014.846.ØLR

En speciallæge, der drev sin virksomhed igennem sin profession, var tilknyttet et andet selskab, hvor han kørte det vederlag, han fik, ind i sit eget personlige selskab for at få en optimeret skattesats ifølge Østre Landsret, som stadfæstede den kendelse, som Vestre Landsret afsagde.

Hjemlen for denne sag fandtes i SL § 4, hvoraf fremgår, at den person, som har oppebåret indkomst, skal beskattes af den.

Østre Landsret lagde i denne sag vægt på, at A(speciallægen) på intet tidspunkt står for den fornødne kontakt eller det administrative arbejde for patienterne, det bliver gjort af det selskab (H2. 1 A/S) han arbejdede for. men kun for de plastikkirurgiske indgreb han udførte, dog førte han stadig sin indkomst ind i sit eget selskab(H1). I det han ikke skal foretage noget administrativt eller holde øje med nogen patienter, mistede han ikke noget økonomisk ved det. Østre Landsret så derfor, at han ikke havde en økonomisk risiko ved dette tjenesteforhold. Dertil var det heller ikke A, der stod til ansvar for selve de plastikkirurgiske indgreb, selvom det var ham, der udførte dem. Derfor så Østre Landsret heller ikke, at han havde nogen driftsrisiko, idet ansvaret ikke lå hos ham men hos hospitalet. Udgifterne til indgrebene blev ligeledes afholdt af hospitalet.

De materialer og det udstyr, der var nødvendigt for at kunne opretholde driften, var igen heller ikke afholdt af A men af hospitalet. Der er altså ifølge Østre Landsret ikke noget, der tyder på, at A har haft nogen risiko med opgaverne og var garanteret et månedligt honorar. I den periode havde han heller ikke haft nogen andre hvervgivere, så hans nettoindkomst er kom fra førnævnte hospital.

Personcirkulæret af 4 juli 1994 nr. 129 er ligeledes med til at afgøre, hvordan hans sag skal klassificeres. Der bliver taget udgangspunkt i, at han ikke opfylder en række krav for at kunne kalde sig selv for selvstændig erhvervsdrivende, da han ikke har sit eget udstyr og desuden har en forsikring i den periode, han udfører arbejdet for H2. 1 A/S. Dette bliver der dog set bort fra, da der er flere kriterier, der taler for, at han skal ses som lønmodtager og derfor ikke kan ses som selvstændig erhvervsdrivende. Det er tydeligt, i det han får en fast udbetaling for hver måned, han arbejder for hospitalet, samt at han ikke skal stå til ansvar for de mulige komplikationer, der kunne ske under plastikkirurgiske indgreb. Dette er tydelige tegn på lønmodtagerforhold, som også bliver det svar, som Landsskatteretten kommer med, og som efterfølgende bliver stadfæstet af Østre Landsret.⁴¹

Hvad bliver der lagt vægt på i disse sager?

Det kan udledes fra alle disse sager og kendelser, at der er taget udgangspunkt i SL § 4. Det er vigtigt, at den, som rent faktisk oppebærer indtjeningen, også er den, der bliver beskattet af indkomsten. Dette følger også den tråd, der er at finde i personcirkulæret 129 af 4 juli 1992.

Det ses i SKM2014.846.ØLR, SKM2002.154.HR og SKM2016.357.SR, hvor der er personer, der arbejder kontinuerligt hos en hvervgiver, selvom der i disse sager bliver gjort opmærksom på, at det er muligt for dem at kunne levere ydelser til andre hvervgivere. Dette, at der kun er en hvervgiver, bliver der lagt meget vægt på, samt at det arbejde, der bliver lavet, ikke bliver gjort i en særlig forretningsgang, der oppebærer risiko for den pågældende person. Det er som udgangspunkt et vigtigt element, at det er tydeligt for SKAT og domstolene, at det arbejde der bliver leveret fra de personer, der vil anses for at være selvstændige, udføres i en kontekst, der kan berettige det. Eksempelvis skal fakturering af opgaverne ske, når en opgave er færdig og ikke, når den er undervejs, da dette ifølge domstolene og personcirkulæret ikke giver en signifikant risiko for den selvstændig erhvervsdrivende.

41 Rette indkomstmodtager - omgørelse og betalingskorrektion, 2014

I stedet arbejder de så i en kontekst magen til en almindelig lønmodtager. Derudover fremgår det, at de selvstændige skal være så frie som det muligt i det arbejde, de foretager sig. Der må ikke ligge et overordnet tilsyn med deres arbejde, før det er færdiggjort og gennemgået med den hvervgiver, der har benyttet sig af arbejdskraften. I flere af sagerne er det derfor ikke afgørende, at de selvstændige har afholdt omkostninger, der ikke ville være afholdt af en normal lønmodtager, hvis forholdene minder for meget om et lønmodtagerforhold.

Det gør sig især gældende i SKM2014.846.ØLR, hvor en speciallæge afholder udgifter til erhvervsforsikringer og i SKM2018.161.SR, hvor en coach arbejder hos en rekrutteringsvirksomhed som underviser, og hvor coachen ligeledes afholder erhvervsforsikringer. Der bliver lagt vægt på dette forhold, da det i sagens natur skal være med til at sikre dem imod i given risiko i deres arbejde, men dette element bliver vurderet i sammenhængen af arbejdet. SKAT og domstolene ser, at der skal være en nødvendighed i at have en sådan forsikring, og den nødvendighed kommer først til sin ret, hvis personen har en reel økonomisk risiko eller driftsrisiko. Ellers bliver dette set som værende en unødvendig udgift og ikke et bærende argument i en samlet vurdering af, hvorvidt en person er selvstændig erhvervsdrivende eller lønmodtager.

Inden for denne retspraksis er der ikke nogen definition på, hvornår man er det ene eller det andet, hvilket igen er et gennemgående tema i alle domme og kendelser. Hjemmel i denne del af skattelovgivningen er personskattecirkulæret. Det er som udgangspunkt det eneste sted i dansk lovgivning, der giver en mulighed for at kunne give et kvalificeret bud på en definition uden egentlig at være det. Det er "bare" en række kriterier for at kunne lave en vurdering i en given sag. Mange af disse sager bunder i, hvem der er den retmæssige modtager af indtægterne. Et selskab kan ikke være den rette indkomstmotager, hvis der foreligger et tjenesteforhold.

SKM2018.161.BR er en af de sager, hvor det virkelig er blevet stadfæstet, at det er personcirkulæret, der er hjemmel inden for lige præcis dette område. Rettes blikket mod SKM2015.729.SR er der mange af disse kriterier, der ikke bliver mødt tilstrækkeligt for at kunne kalde de nye kapitalejere for selvstændige, som SKAT er inde på, men det element af, at kapitalejerne er medejere af et selskab har ligeledes ikke været nødvendigt før, som det ses i SKM2009.829.SR. Det vigtige i denne type af sager er, at der bliver lagt vægt på, hvad der egentlig er afgørende og det der stadig er afgørende. I alle sager har det altid været vigtige elementer, at der foreligger en reel økonomisk

risiko, at arbejdsgangene er udarbejdet af en selv, at der ikke være er for mange instrukser fra den, der overdrager opgaverne. Driftsomkostninger er i sig selv ikke nødvendigvis et afgørende element. Der ligger også en klar definition af, hvornår omkostninger er erhvervsmæssige. Det fremgår af SL § 6 A. De skal være i et direkte led med de opgaver, der er med til at sikre ens indkomst, som det også gør sig gældende i PSL § 3, stk. 2.

Det der taler for at være selvstændig er, at det skal fremgå tydeligt, hvem der leverer opgaverne. I situationer, hvor den pågældende eksterne ansatte laver alt for meget arbejde i hvervgivers navn, er det ikke muligt at kunne blive karakteriseret som selvstændig, men man vil i stedet blive anset for at være lønmodtager. Det ses i afgørelsen af SKM.2018.161.BR, hvor SKAT lægger stor vægt på, at underviseren bruger selskabets logo og navn til at videresende materiale og andre papirer. Grunden til, at det bliver et problem at benytte sig af hvervgivers navn og logo er, ifølge personcirkulæret, at ansvaret ikke lægger hos personen, der sender materialer eller andre papirer, men at det så er hvervgiver, der står til ansvar. Det er et af de kriterier, der bliver lagt allermest vægt på i en samlet vurdering. Det er gennemgående i alle sager, at der skal forekomme en signifikant økonomisk og driftsmæssig risiko for at kunne være selvstændig erhvervsdrivende.

Det eneste der ikke bliver taget højde for i disse sager, er egentlig hvad der skal til for at kunne være i et transparent selskab. Der er afgørelser fra Skatterådet angående sager, der minder om denne. Som et argument for ikke at kunne benytte sig af virksomhedsordningen bruger Skatteministeriet SKM2007.35.ØLR, som omhandler en historiker med en bibeskæftigelse som forfatter og foredragsholder. Der fremgår det, at dommerne ikke var enige om, hvorvidt det var korrekt, at der var en økonomisk risiko forbundet med virksomheden.

Dommer Jens Valdemar Krenchel har i sin udtalelse til denne sag sagt, at der i virksomheden forekommer en drift og et voksende overskud, samt at der var en systematisk, organiseret og kontinuerlig virksomhed, hvor dommerne M. Levy og Gunst Andersen er af en anden opfattelse. Det som denne dom viser i forhold til retspraksis er, at selv dommerne er ikke enige i vurderingen af, hvornår der er tilstrækkeligt grundlag til at kunne kalde sig for selvstændig erhvervsdrivende. M. Levy og Gunst Andersen forholder sig til, at arbejdet bliver udført i fritiden, og derfor ikke er der,

hvor hovedindkomsten kommer fra. Som følge af hvad der står skrevet i personskattecirkulæret, vil denne form for virksomhed vil være uden en reel risiko for at kunne være selvstændig.”⁴²

Den skatte- og afgiftsmæssige behandling af tredje gruppe på arbejdsmarkedet fra 2002

I en rapport der blev udarbejdet af Skattedepartementet og Told- og Skattestyrelsen blev der afdækket en retspraksis inden for hvad der kan klassificeres som selvstændig erhvervsdrivende virksomhed. Rapporten omhandler primært, hvordan ”den tredje gruppe” er blevet behandlet i forhold til at kunne sig selvstændige, men har også klare analyser af hvordan selvstændige erhvervsdrivende bliver klassificeret.

Den tredje gruppe er oftest foredragsholdere, mediearbejdere, IT-konsulenter, forsikringsmæglere, sælgere, journalister, speciallæger og entertainere. I redegørelsen af betydning for den tredje gruppe på arbejdsmarkedet, i hvilken der forsøges at skabe klarhed omkring, hvad der er ”uegentlig erhvervsvirksomhed”, og hvad der er ”egentlig erhvervsvirksomhed”, pointeres det, problemet med det nuværende skattesystem bunder i, at der mangler information fra staten til skatteyderne om, hvad der er karakteristisk ved at være selvstændig og lønmodtager. Denne projektgruppe nedsat af Skattedepartementet ser, at der hovedsageligt bliver lagt vægt på de tre følgende kriterier, når der skal træffes en beslutning om, hvorvidt man er selvstændig erhvervsdrivende eller lønmodtager:

- Instruktion
- Brutto- eller nettoindkomst
- Økonomisk risiko

Ifølge redegørelsen kunne det være muligt at lave en opprioritering af lige præcis disse tre punkter, da det er dem, der bliver lagt vægt på i de fleste af sagerne, når det handler om, hvorvidt man er selvstændig erhvervsdrivende. Det skulle være med til at gøre det nemmere for den enkelte og for myndighederne at lave den vurdering, der skal til for at kunne afdække, om man er selvstændig erhvervsdrivende eller lønmodtager.

De tre punkter gør sig også gældende i de nyere sager, der er blevet kigget på i denne afhandling. Det første element, som denne rapport også ligger vægt på, er om der findes et instruksforhold. Det ses i SKM2018.161.BR og i SKM2009.829.SR. I begge sager bliver der lagt meget vægt på, at der er

⁴² Redegørelsen om den skatte- og afgiftsmæssige behandling af den tredje gruppe på arbejdsmarkedet fra 2002

instruktioner fra overordnede personer, som har mere indflydelse på de selvstændiges arbejdsgange end de selv har.

Brutto- og nettoprincippet

Det samme gør sig gældende med brutto- og nettoprincippet, hvor de ligeledes i ovennævnte rapport har fundet, at i de fleste sager, hvor der kun er en enkelt hvervgiver, bliver der lagt vægt på, at der ikke kan være noget reelt selvstændigt erhverv. Dette også selvom der i disse sager bliver fremlagt, at der ikke er nogen ansættelseskontrakt, og at der ikke er det samme sikkerhedsnet i form af feriepenge og sygedagpenge etc.

Hvis den indkomst, der bliver oppebåret, kun er hos en enkelt hvervgiver, så bliver personen med stor sandsynlighed set som lønmodtager hos den pågældende hvervgiver. Der bliver ligeledes lagt vægt på i rapporten om er blevet afholdt driftsomkostninger, og at dette ikke er ensbetydende med at en person er selvstændigt erhvervsdrivende, som det også fremgår af de analyserede love og afgørelser, der er blevet omtalt før. Det er eksempelvis at finde i sagen om speciallægen, der førte sit erhverv hos en enkelt hvervgiver i en længere periode.

Økonomisk risiko

Den økonomisk risiko er omtalt i samtlige af de analyserede domme og kendelser, hvor det fremgår også af rapporten fra Skatte Departementet og Told- og Skattestyrelsen, der følger den røde tråd der er i personskattecirkulæret, at en lønmodtager ikke optager samme form for økonomisk risiko som en selvstændig erhvervsdrivende.

Kendetegnet for en selvstændig erhvervsdrivende er defineret i personskattecirkulæret:

***”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.”⁴³*

Det er virkelig et kriterie, der bliver lagt vægt på. For hvordan er det muligt at føre en virksomhed med risiko, hvis der kun er én kunde, og den ene kunde betaler et fast honorar hver måned? Elementet af selvstændighed forsvinder i disse situationer, og det gør sig derfor egentlig gældende i de to sager, at brutto- og nettoprincippet og økonomisk risiko er væk.

⁴³ Personskattecirkulæret af den 4. juli 1994

Delkonklusion

De kilder, der bliver anvendt i stort set alle sager angående selvstændige erhvervsdrivende, er personskattecirkulæret af den 4. juli 1994 og SL § 4.

Der er en del kriterier, og selvom der ikke er nogen, som er afgørende i en given vurdering i en sag, så er der et mønster i sagerne og i rapporten; *Redegørelse om den skatte- og afgiftsmæssige behandling af tredje gruppe på arbejdsmarkedet* fra 2001. Der bliver i vores analyse samt i rapportens analyse set på, hvad der bliver lagt mest vægt på, når det skal vurderes, om en person er selvstændig erhvervsdrivende eller ej, og det er: *Instruktioner, brutto- og nettoprincippet og økonomisk risiko*.

I mange af sager bliver det omtalt, hvorvidt driftsomkostninger har nogen indflydelse på afgørelse, og det er ikke på samme måde et bærende element i den samlede vurdering, som de 3 ovennævnte er. I mange af sagerne og afgørelserne har klagerne, typisk dem der ikke bliver anerkendt som selvstændige erhvervsdrivende, afholdt driftsomkostninger, som en typisk lønmodtager ikke ville afholde. Det alene at en selvstændig har afholdt udgifter ved at udføre sit eget arbejde, har det de fleste situationer ikke nogen betydning i deres vurdering, hvis de har haft en enkelt hvervgiver i periode for deres sag.

Det bliver bekræftet i sagen om historikeren, hvor dommerne ikke var enige om afgørelsen. To af dommerne så ham som ikke selvstændig erhvervsdrivende, hvorimod en anden gjorde. Dertil bliver der lagt vægt på, hvem der egentlig er den rette indkomstmodtager. Det kan det konkluderes, at det ikke kun er en enkelt fortolkning af sagerne, det afhænger lige så meget af dem som skal vurdere sagen.

Hvad betyder Ligningsloven § 4 for retspraksis for at kunne kalde sig for selvstændig?

Den eneste store forskel, der kommer til udtryk, er, at det nu ikke er nok i sig selv at eje en andel af et transparent selskab. Denne nye ændring er egentlig ikke med til at gøre det lettere at afklare, hvornår man er selvstændig erhvervsdrivende. Den hjælper ikke rigtig til afgørelsen af, om det er muligt at benytte sig af virksomhedsordningen, eller om man er lønmodtager. Den sætter blot en barriere op for at kunne benytte sig af retten til at være selvstændig erhvervsdrivende og dermed benytte virksomhedsordningen. Den kræver stadig, at man benytter sig af personskattecirkulæret af 4. juli 1994 nr. 129. Ændringen er at deltagelse i transparente selskaber ikke har været afgørende, og at der skal tages udgangspunkt i hvad der hidtidigt har været retspraksissen.

Det har været det afgørende element i de fleste af de tidligere afgørelser. Det synes nu at personskattecirkulæret bliver sidestillet en anelse, for det bliver ikke helt omtalt i det nye lovforslag, som nu er blevet til lov. Loven har ikke en god indflydelse på retspraksissen, da den ikke hjælper til at afklare spørgsmålet. Skatteministeriet har nu givet et helt nyt kriterie og et gammelt kriterie, som er langt mere afgørende for at kunne benytte sig af virksomhedsordningen ved en selskabsdeltagelse i et transparent selskab.

”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 koncentrerer sig 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.”⁴⁴

Det vigtige ifølge den nye lov er, at vurderingen skal baseres på to forhold: Økonomisk risiko og indflydelse. Loven tilsidesætter i nogen grad det, der normalt vil blive vurderet. Normalt vil der blive set på en lang række forhold i sådanne sager om, hvornår man er selvstændig erhvervsdrivende eller lønmodtager. Loven forklarer, at de gamle kriterier kan være svære at anvende i sager med transparente selskaber, men den forklaring, der følger op på, hvad indflydelse egentlig er, konkluderer meget hurtigt det samme, som de tidligere kriterier har lagt vægt på.

Det handler om frihed til at kunne bestemme over egne arbejdsgange. Det vigtige kriterie i sager, der ikke har noget at gøre med transparente selskaber, er ligeledes friheden til at tilrettelægge eget arbejde, og at der ikke er nogen overordnet, der har instruksbeføjelser over en. Det samme gør sig gældende i det lovforslag, der er blevet tilvejebragt af skatteministeriet. Der bliver forsøgt at lægge vægt på, at dette egentlig er et nyt tiltag, men det er det egentlig ikke i forhold til, hvad tidligere praksis har været og stadig er.

I lovforslaget fremgår det, at en ejer af et transparent selskab skal have bestemmende indflydelse over en medejer for at kunne blive betragtet som værende selvstændig erhvervsdrivende. Dette gør det ikke nemmere at afklare, for der er partnere, der har mest indflydelse. Spørgsmålet bliver hvordan man kan afgøre om de partnere der er på et mellemstadiet, kan kalde sig selv for

⁴⁴ Kvalifikation af selvstændig erhvervsdrivende ved deltagelse i et skattemæssigt transparent selskab, 2017, s. 10 i lovforslaget

selvstændige erhvervsdrivende eller hvad der faktisk kræves af loven. Med økonomisk risiko menes der i lovforslaget det indskud, der bliver foretaget for at kunne blive betragtet som selvstændig erhvervsdrivende. Som tidligere nævnt hæfter en partner/kommanditist begrænset i selskabet.

Så hvem bliver egentlig omfattet af denne lov?

Denne lov favner vidt og bredt, og det gør, at der ikke er noget transparent selskab, som kan undgå at blive omfattet af den. Eksempelvis kan der være tale om et kommanditselskab, hvor der er seks ejere. En af de seks ejere har en andel i selskabet, men denne person er måske ikke så betydningsfuld og har ikke så meget at skulle have sagt i selskabet. Er han/hun så selvstændig erhvervsdrivende?

Ifølge den nye lovgivning vil personen ikke leve op til de nye krav, der skal lægges mest vægt på i en given vurdering. Selvstændig erhvervsdrivende er nu ikke en selvfølge ved deltagelse i et transparent selskab, selvom det i nogen grad har været det før. Et eksempel på dette er at finde i SKM.2010.610.SR, hvor et nystiftet K/S foretager drift af skibe. Der er kun måtte være 10 fysiske deltagere i det transparente selskab for at kunne benytte virksomhedsordningen, men problemet i denne sag, som også gør sig gældende i SKM.2015.729.SR, er at målet er at kunne benytte sig af virksomhedsordningen alene af den grund, at der ejes andele i et transparent selskab. Dette lukker et hul i skattelovgivningen, og dermed er udnyttelsen af virksomhedsordningen til ejernes fordel. Muligheden for at kunne benytte sig af virksomhedsordningen er ganske lukrativ for skatteyderne, da der er mange muligheder for at kunne optimere sin effektive skatteprocent og selv styre sin skattebetaling af disse midler i mange år frem.

Økonomisk incitament

Kort om hæftelsen og strukturen i partnerselskaber

Generel selskabsret for partnerselskaber

Partnerselskaber bliver i selskabsret også kaldt for kommanditaktieselskab og bliver behandlet som et kommanditselskab. Helt overordnet set er der to typer af deltagere i et kommanditselskab, nemlig komplementaren og kommanditisten. En kommanditist hæfter kun for et begrænset beløb, der bliver afgjort af selskabsaftalen. Hæftelsen er desuden indirekte, hvilket vil sige, at der ikke kan kræves betaling fra andre end selskabet og dets konkursbo. Komplementaren hæfter personligt og ubegrænset, og det er tilladt, at komplementaren er et andet selskab som for eksempel et aktie- eller anpartsselskab, jf. LEV § 2, stk. 3.

Ved at lade komplementaren være et kapitalselskab, sikrer man sig, at ingen af deltagerne i, i dette tilfælde et partnerselskab, hæfter personligt og ubegrænset, hvilket er hensigtsmæssigt for deltagerne, i det det mindsker deres økonomiske risiko. Der er desuden ikke nogen lovregulerede krav til, hvordan ledelsen skal bestå mellem deltagerne. Hvis der ikke er udarbejdet nogen selskabsaftale, hvori det fremgår, hvordan ledelsen skal være, har komplementaren som udgangspunkt den fulde ledelsesret. En kommanditist har ikke krav på at skulle deltage i ledelsen af virksomheden. Dette skyldes, at komplementaren hæfter ubegrænset og derfor også har påtaget sig en større økonomisk risiko. Kommanditisten kan blive ansat i selskabet og gennem sin stilling opnå stillingsfuldmagt til at træffe beslutninger på vegne af selskabet. Alternativt kan denne få meddelt prokura, jf. LEV § 7.⁴⁵

Hæftelse for kommanditisten

Kommanditisterne hæfter begrænset i forhold til selskabets gæld, og kreditorerne kan kun stille krav i forhold til den kapitalandel, kommanditisterne har indskudt i selskabet. Der er ikke krav om, at kommanditisten skal indbetale sit kapitalindskud ved stiftelsen af selskabet, men det bliver derimod fastsat af ledelsen og selskabsaftalen. Hvis der ikke er nogen aftale omkring dette, kan komplementaren og den øvrige ledelse gøre krav på indskuddet fra kommanditisten. Som tidligere nævnt er hæftelsen indirekte, og det er derved kun selskabet selv, der kan indkræve penge fra kommanditisten. For hver kommanditist i selskabet skal der føres en kapitalkonto, hvortil kommanditisten kan indbetale sit kapitalindskud, og på denne konto bliver hævnninger også debiteret. Hvis de beløb, der står på kapital kontoen, er mindre end det beløb, der er aftalt, at kommanditisten skal betale som kapitalindskud, hæfter kommanditisten for det resterende beløb personligt.⁴⁶

Hæftelse for komplementaren

Komplementaren hæfter som tidligere nævnt personligt og ubegrænset i forbindelse med sin deltagelse i et partnerselskab. Det vil sige, at komplementarens særkreditorer kan kræve sig fyldestgjorte af både komplementarens personlige formue og i komplementarens nettoandel af partnerselskabets formue.⁴⁷

⁴⁵ Hansen & Krenchel, Introduktion til dansk selskabsret 2, 2015, s. 163 & 171

⁴⁶ Hansen & Krenchel, Introduktion til dansk selskabsret 2, 2015, s. 173

⁴⁷ Hansen & Krenchel, Introduktion til dansk selskabsret 2, 2015, s. 174

Årsregnskab i fiktivt partnerselskab

For at kunne se strukturen og hvordan ejerandele fordeler sig i partnerselskaber, har vi udarbejdet en fiktiv selskabsstruktur med udgangspunkt i "The Big Four" revisionsselskaberne, det vil sige KPMG, Ernst & Young, Deloitte og PricewaterhouseCoopers (PwC). Der er primært taget udgangspunkt i de to største selskabers, PwC og Deloitte, strukturer og årsrapporter. Nedenfor ses en årsrapport for det fiktive selskab, som læner sig meget op ad årsrapporterne for PwC og Deloitte.

Resultatopgørelse:	2018	2017
Mio. DKK		
Nettoomsætning	2.500	2.300
Andre driftsindtægter	10	15
Samlede indtægter	2.510	2.315
Andre eksterne omkostninger	-600	-580
Af- og nedskrivninger af materielle og immaterielle aktiver	-30	-30
Personaleomkostninger	-1.800	-1.650
Resultat af primær drift	80	55
Finansielle indtægter	3	4
Finansielle udgifter	-4	-3
Årets resultat	79	56

Balance:		
Mio. DKK		
Aktiver:	2018	2017
Goodwill	500	500
Kunderelationer	85	80
Software	6	6
Immaterielle aktiver i alt	591	586
Andre anlæg, driftsmateriel og inventar	35	35
Indretning af lejede lokaler	5	5
Materielle aktiver i alt	40	40
Deposita	34	34
Finansielle aktiver i alt	34	34
Langfristede aktiver i alt	665	660
Tilgodehavender	780	760
Periodeafgrænsningsposter	30	25
Tilgodehavender i alt	810	785
Likvide beholdninger	300	280
Kortfristede aktiver i alt	1.110	1.065
Aktiver i alt	1.775	1.725

Passiver:	2018	2017
Mio. DKK		
Selskabskapital	50	50
Overført resultat	310	300
Egenkapital	360	350
Finansielle forpligtelser	8	9
Medarbejderforpligtelser	10	7
Hensatte forpligtelser	8	7
Anden langfristet gæld	40	37
Langfristede forpligtelser	66	60
Finansielle forpligtelser	200	180
Medarbejderforpligtelser	600	600
Igangværende arbejder for fremmed regning	50	40
Leverandørgæld	83	80
Anden gæld	408	406
Periodeafgrænsningsposter	8	9
Kortfristede forpligtelser	1.349	1.315
Forpligtelser i alt	1.775	1.725
Passiver i alt	1.775	1.725

Ejerstrukturen i fiktivt partnerselskab

Der er blevet udarbejdet en ejerstruktur i det fiktive selskab. Ejestrukturen tager udgangspunkt i, at virksomheden har en aktiekapital på 50 mio. kr. Aktierne har en nominel værdi på 100.000 kr. per stk., det vil sige, at der er et samlet antal aktier på 500 stk. Hver aktie er udtryk for 0,2 % ejerskab af selskabet.

Aktiekapital	50.000.000 kr.
Nominel værdi	100.000 kr.
Antal aktier	500
Ejerandel i % for 1 aktie	0,2%

Der tages udgangspunkt i, at virksomheden samlet set har 2000 ansatte, hvoraf de 200 er partnere. Herefter er der foretaget en beregning af gennemsnitslønnen for ikke-partnere med udgangspunkt i kendskabet til branchen og gennemsnitslønnen for revisorer og økonomikonsulenter. Den gennemsnitlige årsløn, der er beregnet for disse, er på 640.000 kr. Hvis man ganger dette med antal

medarbejdere, der ikke er partnere, får vi 1.152.000.000 kr. Det resterende beløb til partnerlønninger bliver derefter 648.000.000, hvilket vil sige, at gennemsnitslønnen for en partner i dette selskab er 3.240.000 kr. om året.

Antal medarbejdere	2000
Antal partnere	200
Samlede lønomkostninger	1.800.000.000 kr.
Gns. løn om året for ikke partnere	640.000 kr.
Samlede lønomkostninger til ikke-partnere	1.152.000.000 kr.
Resterende lønbudget	648.000.000 kr.
Gns. løn om året for partnere	3.240.000 kr.

Da alle partnere ikke ejer lige meget af virksomheden, har vi yderligere udarbejdet et eksempel på, hvordan en sådan ejerstruktur kunne se ud, samt hvor meget hvert niveau af partner vil få i årsløn i gennemsnit. De mindst ejende partnere vil eje 1 aktie af nominelt 100.000 kr. og dermed eje 0,2 % af virksomheden og have en årsløn på 1.500.000 kr. På det næste niveau vil partnerne eje 2 aktier og dermed eje 0,4 % af virksomheden samt have en årsløn på 2.100.000 kr. På niveauet over dette vil partnerne eje 3 aktier og dermed 0,6 % af virksomheden. Derudover vil de have en årsløn på 3.200.000 kr. På næste niveau vil partnerne eje 4 aktier og dermed eje 0,8 % af virksomheden, samtidig med de vil have en årsløn på 5.200.000 kr. På det øverste niveau vil partnerne eje 5 aktier, hvilket svarer til 1 % af virksomheden, og de vil have en gennemsnitlig årsløn på 8.450.000kr. Se tabellen nedenfor:

Ejerstruktur	Antal partnere på dette niveau	Antal aktier på dette niveau	% ejerskab per partner	Årsløn partner for	Samlet lønniveau til
Partnere der ejer 1 aktie	60	60	0,2%	1.500.000 kr.	90.000.000 kr.
Partnere der ejer 2 aktier	50	100	0,4%	2.100.000 kr.	105.000.000 kr.
Partnere der ejer 3 aktier	40	120	0,6%	3.200.000 kr.	128.000.000 kr.
Partnere der ejer 4 aktier	30	120	0,8%	5.200.000 kr.	156.000.000 kr.
Partnere der ejer 5 aktier	20	100	1,0%	8.450.000 kr.	169.000.000 kr.
Total	200	500			648.000.000 kr.

Transparensprincippet og ejerskabet af virksomheden

Efter transparensprincippet i skatteretten skal man i en partnervirksomhed opgøre hver partners ideelle andel, hvilket vil sige hver partners ejerandel i virksomheden. Det vil sige, at i dette tilfælde er partnerne i niveau 1s ideelle ejerandel 0,2 % af selskabet, i niveau 2 er det 0,4 % af selskabet, i niveau 3 er det 0,6 % af selskabet, i niveau 4 er det 0,8 % af selskabet og i niveau 5 er det 1 % af selskabet. I det fiktive selskab er den ideelle andel den procentsats, de ejer af selskabet, da dette også er overskudsfordelingsnøglen, og der ikke fremgår andet af selskabsaftalen. Det vil altså sige, at efter transparensprincippet ser opdelingen af resultatet, aktiver og passiver ud som nedenfor:

Årsrapport per partner	Partner 1	Partner 2	Partner 3	Partner 4	Partner 5
Ejerandel i pct.	0,20%	0,40%	0,60%	0,80%	1,00%
Nettoomsætning	5.000.000	10.000.000	15.000.000	20.000.000	25.000.000
Andre driftsindtægter	20.000	40.000	60.000	80.000	100.000
Samlede indtægter	5.020.000	10.040.000	15.060.000	20.080.000	25.100.000
Andre eksterne omkostninger	-1.200.000	-2.400.000	-3.600.000	-4.800.000	-6.000.000
Af- og nedskrivninger af materielle og immaterielle aktiver	-60.000	-120.000	-180.000	-240.000	-300.000
Personaleomkostninger	-3.600.000	-7.200.000	-10.800.000	-14.400.000	-18.000.000
Resultat af primær drift	160.000	320.000	480.000	640.000	800.000
Finansielle indtægter	6.000	12.000	18.000	24.000	30.000
Finansielle udgifter	-8.000	-16.000	-24.000	-32.000	-40.000
Årets resultat	158.000	316.000	474.000	632.000	790.000

Balance:	Partner 1	Partner 2	Partner 3	Partner 4	Partner 5
Aktiver:					
Goodwill	1.000.000	2.000.000	3.000.000	4.000.000	5.000.000
Kunderelationer	170.000	340.000	510.000	680.000	850.000
Software	12.000	24.000	36.000	48.000	60.000
Immaterielle aktiver i alt	1.182.000	2.364.000	3.546.000	4.728.000	5.910.000
Andre anlæg, driftsmateriel og inventar	70.000	140.000	210.000	280.000	350.000
Indretning af lejede lokaler	10.000	20.000	30.000	40.000	50.000
Materielle aktiver i alt	80.000	160.000	240.000	320.000	400.000
Deposita	68.000	136.000	204.000	272.000	340.000
Finansielle aktiver i alt	68.000	136.000	204.000	272.000	340.000
Langfristede aktiver i alt	1.330.000	2.660.000	3.990.000	5.320.000	6.650.000
Tilgodehavender	1.560.000	3.120.000	4.680.000	6.240.000	7.800.000
Periodeafgrænsningsposter	60.000	120.000	180.000	240.000	300.000
Tilgodehavender i alt	1.620.000	3.240.000	4.860.000	6.480.000	8.100.000
Likvide beholdninger	600.000	1.200.000	1.800.000	2.400.000	3.000.000
Kortfristede aktiver i alt	2.220.000	4.440.000	6.660.000	8.880.000	11.100.000
Aktiver i alt	3.550.000	7.100.000	10.650.000	14.200.000	17.750.000

Passiver:	Partner 1	Partner 2	Partner 3	Partner 4	Partner 5
Selskabskapital	100.000	200.000	300.000	400.000	500.000
Overført resultat	620.000	1.240.000	1.860.000	2.480.000	3.100.000
Egenkapital	720.000	1.440.000	2.160.000	2.880.000	3.600.000
Finansielle forpligtelser	16.000	32.000	48.000	64.000	80.000
Medarbejderforpligtelser	20.000	40.000	60.000	80.000	100.000
Hensatte forpligtelser	16.000	32.000	48.000	64.000	80.000
Anden langfristet gæld	80.000	160.000	240.000	320.000	400.000
Langfristede forpligtelser	132.000	264.000	396.000	528.000	660.000
Finansielle forpligtelser	400.000	800.000	1.200.000	1.600.000	2.000.000
Medarbejderforpligtelser	1.200.000	2.400.000	3.600.000	4.800.000	6.000.000
Igangværende arbejder for fremmed regning	100.000	200.000	300.000	400.000	500.000
Leverandørgæld	166.000	332.000	498.000	664.000	830.000
Anden gæld	816.000	1.632.000	2.448.000	3.264.000	4.080.000
Periodeafgrænsningsposter	16.000	32.000	48.000	64.000	80.000
Kortfristede forpligtelser	2.698.000	5.396.000	8.094.000	10.792.000	13.490.000
Forpligtelser i alt	3.550.000	7.100.000	10.650.000	14.200.000	17.750.000
Passiver i alt	3.550.000	7.100.000	10.650.000	14.200.000	17.750.000

Beskatning af partnere efter PSL

Efter personskattelovens regler vil beskatningen af partnere se ud som følger for deres lønindtægter:

Arbejdsmarkedsbidraget er det første, der bliver beskattet i den personlige indkomst. Dernæst bliver hhv. beskæftigelsesfradraget og personfradraget trukket fra. Personfradraget er låst fast for personer over 18 år på 46.000 kr. Beskæftigelsesfradraget er variabelt i forhold til indtjening, men har en grænse på 33.300 kr., som er opnået ved en årlig indtjening på mere end 350.526 kr., som alle partnerne tjener over og derfor kan udnytte fradraget fuldt ud. Herefter bliver der fratrasket den almindelige skat. Dette omfatter bundskat, sundhedsbidrag, udligningsskat, kommuneskat og kirkeskat. For kommune og kirkeskatten afhænger denne af, hvor i landet man bor. I dette tilfælde er der taget udgangspunkt i satserne for København. Kirkeskatten er desuden en valgfri skat, men det antages, at partnerne ikke har fravalgt denne. I beregningen i forhold til skatte loftet bliver der

ikke taget højde for arbejdsmarkedsbidrag og kirkeskat, der er derfor beregnet den samlede skat uden arbejdsmarkedsbidrag og kirkeskat, for at udregne om partnerne overstiger skatteloftet. Hvis de overstiger skatteloftet, vil der komme en kontant udligning af dette beløb.

Der er i dette tilfælde fravalgt at medregne ligningsmæssige fradrag, da disse fradrag kan udnyttes lige meget i både virksomhedsordningen og beskattningen af personlig indkomst.

Det skal observeres, at den effektive skatteprocent for alle partnere er over 50 % og stiger, jo mere du tjener, da topskatten betales af de sidst tjente penge.

Partnerniveau 1

Efter reglerne i PSL for partnerniveau 1			
Beskrivelse	Skatte Pct.	Beløb før skat	Skat at betale
Arbejdsmarkedsbidrag	8%	1.500.000 kr.	120.000 kr.
Fradrag			
Beskæftigelsesfradrag	33.300	1.380.000 kr.	- 33.300 kr.
Personfradrag	46.000	1.346.700 kr.	- 46.000 kr.
Bundskat	11,15%	1.300.700 kr.	145.028 kr.
Sundhedsbidrag	1,00%	1.300.700 kr.	13.007 kr.
Udligningsskat	2,00%	1.300.700 kr.	26.014 kr.
Kommuneskat, København	23,80%	1.300.700 kr.	309.567 kr.
Kirkeskat, København	0,80%	1.300.700 kr.	10.406 kr.
Topskat	15,00%	881.100 kr.	132.165 kr.
		Total	756.186 kr.
		Total skat uden AM-bidrag og Kirkeskat	625.781 kr.
Effektive skatteprocent	50,41%		
Effektive skatteprocent uden AM-bidrag og Kirkeskat	42%	< Skatteloft	
Topskattegrænse	498.900 kr.		
Skatteloft	52,02%		

Partnerniveau 2

Efter reglerne i PSL for partnerniveau 2			
Beskrivelse	Skatte Pct.	Beløb før skat	Skat at betale
Arbejdsmarkedsbidrag	8%	2.100.000 kr.	168.000 kr.
Fradrag			
Beskæftigelsesfradrag	33.300	1.932.000 kr. -	33.300 kr.
Personfradrag	46.000	1.898.700 kr. -	46.000 kr.
Bundskat	11,15%	1.852.700 kr.	206.576 kr.
Sundhedsbidrag	1,00%	1.852.700 kr.	18.527 kr.
Udligningsskat	2,00%	1.852.700 kr.	37.054 kr.
Kommuneskat, København	23,80%	1.852.700 kr.	440.943 kr.
Kirkeskat, København	0,80%	1.852.700 kr.	14.822 kr.
Topskat	15,00%	1.433.100 kr.	214.965 kr.
		Total	1.100.886 kr.
		Total skat uden AM-bidrag og Kirkeskat	918.065 kr.
Effektive skatteprocent	52,42%		
Effektive skatteprocent uden AM-bidrag og Kirkeskat	44%	< Skatteloft	
Topskattegrænse	498.900 kr.		
Skatteloft	52,02%		

Partnerniveau 3

Efter reglerne i PSL for partnerniveau 3				
Beskrivelse	Skatte Pct.	Beløb før skat	Skat at betale	
Arbejdsmarkedsbidrag	8%	3.200.000 kr.	256.000 kr.	
Fradrag				
Beskæftigelsesfradrag	33.300	2.944.000 kr.	-	33.300 kr.
Personfradrag	46.000	2.910.700 kr.	-	46.000 kr.
Bundskat	11,15%	2.864.700 kr.	319.414 kr.	
Sundhedsbidrag	1,00%	2.864.700 kr.	28.647 kr.	
Udligningsskat	2,00%	2.864.700 kr.	57.294 kr.	
Kommuneskat, København	23,80%	2.864.700 kr.	681.799 kr.	
Kirkeskat, København	0,80%	2.864.700 kr.	22.918 kr.	
Topskat	15,00%	2.445.100 kr.	366.765 kr.	
		Total	1.732.836 kr.	
		Total skat uden AM-bidrag og Kirkeskat	1.453.919 kr.	
Effektive skatteprocent	54,15%			
Effektive skatteprocent uden AM-bidrag og Kirkeskat	45%	< Skatteloft		
Topskattegrænse	498.900 kr.			
Skatteloft	52,02%			

Partnerniveau 4

Efter reglerne i PSL for partnerniveau 4			
Beskrivelse	Skatte Pct.	Beløb før skat	Skat at betale
Arbejdsmarkedsbidrag	8%	5.200.000 kr.	416.000 kr.
Fradrag			
Beskæftigelsesfradrag	33.300	4.784.000 kr.	- 33.300 kr.
Personfradrag	46.000	4.750.700 kr.	- 46.000 kr.
Bundskat	11,15%	4.704.700 kr.	524.574 kr.
Sundhedsbidrag	1,00%	4.704.700 kr.	47.047 kr.
Udligningsskat	2,00%	4.704.700 kr.	94.094 kr.
Kommuneskat, København	23,80%	4.704.700 kr.	1.119.719 kr.
Kirkeskat, København	0,80%	4.704.700 kr.	37.638 kr.
Topskat	15,00%	4.285.100 kr.	642.765 kr.
		Total	2.881.836 kr.
		Total skat uden AM-bidrag og Kirkeskat	2.428.199 kr.
Effektive skatteprocent	55,42%		
Effektive skatteprocent uden AM-bidrag og Kirkeskat	47%	< Skatteloft	
Topskattegrænse	498.900 kr.		
Skatteloft	52,02%		

Partnerniveau 5

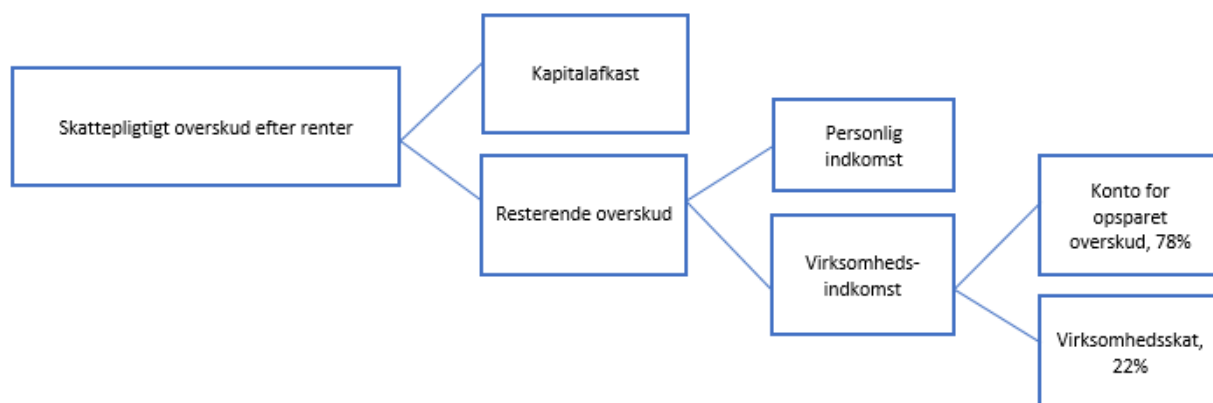
Efter reglerne i PSL for partnerniveau 5				
Beskrivelse	Skatte Pct.	Beløb før skat	Skat at betale	
Arbejdsmarkedsbidrag	8%	8.450.000 kr.	676.000 kr.	
Fradrag				
Beskæftigelsesfradrag	33.300	7.774.000 kr.	-	33.300 kr.
Personfradrag	46.000	7.740.700 kr.	-	46.000 kr.
Bundskat	11,15%	7.694.700 kr.	857.959 kr.	
Sundhedsbidrag	1,00%	7.694.700 kr.	76.947 kr.	
Udligningsskat	2,00%	7.694.700 kr.	153.894 kr.	
Kommuneskat, København	23,80%	7.694.700 kr.	1.831.339 kr.	
Kirkeskat, København	0,80%	7.694.700 kr.	61.558 kr.	
Topskat	15,00%	7.275.100 kr.	1.091.265 kr.	
		Total	4.748.961 kr.	
		Total skat uden AM-bidrag og Kirkeskat	4.011.404 kr.	
Effektive skatteprocent	56,20%			
Effektive skatteprocent uden AM-bidrag og Kirkeskat	47%	< Skatteloft		
Topskattegrænse	498.900 kr.			
Skatteloft	52,02%			

Beskatning efter virksomhedsordningen

Der er taget udgangspunkt i, at alle partnere optimerer til topskattegrænse, og at der ikke indgår yderligere private aktiver end dem der fremgår i årsrapporten. Når man bliver beskattet efter virksomhedsordningen, er det første, der skal beregnes, virksomhedens overskud, herfra udskilles det, der bliver klassificeret som kapitalafkast ved at gange kapitalafkastsatsen med kapitalafkastgrundlaget. Det der bliver klassificeret som kapitalafkast og bliver beskattet som kapitalafkast til hhv. 27% af de første 52.900kr og 42 % af det overskydende afkast.

Man kan dog i virksomhedsordningen selv vælge, hvorvidt man ønsker at få dette kapitalafkast udbetalt, eller om man vil spare det op i virksomheden. Dette betyder dog, at det senere skal beskattes som personlig indkomst. Efter kapitalafkastet er sorteret fra, skal det vælges, hvor meget der skal hæves og dermed betales personligindkomstsskat af efter reglerne i PSL. Det antages, at partneren vælger at optimere til topskattegrænsen. Det resterende bliver henført til virksomhedens

opsparede overskud, hvor der bliver betalt 22 % i virksomhedsskat, så partneren kan dermed opspare 78 % af virksomhedens overskud. De 78 %, der bliver opspareret overskud, bliver så beskattet som personlig indkomst, når partneren beslutter sig for at hæve beløbet, dog med fradrag for den allerede betalte virksomhedsskat. Denne metode bliver også kaldt for kassesystemet og er illustreret nedenfor:



Virksomhedsskat	22%
Kapitalafkastsats 2017	1%

Indskudskonto					
	Partner 1	Partner 2	Partner 3	Partner 4	Partner 5
Aktiver	3.550.000 kr.	7.100.000 kr.	10.650.000 kr.	14.200.000 kr.	17.750.000 kr.
Passiver uden egenkapital	2.830.000 kr.	5.660.000 kr.	8.490.000 kr.	11.320.000 kr.	14.150.000 kr.
Indskudskonto	720.000 kr.	1.440.000 kr.	2.160.000 kr.	2.880.000 kr.	3.600.000 kr.
Kapitalafkastgrundlag	720.000 kr.	1.440.000 kr.	2.160.000 kr.	2.880.000 kr.	3.600.000 kr.
Kapitalafkastsats	1%	1%	1%	1%	1%
Kapitalafkast	7.200 kr.	14.400 kr.	21.600 kr.	28.800 kr.	36.000 kr.
Skattepligtigt overskud	1.500.000 kr.	2.100.000 kr.	3.200.000 kr.	5.200.000 kr.	8.450.000 kr.
Resterende overskud efter kapitalafkast	1.492.800 kr.	2.085.600 kr.	3.178.400 kr.	5.171.200 kr.	8.414.000 kr.
Personlig indkomst	498.900 kr.	498.900 kr.	498.900 kr.	498.900 kr.	498.900 kr.
Virksomhedsindkomst	993.900 kr.	1.586.700 kr.	2.679.500 kr.	4.672.300 kr.	7.915.100 kr.
Virksomhedsskat	218.658 kr.	349.074 kr.	589.490 kr.	1.027.906 kr.	1.741.322 kr.
Konto for opsparet overskud	775.242 kr.	1.237.626 kr.	2.090.010 kr.	3.644.394 kr.	6.173.778 kr.

Beskatning af den personlige indkomst i virksomhedsordningen:

Beskrivelse	Pct.	Beløb	Skat	Skatteloft	52,02%
Arbejdsmarkedsbidrag	8%	498.900	39.912		
Fradrag					
Beskæftigelsesfradrag	33.300	458.988	-33.300		
Personfradrag	46.000	425.688	-46.000		
Bundskat	11,15%	379.688	42.335		
Sundhedsbidrag	1,00%	379.688	3.797		
Udligningsskat	2,00%	379.688	7.594		
Kommuneskat, København	23,80%	379.688	90.366		
Kirkeskat, København	0,80%	379.688	3.038		
		Total	187.041		
		Effektive skatteprocent	37,49%		

Den samlede skattebetaling for hver partner vil se ud som nedenfor ved brug af virksomhedsordningen:

Samlet skattebeløb	
Niveau 1	405.699 kr.
Niveau 2	685.941 kr.
Niveau 3	776.531 kr.
Niveau 4	1.214.947 kr.
Niveau 5	1.928.363 kr.

Sammenligning af de to skattebetalinger

Virksomhedsordningen	Samlet skattebeløb
Niveau 1	405.699 kr.
Niveau 2	685.941 kr.
Niveau 3	776.531 kr.
Niveau 4	1.214.947 kr.
Niveau 5	1.928.363 kr.

PSL	Samlet skattebeløb
Niveau 1	756.186 kr.
Niveau 2	1.100.886 kr.
Niveau 3	1.732.836 kr.
Niveau 4	2.881.836 kr.
Niveau 5	4.748.961 kr.

Forskel i de to skattebetalinger per niveau, hvor meget mindre der skal betales efter virksomhedsordningen:

Samlet forskel	
Niveau 1	350.487 kr.
Niveau 2	414.945 kr.
Niveau 3	956.305 kr.
Niveau 4	1.666.889 kr.
Niveau 5	2.820.598 kr.

Ud fra de ovenstående tal fremgår det økonomiske incitament for partnerne klart. Dette skal desuden ses i lyset af de øvrige fordele, der er ved virksomhedsordningen såsom de ekstra fradrag, inddragelsen af blandet benyttede aktiver, muligheden for at investere det opsparede overskud, og egenkontrollen over sine skattebetalinger. I forhold til investeringer af det opsparede overskud gælder der dog nogle restriktioner som fremgår af VSL § 1, stk. 2.

Disse restriktioner er tilstede da en investering af det opsparede overskud, reelt set er en investering af penge som staten har en andel i. Det skal desuden bemærkes, at overskuddet ikke kan udskydes

længere end til, at partneren stopper med at drive virksomhed. Reglerne på dette område er dog forholdsvis gode for dem der benytter virksomhedsordningen da man langt fra behøver arbejde fuldtid for at kunne benytte sig af den. Alle partnere opnår økonomiske fordele ved at benytte sig af virksomhedsordningen og har ingen grund til at undlade at benytte sig af den, så længe skattereglerne tillader det, og topskattegrænsen er som den er i dag.

Diskussion

Målet den nye lovgivning i LL § 4 har været at få dem som egentligt ikke burde være selvstændige erhvervsdrivende tilbage i rollen som lønmodtagere, derved bliver det muligt at få A-skat igen fra disse lønmodtagere. Skatteministeriet har ikke kunne se at det har været muligt at ændre på det forhold, uden en lovændring, da et bindende svar efter reglerne i SFL § 25 er gyldigt i minimum 5 år, medmindre der foretages en lovændring på området. Den idé der ligger bag at der har været behov for dette indgreb i loven, i forhold til afgrænsningen mellem lønmodtager og selvstændig erhvervsdrivende i transparente selskaber. Lovændringen kunne have været undgået langt tidligere og på en mere elementær måde, ved at have fulgt den tidligere retspraksis på området.

I SKM2015.829.SR, som lægger til grund for ændringen af LL, diskuteres det, om der har været en tilstrækkeligt grundig redegørelse og gennemgang af tidligere afgørelser. Det virker som om der er blevet taget en lettere kontroversiel beslutning der har ført til behovet for denne lovændring. Det ses i mange tidligere sager, hvor det dog kun har omhandlet sondringen om hvorvidt man er selvstændig erhvervsdrivende eller ej, at der er tre kriterier, som skal være opfyldt mere eller mindre for at være selvstændig erhvervsdrivende. Det er instruks, brutto- eller nettoindkomst og økonomisk risiko.

I Skatteråds afgørelsen SKM2015.829.SR er der ingen af de førnævnte forhold, der er opfyldt for at være selvstændig erhvervsdrivende. Selvom de nye kapitalejere bliver frataget den sikkerhed der findes i Ferieloven, er dette argument ifølge personskattecirkulæret ikke en valid grund til at kunne gå under kategorien som selvstændig erhvervsdrivende.

Den nye lovgivning gør at alle partnerne bliver vurderet på samme vilkår, uanset om et partnerselskab har mere end 100 partnere, eller om det er et partnerselskab på 10 selskabsdeltagere. Det kan argumenteres for at det er nemmere at redegøre for, hvem der egentlig har den bestemmende indflydelse i et mindre partnerselskab, da der er færre personer, der skal

vurderes. Det vil måske også være nemmere for dem partnerne at skjule om de pågældende ejere lever op til de to krav om signifikant indflydelse og økonomisk risiko, som Skatteministeriet har valgt at opprioritere med denne lovændring. Set i lyset af denne lovændring kan det være nødvendigt med en større revision af de nuværende kriterier for, hvorvidt man er selvstændig erhvervsdrivende, selvom lovændringen som udgangspunkt omhandler transparente selskaber, er det ikke utænkeligt at det vil være med til at ændre tankegangen på hvornår en person i al almindelighed er selvstændig erhvervsdrivende. Det at kriterierne ligger så tæt op ad hvad der allerede er blevet skrevet ned i personskattecirkulæret giver en anledning til at overveje om man skal ændre kriterierne i personskattecirkulæret. Der står intet om behandling af personer som ejer, andele i transparente selskaber i personskattecirkulæret, så kunne der have været en bedre begrundelse end den som Skatterådet afgav i SKM2015.829.SR?

Det er ikke helt til at give et godt bud på, men det kan i hvert fald konstateres at Skatteministeriet ikke har synes det var en holdbar løsning, at kapitalejerne i transparente selskaber blev berettiget til denne skattemæssige fordel tilbage i 2015, så det korte svar er at der blev lavet en klar fejl ved denne afgørelse, ellers havde der jo ikke været nogen grund til denne lovændring. Problemet kan ligge i det komplekse danske skattesystem, eller snarere i sondringen mellem hvornår en person betragtes som lønmodtager eller selvstændig erhvervsdrivende. Det ses i hvert fald ved behandlingen af den historiker i SKM2007.35.ØLR, hvor der var uenighed omkring sondring mellem en erhvervsdrivende virksomhed og en lønmodtager, at der opstår problemer, når der ikke er ensartede fortolkninger af sagerne. Det kan være et problem, at dommerne ikke lægger vægt på de samme kriterier fra personskattecirkulæret, og dermed kommer frem til forskellige konklusioner. Denne problemstilling vil nok komme med tiden, når der skal træffes afgørelser i sager vedrørende partnerselskaber hvor det skal vurderes, hvornår økonomisk risiko eksisterer hos deltagerne, og ved vurderingen af deres reelle indflydelse i det partnerselskab de nu engang er deltager i.

Der bliver ikke beskrevet uddybende, hvad denne før omtalte signifikante indflydelse som partnerne skal have, dækker over. Ser man i SEL § 7, som ganske vist omhandler koncern virksomheder, er det, det tætteste der er på en klar definition af bestemmende indflydelse, som siger at der skal være økonomisk og driftsmæssige indflydelse. Det er selvfølgelig at gøre det meget sort-hvidt, men der mangler en retningslinje i lovændringen omkring hvad der præcis definerer signifikant indflydelse,

eftersom det er et af de hovedkriterier Skatteministeriet mener der være tilstede for, at man bliver anset for at være selvstændig erhvervsdrivende, som ejer af en andel i et transparent selskab.

Det antages at der vil komme afgørelser, som omhandler den signifikante indflydelse og økonomiske risiko, da det er noget utydeligt beskrevet hvad dette dækker over. Er indflydelse på hvilken farve logoet har for ens firma indflydelse nok, eller skal sondringen helt ud i at deltagerne skal være lige aktive og have lige bestemmende indflydelse på alle parametre, når der skal tages beslutninger omkring fremtiden for det partnerselskab partneren er deltager af. Denne usikkerhed kunne muligvis have været undgået, hvis svaret havde været nej til at starte med, og det burde det havde været, for ses der til SKM2009.829.SR, så kunne svaret have været at finde i denne afgørelse. Der bliver behandlet stort set alle emner omkring sondringen mellem selvstændigt erhvervsdrivende og lønmodtager forhold, i denne sag der er altid nogle små forskelle, men fundamentalt er emnet det samme.

Hvem er den rette indkomstmodtager?

”Hvem er den rette indkomstmodtager?” er et spørgsmål der går igen i denne type af sager, det er der blevet spurgt om i mange år nu, og vil blive ved i mange år fremadrettet, hvis lovgivningen forbliver som den er nu. Det er desværre en situation der ikke har ændret sig som følge af denne nye lovgivning i LL § 4, og den vil igen sætte det danske skattesystem i et dilemma. Det skal ses i lyset af, at personer der deltager i partnerselskaber, skal bevise deres ret til at kunne benytte sig af virksomhedsordningen. Det pres kommer højst sandsynligt til at gøre denne vurderings proces lidt mere kompleks. Der er ikke noget givet i den nye lovgivning om hvem der skal ses som rette indkomstmodtager i partnerselskaber, det vil sige at hvis ejerne ikke kan frembringe et gyldigt nok bevis for indflydelse i selskabet, vil de ikke blive anset for at være selvstændige erhvervsdrivende. Der findes ikke nogen guide i den nye lovændring omkring hvordan en eventuel deltager skal ses som rette indkomstmodtager, og det fører problemstilling tilbage til personskattecirkulæret, og til dem der fortolker loven og andre retskilder. Den eneste guide er at der skal kigges i, er det allerede benyttede personskattecirkulære. Det bliver umuligt bare at kalde en person for selvstændig erhvervsdrivende ved på baggrund af denne nye lovændring, for udgangspunkterne er de samme sondringen mellem selvstændige erhvervsdrivende og lønmodtager forhold.

Det nye kriterie, der faktisk ikke er så nyt som det ellers antydes, er den egentlige økonomiske risiko der er forbundet med ejerandelen i partnerselskabet, samt hvordan vederlagsformen er. Når der lægges vægt på hvordan vederlagsformen er, er det tilbage til den tankegang der findes i personskattecirkulæret, hvor der bliver holdt øje med hvordan indkomsten til den erhvervsdrivende bliver udbetalt, og om den kan forekomme i sådan en form, så det kan ende med at ligne lønindkomst til en forveksling, altså om det bliver udbetalt på månedsbasis, om det er et fast honorar, etc.. Dette er altså et gammelt punkt der bliver opprioriteret i den nye lovgivning, hvilket rapporten "redegørelsen for den skatte- og afgiftsmæssige behandling af den tredje gruppe på arbejdsmarkedet", faktisk foreslog man kunne gøre for 16 år siden.

Det er mærkværdigt at der lige pludselig skal lægges vægt på vederlagsformen, når sagerne omhandler hvorvidt en person kan karakteriseres som selvstændig erhvervsdrivende, grundet en persons erhvervelse af en andel i et transparent selskab. Det der dog er mere mærkværdigt, er hvordan kriterierne egentlig ikke er ændret på nogen nævneværdig måde. Idet kriteriet omkring vederlagsform igen bliver nævnt i denne sammenhæng, bevæger det sig i en retning mod de allerede eksisterende kriterier i sontringen mellem selvstændige erhvervsdrivende og lønmodtager forhold. Hvor antallet af hvervgivere der er med til at sikre indkomsten for den erhvervsdrivende, bliver vægtet højt.

Hvornår foreligger der økonomisk risiko?

Det er svært at afdække hvad der er en tilstrækkelig økonomisk risiko i disse situationer, og om der så ikke stadig vil være et lønmodtagerforhold gældende, selvom man ejer en andel i et partnerselskab. Som det er blevet nævnt i det bindende svar SKM2015.729.SR vil personalet, maskiner, kontorer og sådan været tilknyttet partnerselskabet, men hvervgiverne som i det her tilfælde er kunderne, er vel egentlig lige så tilknyttet til den partner der har skaffet dem til selskabet. Det overvejes om det kunne have en stor indflydelse på ens selvstændighed, hvis der var et X antal af kunderne som var direkte tilknyttet en partner og at han arbejdede gennem sit eget firma, og partnerselskabet i princippet "kun" udlånte medarbejdere og driftsinventar til ham, ville der i givet fald været tale om en selvstændig erhvervsdrivende virksomhed? Det ville være mere nærlæggende måske at holde det op på hvem i et partnerselskab, der står for hvilke ansvarsområder. I denne overvejelse ville et ansvarsområde være en kunde og normalt vil en revisor

have mere end én kunde. Det ville i langt større grad være muligt at kunne bekræfte en deltager som selvstændig erhvervsdrivende, hvis personen står med en mere klar form for risiko. Det kunne dog føre til en anden problemstilling med at et partnerselskab ville kunne rykke rundt på hvem der er ansvarlig for hvilke kunder, og dermed lave et grundlag som måske ikke er helt gyldigt i sidste ende. Det der kan nås frem til, er at der ikke er kommet nogen værktøjer der vil gøre denne øvelse nemmere for personer der deltager i partnerselskaber eller for SKAT.

Det kunne meget vel ende med at en af de første afgørelser inde for denne nye lovændring, ender med at være den afgørende faktor i forhold til, hvordan LL § 4 skal tolkes fremadrettet, og det kan måske have et uønsket udfald i forhold til hvad tanken med lovændringen skulle føre med sig. Det er ikke helt utænkeligt, at der kan opstå tvivl omkring hvordan de forskellige kriterier skal vejes og hvordan de skal betragtes i en samlet sontring, omkring hvorvidt man er selvstændig erhvervsdrivende eller lønmodtager i et partnerselskab. Udfaldet i sagerne omkring sontringen mellem lønmodtager og selvstændig erhvervsdrivende i et partnerselskab er ikke på forhånd givet i lovændring, dertil kommer det an på den samlede vurdering. Det er her tidligere set at dem som skal afgøre, ikke altid er helt enige om hvad der er den rigtige fortolkning, her tænkes der på historiker i sagen SKM.2007.35.ØLR, hvor dommerne ikke var helt enige.

Det er svært helt at afklare om den ønskede effekt kommer ud af denne lovændring, men en ændring vil der helt klart være tale om. Et af målene for ændringen som det udgår, fra lovforklaringen er ønsket om at dem som egentlig er lønmodtager skal beskattes og at A-skatbetalingerne skal være tilstede igen, for de partnere som stadig vil være lønmodtagere i en samlet vurdering. Der er uomtvisteligt lavet en afgørelsesfejl fra Skatterådet, men kan det forsvares at de har lavet den sontring som de gjorde den gang overhovedet? I et transparent selskab ligger risikoen og ansvaret, uagtet om det er begrænset eller ubegrænset, på selskabsdeltagerne.

Ud fra hvad der er blevet angivet i spørgerens udgangspunkt i forhold til at kunne benytte sig af virksomhedsordningen, burde der fra Skatterådets side have været et større fokus på de gamle kriterier og tidligere domme i lignende sager. Personer der er ansat et enkelt sted og som kun har den ene hvervgiver, har på intet tidspunkt i retspraksis været gyldige til at blive anset for at være selvstændige erhvervsdrivende. Især ikke når arbejdet kommer til at ligge i en kontekst hvor man bruger virksomhedens navn og logo i en konstant vending, og ansvaret rykker over på

virksomheden. Selvom det er klart man ejer en andel af virksomheden, vil der være problemstillinger tilknyttet at den andel partnerne ejer som oftest ikke er særlig stor, og i de fleste tilfælde vil ejerandelen være under 1 % af den samlede virksomhed. Derfor kan det være svært at forstå helt hvordan Skatterådet er kommet frem til den konklusion der er blevet stillet fra dem. Det kriterie at en person ejer en virksomhed er som regel et gyldigt nok udgangspunkt for at være selvstændig erhvervsdrivende, men sondringen i denne sag burde have ligget på at der var mere tale om en form for medarbejderaktie. Det er svært at forstå hvordan det er blevet til denne konklusion, for alle andre parametre end dette ene punkt, taler for en klar fortolkning som lønmodtager. Dette afspejler måske også at dem der deltager i Skatterådet ikke altid er den mest skattekyndige del af befolkningen, da Skatterådet som bekendt består af politikere der ikke nødvendigvis har nogen dybere skattemæssig baggrund.

Den rette indkomstmodtager er den som oppebærer arbejdet, og i visse situationer vil der være tale om at arbejdet bliver direkte instrueret for partneren, at der ikke er råderum til selvstændigt at kunne beslutte hvordan arbejdet skal udføres. Det er ikke alle der har noget at skulle have sagt, de har ikke nogen indflydelse da deres aktier som regel ikke har nogen nævneværdig stemmemæssig værdi, selvom det bliver postuleret fra spørgers side. Skatterådet må udelukkende have fokuseret på det element at det er et transparent selskab og at derfor ikke er tale om et selvstændigt skattesubjekt, men at det derfor er tale om at medejerne er dem som skal beskattes af overskud og selskabsindkomst. Det er svært at se hvad der kan klassificeres som en stor nok økonomisk risiko i sådan en situation, når et selskab af den størrelse kommer med den mulighed om at blive kapitalejer for de ledende medarbejdere. Det virker ikke logisk, det virker noget usammenhængende at nye små kapitalejere per datoen for overtagelse af kapitalandelen kan kalde sig for selvstændige erhvervsdrivende, når der ses til hvor store summer af penge der figurerer i de store revisionspartnerselskaber og hvor lille en andel de ejer.

Økonomisk incitament?

Generelt set er der intet økonomisk incitament for partnerne i revisionselskaberne, til at undlade at benytte sig af virksomhedsordningen. Det danske skattesystem er bygget op på en måde så det for dem der tjener de fleste penge i samfundet, også har langt det største incitament til at undvige den høje danske topskat. Topskatten rammer hårdere, jo mere du tjener op til topskatteudligningsgrænsen, sandheden er dog at hverken arbejdsmarkedsbidrag eller kirkeskat er talt med

i topskatteudligningsgrænsen og det afhænger derfor meget af, hvilken kommune du bor i om hvorvidt du rammer denne grænse. Dette betyder at de højst tjenende danskere kan ende med at betale tæt på 60 % i skat, det vil altså sige at de i virksomhedsordningen i første omgang kan spare omkring 20 % i skat. Dette svarer til flere millioner kroner for de højestlønnede partnere i de store revisionshuse. Det efterlader i det her tilfælde partnerne med det valg om at skulle betale personligindkomstsskat og dermed omkring 60 % eller om de vil bruge ekstra tid og kræfter på at bruge den mere besværlige med noget lavere beskattede virksomhedsordning.

Det kan diskuteres hvorvidt det er retfærdigt at partnere der i nogle tilfælde minder meget om lønmodtagere kan beskattes efter virksomhedsordningen, men sandheden er at de investerer ufatteligt mange timer og meget arbejde i at få de her virksomheder til at køre rundt. Selskaberne de arbejder gennem skaber mange jobs og på den måde genererer de mange skattekrone, så SKAT må stå i en svær beslutning. For en almindelig lønmodtager kan det virke absurd at nogle af de her partnere får lov til at bruge virksomhedsordningen, idet de ikke alle har stor indflydelse i selskaberne. Partnerne er dog de reelle ejere af selskabet, og på trods af de har forsikringer så har de stadig en økonomisk risiko. De fleste selvstændige der benytter sig af virksomhedsordningen, har erhvervsforsikringer der dækker dem for fejl, dette er også et af de grundlag som dommerne har lagt vægt på som en tegn på at være selvstændigt erhvervsdrivende. Deres økonomiske risiko er måske endda noget højere end den er for de mindre selskaber der benytter sig af virksomhedsordningen, i de tilfælde hvor der har været skandaler såsom IT-Factory skandalen, har revisoren for disse selskaber måtte træde tilbage og man ser også ofte at revisorerne blive sagsøgt med erstatningskrav. Man kan derfor argumentere for at de har væsentlig større risiko end mange andre selvstændige erhvervsdrivende.

Alternative løsninger for revisionshusene

Når man kigger blandt revisionsselskaberne i Danmark og kigger på de forskellige selskabsformer der eksisterer inden for branchen, er langt de fleste selskaber P/S. Der er dog et enkelt selskab der skiller sig ud herfra, dette er Dansk Revision A/S. Dansk Revision A/S er delt op i 29 forskellige afdelinger fordelt over hele landet om minder mest af alt om et franchiseselskab, hvor du køber rettighederne til et navn og så deler nogle fælles IT-systemer og administrative enheder. Her er der 1-5 partnere i hver afdeling og de kører det hermed separat, med eget regnskab osv..

Denne metode kunne også være en mulighed for firmaer såsom Deloitte, PwC, Ernst & Young og KPMG. På denne måde får de spredt indflydelsen ud i de forskellige afdelinger og de kan dermed "undgå" nogle af de spørgsmålstejn som SKAT stiller ved deres signifikante indflydelse. Dog ville dette kræve væsentlig større udgifter for selskabet til administration, fordeling af kunder og det kunne skabe en intern kamp mellem partnerne om at få de store selskaber over i deres firmaer. En anden ulempe for de nuværende partnere i "The Big Four" virksomhederne er at det ville skabe en langt større gennemsigtighed for hvor meget de egentlig tjener og kan hive ud af selskaberne. Dette kan blive en stor ulempe for partnerne idet deres kunder vil kunne se hvor mange penge de tjener, og kunne bringe det i spil næste gang de skal forhandle vederlaget for revisionen.

En anden sondring man kan lave, er til franchisevirksomheder, franchise virksomheder såsom McDonald's og Rema 1000 er franchise virksomhed som er meget topstyrede og de får besked om alt hvad der skal foregå i butikken, ind til en vis del af den daglige drift. Der er ikke den store forskel på hvad en indehaver af en Rema 1000 butik og en butikschef i en Netto butik skal kunne og gøre, forskellen er bare at Rema 1000 indehaveren kan nøjes med at betale virksomhedsskat af sit overskud samt han selv kan "styre" store dele af sin løn, hvorimod en butikschef i Netto er lønmodtager. Der kan herfra drages en parallel til partnerne i revisionsvirksomhederne som også er underlagt en masse retningslinjer fra toppen, men bliver anset for at være medejere af virksomheden og derfor kan benytte virksomhedsordningen. I franchise virksomheder driver de deres virksomheder som et ApS, de kunne i revisionsbranchen også vælge at gå over til denne model, men igen vil det skabe en gennemsigtighed af deres indkomst, som de ikke ønsker.

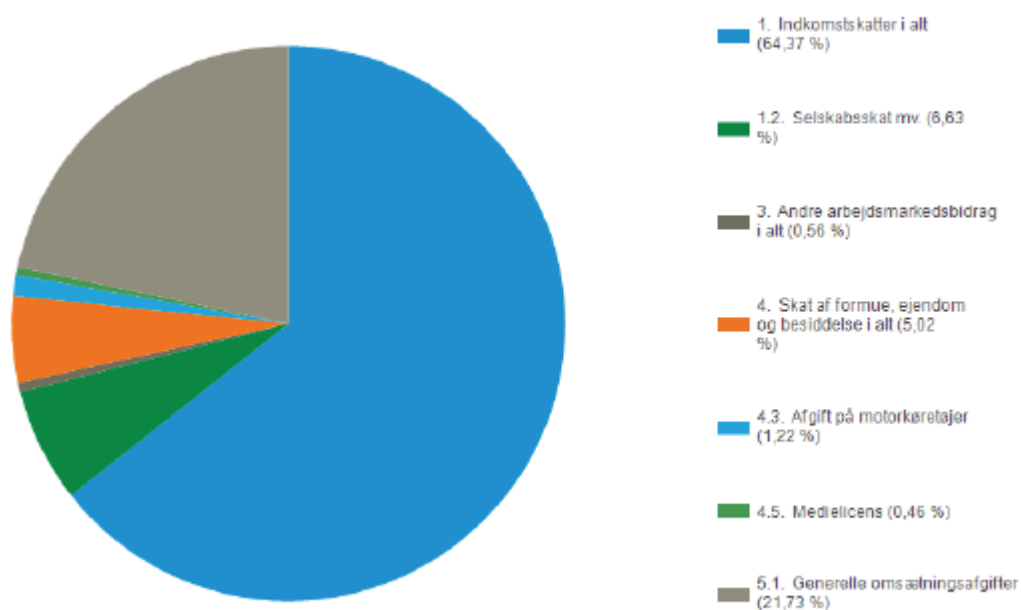
Økonomisk incitament, hvad skal der til for at partnere vil vælge Personskatteloven

Det er klart at partnerne i partnerselskaber godt vil gøre brug af virksomhedsordningen, det er der ingen hemmelighed omkring, det virker også meget naturligt når der kigges på de økonomiske fordele der følger med benyttelsen af virksomhedsordningen, fremfor at benytte sig af den traditionelle personbeskatning. Derfor er det vigtigt at der skal sondres og udformes muligheder der gør det attraktivt for personer som partnere i partnerselskaber at vælge at blive beskattet efter reglerne i PSL. Der er et stort skattetryk på den personlige indkomst i Danmark, hvilket er det som den danske økonomi er meget afhængige af, så i en kontekst hvor man tænker på en længere bane end kun lige nu og her, vil det være i de flestes interesse hvis det ville være attraktivt for personer med en indkomst der ligger over topskatteniveauet, til at blive beskattet som personlig indkomst.

Hvis man kigger på et diagram for hvor indtægterne til den danske stat ligger, er den personlige indkomst den største skattegenerator vi har, dernæst kommer generelle omsætningsafgifter såsom moms, herefter finder vi selskabsskatten som i 2017 kun udgjorde rundt regnet 6,5 % af de samlede skattemæssige indtægter, som det ses på diagrammet nedenfor:

Skatter og afgifter

Tid: 2017 | Type



Kilde: Danmarks Statistik

Det nemme svar er, at der kunne laves en regulering i forhold til det skattetryk der opleves i Danmark, dette er dog et langt større politisk problem end hvad dette emne berører, og problemet er langt mere ideologisk og vil højst sandsynligt være helt umuligt at få indført i Danmark. Det forklarer dog bare hvorfor mange vil gøre brug af virksomhedsordningen, hvis de får muligheden for det. Der kan tænkes i de baner at der faktisk er en form for selvstændig råderet over hvornår og hvor meget af ens indkomst der skal til beskatning, og der desuden er langt flere fradrag man kan benytte sig af. Der er derudover også langt større muligheder for at udnytte skattesystemet i virksomhedsordningen, også selvom der er en større kontrol med de selvstændige erhvervsdrivendes selvangivelser, kontra lønmodtagernes selvangivelser.

Fordelene ved virksomhedsordningen versus personlig indkomst

Spørgsmålet der efterfølgende kommer til orde, er om der er så stor fordel ved at benytte sig af virksomhedsordningen frem for den traditionelle personlig indkomstbeskatning, at det aldrig ville kunne betale sig at blive beskattet efter reglerne i PSL. Fordele ligger i overvejende grad i virksomhedsordningen, det eneste der taler imod virksomhedsordningen, er at pengene til dels er låst fast på kontoen for opsparet overskud, for at undgå den beskatning man ellers ville opleve hvis man hævede som personlig indkomst.

Udover det er der faktisk ikke så meget der ellers taler for at skulle vælge reglerne i PSL og dermed den "dyre" beskatning af ens indkomst, fremfor den mulighed det giver at benytte sig af virksomhedsordningen. Selvom der sker en voldsom beskatning af overskuddet når den personlige virksomhed bliver lukket, er det alligevel ejeren af virksomheden der bestemmer hvornår det skal ske, og det er samtidigt muligt at holde sin virksomhed kørende, efter man er stoppet på arbejdsmarkedet ved minimal fortsat drift. Herfra kan overskuddet hæves løbende og personen får derfor en reel magt over sin personlige beskatning, og det er noget de fleste nok ville vælge hvis de fik muligheden. Samtidigt er der også en vis privathed i brugen af virksomhedsordningen i forhold til hvis partnerne havde anpartsselskaber eller aktieselskaber, der er ikke noget krav om at oplyse hvor stor formuen er i selskabet udover til SKAT, hvilket er endnu en kæmpe fordel ved benyttelsen af virksomhedsordningen. Der er desuden hverken krav om revision eller krav til offentliggørelse af regnskab. Dette betyder at partnernes, kunder og resten af omverdenen kun kan gisne om hvor mange penge de reelt tjener, og det er ikke småpenge set i forhold til de lønmodtagere de arbejder for, her tænkes på økonomidirektører og regnskabschefer etc. selvom de heller ikke er lavtlønnede.

Partnerne handler ud fra hvordan de nemmest muligt kan omgå det skattetryk der er i Danmark, og det er det samme er blevet set i tidligere år, hvor man har købt skibsanparter for at opnå skattemæssige fradrag, selv uden deltagelse i driften af disse skibsselskaber. Deltagelse i transparente selskaber har givet en lang række fordele til deltagerne, og den største fordel har med længder været brugen af virksomhedsordningen. Det er det samme i denne sag, det handler i korte træk om at få optimeret sin aktuelle skattesats og få den så langt ned som muligt, og som det fremgår i det eksempel vi har udarbejdet, er det tydeligt at se at det er muligt at få optimeret skattesatsen så den egentlig ikke er så høj som den er efter regler i PSL. Denne form for

skattespekulation er en kæmpe forretning i Danmark, idet skattetrykket er så højt, jo højere skattetrykket er jo mere tilbøjelighed ser man også til at folk prøver at komme uden om denne.

Begrebet indflydelse og økonomisk risiko

I den nye lovgivning i LL § 4 fremgår det tydeligt at det der skal lægges vægt på i forhold til vurdering om man er selvstændigt erhvervsdrivende i forbindelse med deltagelsen i et transparent selskab er signifikant indflydelse og økonomisk risiko.

Hvis man kigger på begrebet signifikant indflydelse, er det et meget uklart begreb, idet der ikke er nogen klar definition af, hvornår man har det ene og det andet. Hvis man vender begrebet om, og kigger på noget af det, der normalt bliver lagt vægt på i forbindelse med sondringen mellem selvstændige erhvervsdrivende og lønmodtagere, nemlig instruksniveauet. Instruksniveauet må være et udtryk for det omvendte af indflydelse, idet man med et højt instruksniveau ikke kan have en stor indflydelse. Har partnerne i de store revisionshuse et højt instruksniveau? Der er selvfølgelig nogle klare retningslinjer for hvad partnerne skal gøre i selskaberne, men hvordan de kommer frem til målene og hvordan de håndterer deres teams, er der ikke nogen der bestemmer. Her kan det også være svært at skelne mellem de små partnere og de store partnere idet de hver især styre de teams de har på deres kunder. Desuden fremkommer de individuelt med tilbud til de branchekunder, der ligger inden for de afdelinger, de er opdelt på internt i virksomheden.

Dette kunne tale for at partnerne skulle anses for at være selvstændigt erhvervsdrivende. Der ikke er nogen over dem der har instruksbeføjelser til dem, ud over selvfølgelig de internationale selskaber der sætter retningslinjerne, samt bestyrelsen og direktionen. Hvis man går over i den helt anden grøft, kan man sige at de største beslutninger, der bliver taget i de store revisionshuse, kommer fra de internationale hovedsæder, og er der så overhovedet nogen der har bestemmende indflydelse? Der er ikke nogen større beslutninger, der bliver taget i Danmark vedrørende fremtiden for virksomheden, der ikke skal godkendes af de internationale hovedsæder først.

I forhold til økonomisk risiko kan det være svært at se, hvordan dette kan være et afgørende element for, hvorvidt du er selvstændigt erhvervsdrivende. De fleste, der driver personligt ejede selskaber, har forsikringer der dækker dem imod at skulle betale store erstatninger. Det har de også i de transparente selskaber og de indebærer derfor den samme økonomiske risiko som disse. Hvis man kigger på den anden side af den økonomiske risiko, nemlig hvor afhængig den selvstændige

erhvervsdrivende er af, hvordan det går virksomheden, og hvorvidt den erhvervsdrivende vil modtage vederlag alt efter hvor høj omsætningen er i virksomheden. Her er partnerne i revisionshusene nok mindre afhængige af direkte hvor meget de tjener på deres kunder, men de er derimod afhængige af hvordan det går virksomheden som helhed. De store revisionshuse har også altid de internationale selskaber der er i stand til at indskyde penge i dem hvis de genererer underskud. Det seneste eksempel på dette har været genopbygningen af KPMG P/S, hvor KPMG International har båret mange omkostninger for at få bygget selskabet op, for at kunne tjene penge på dem i fremtiden. Dette er et eksempel på, at de internationale selskaber er villige til at indskyde penge i selskaberne for at opretholde deres internationale revisions kunder, der opererer på flere markeder. De store revisionshuse har derfor altid en økonomisk sikkerhed i deres internationale "moder" selskab.

Konklusion

Kriterierne for at være selvstændigt erhvervsdrivende fremgår af personskattecirkulæret nr. 129 af 4. juli 1994, dette og den juridiske vejledning omkring sondringen mellem selvstændigt erhvervsdrivende og lønmodtagere, er udgangspunktet for SKATs bedømmelse af hvornår man er selvstændigt erhvervsdrivende. Som generelle punkter der synes at blive vægtet højest fra SKATs synspunkt i de domme der er blevet medtaget i afhandlingen, er instruksniveauet for den erhvervsdrivende, den økonomiske risiko forbundet med driften af virksomheden, om der bliver afholdt udgifter som en normal lønmodtager ikke vil afholde i forbindelse med driften af virksomheden, herunder om der er en erhvervsmæssig forsikring fra den erhvervsdrivende, og hvorvidt der er tale om en enkelt hvervgiver eller om der i det mindste er mulighed for flere hvervgivere på samme tid. Der synes at være en rød tråd der sætter disse kriterier højest, i forbindelse med de domme og bindende svar der er givet på området. Dog er hver enkelt sag forskellig, og det kan derfor være svært at sætte en egentlig fastgørelse på, hvad der er et lønmodtagerforhold og hvad der er selvstændigt erhvervsdrivende.

Strukturen i partnerselskaberne er bygget op således at man har en enkelt komplementar der hæfter personligt og ubegrænset efter lovgivningen. Dette er dog oprettet som et holding selskab og der er derfor ikke nogen af partnerne, der agerer som kommanditister, der hæfter personligt og ubegrænset. Partnerne hæfter begrænset og for det kapitalindskud de har lavet i virksomheden, det er desuden ikke noget krav at de indbetaler dette indskud, men det fulde beløb kan blive krævet

som følge af en konkurs eller en retssag. Derudover ser man at de store partnerselskaber har op mod 250 partnere, der indgår som kommanditister, dette gør at kapitalindsuddet ikke er så stort, og dermed er den økonomiske risiko for partnerne heller ikke så stor.

Der er nogle klare økonomiske fordele forbundet med at benytte sig af virksomhedsordningen, i forhold til at blive beskattet efter reglerne i Personskatteloven. Ved at benytte sig af virksomhedsordningen kan man optimere sin skattebetaling efter topskatten, og selv styre sin skattebetaling til at ligge omkring 40 % af den samlede indkomst, hvorimod man i reglerne efter Personskatteloven ser en skattebetaling på helt op mod 57 %. Desuden kan man med tillæg af diverse ekstra skatter og afgifter såsom moms, ende med en marginalskat på over 60 %. Dette udviser klare fordele for at benytte sig af virksomhedsordningen, som kan blive udnyttet til at skatteoptimerer, desuden kan det opsparede overskud investeres, med restriktioner, men reelt set kan de investere penge der tilhøre staten, i og med de endnu ikke er fuldt beskattede.

Den nye lovgivning giver ikke i sig selv et nyt perspektiv for, hvornår man kan blive anset for at være selvstændigt erhvervsdrivende, da den blot stadfæster at det ikke længere er tilstrækkeligt blot at være medejer i et transparent selskab. Ud over dette bestemmer den at der skal lægges vægt på signifikant indflydelse og økonomisk risiko, men det er ikke nærmere defineret hvad dette indebærer. Det fremgår ikke klart af lovgivningen, hvem der ender med at blive ramt af denne lovændring, men det er dog mest sandsynligt at de bliver de mindste kapitalejere i partnervirksomhederne. Dermed også dem der har de mindste fordele af at benytte sig af denne. Dette har formentlig ikke været intentionen med denne lovgivning, og der kan derfor rejses flere spørgsmål omkring, hvor godt det lovarbejde der har fundet sted har været, og om hvorvidt den dækker det formål som Skatteministeriet har haft til hensigt.

Perspektivering

Politisk perspektivering

Hele problemet der er i forhold til, om partnere kan benytte sig af virksomhedsordningen, bunder også i et politisk problem med beskatningen i Danmark. Problemet ligger i at beskatningen af højtloønnede, det vil sige dem, der tjener over topskattegrænsen, bliver beskattet meget højt. Marginal skatten for de bedst tjenende danskere ligger helt oppe omkring 67-68 % når man

medregner moms og afgifter.⁴⁸ Dette er et af de højeste skattetryk i verden, og der er ikke noget at sige til at de højest tjenende, vil gøre meget for at undgå denne beskatning. Her er virksomhedsordningen en model til at i hvert fald til at kunne udskyde denne beskatning, og optimerer deres beskatning efter topskattegrænsen. I forhold til optimering af den personlige beskatning kan dem, der benytter virksomhedsordningen som bekendt optimerer efter topskattegrænsen, investerer deres opsparede overskud samt opnå kapitalafkast på en del af overskuddet. Dette gør at de har en langt lavere effektiv skattesats, set i forhold til lønmodtagere der tjener det samme. Igennem virksomhedsordningen kan man, hvis man optimerer lige til topskattegrænsen slippe med en effektiv skatteprocent mellem 40-45 % alt efter deres personlige forhold med fradrag for gæld etc.. Lønmodtagere der tjener lignende beløb, men ikke kan benytte sig af virksomhedsordningen ender med at betale omkring 55-60 % i effektiv skattesats alt efter deres personlige forhold. Dette betyder at du i nogen tilfælde kan spare mellem 10-20% i skat, hvilket afspejler at lønmodtagerne går glip af op mod 20 % i forhold til dem der kan benytte virksomhedsordningen.

Der findes dog en ulempe ved virksomhedsordningen, det er at dine midler er bundet på kontoen for opsparet overskud, og du kan derved ikke frit benytte pengene, samt der er meget restriktive krav på, hvad man må investere det opsparede overskud i. Virksomhedsordningen er desuden utroligt kompliceret at finde ud af, og det kan derfor være svært for dem, der benytter denne at bruge den optimalt, da langt de færreste forstår reglerne i virksomhedsordningen fuldt ud. Dette betyder, at der er en masse udfordringer forbundet med at benytte at virksomhedsordningen, og de fleste der bruger den, ville nok hellere betale lidt mere i skat, men så have pengene på sin personlige konto og ikke på virksomhedens.

Hvis man gik ind og lavede justeringer på topskatten, kunne man herved få flere penge direkte i statskassen i stedet for, at de bliver opsparet i virksomheden. Mange af dem, der på nuværende tidspunkt benytter sig af virksomhedsordningen, ville højst sandsynligt kunne blive lokket til at blive beskattet direkte i den personlige indkomst, hvis de ved, at de derved får en lavere skattebetaling end den nuværende marginalskat i PSL.

⁴⁸ <https://www.business.dk/skat/dansk-marginalskat-oppe-paa-67-procent>

Hvis man sænkede topskatten til 5 % ville skattebetalingen for partnerne se ud som nedenfor:

Efter reglerne i PSL for partner niveau 1				
Beskrivelse	Skatte Pct.	Beløb før skat	Skat at betale	
Arbejdsmarkedsbidrag		8%	1.500.000 kr.	120.000 kr.
Fradrag				
Beskæftigelsesfradrag	33.300	1.380.000 kr.	-	33.300 kr.
Personfradrag	46.000	1.346.700 kr.	-	46.000 kr.
Bundskat	11,15%	1.300.700 kr.		145.028 kr.
Sundhedsbidrag	1,00%	1.300.700 kr.		13.007 kr.
Udligningsskat	2,00%	1.300.700 kr.		26.014 kr.
Kommuneskat, København	23,80%	1.300.700 kr.		309.567 kr.
Kirkeskat, København	0,80%	1.300.700 kr.		10.406 kr.
Topskat	5,00%	881.100 kr.		44.055 kr.
		Total		668.076 kr.
		Total skat uden AM-bidrag og Kirkeskat		537.671 kr.
Effektive skatteprocent	44,54%			
Effektive skatteprocent uden AM-bidrag og Kirkeskat				
Kirkeskat	36% < Skatteloft			
Topskattegrænse	498.900 kr.			
Skatteloft	52,02%			

Efter reglerne i PSL for partner niveau 5				
Beskrivelse	Skatte Pct.	Beløb før skat	Skat at betale	
Arbejdsmarkedsbidrag	8%	8.450.000 kr.	676.000 kr.	
Fradrag				
Beskæftigelsesfradrag	33.300	7.774.000 kr.	-	33.300 kr.
Personfradrag	46.000	7.740.700 kr.	-	46.000 kr.
Bundskat	11,15%	7.694.700 kr.	857.959 kr.	
Sundhedsbidrag	1,00%	7.694.700 kr.	76.947 kr.	
Udligningsskat	2,00%	7.694.700 kr.	153.894 kr.	
Kommuneskat, København	23,80%	7.694.700 kr.	1.831.339 kr.	
Kirkeskat, København	0,80%	7.694.700 kr.	61.558 kr.	
Topskat	5,00%	7.275.100 kr.	363.755 kr.	
Total			4.021.451 kr.	
Total skat uden AM-bidrag og Kirkeskat			3.283.894 kr.	
Effektive skatteprocent	47,59%			
Effektive skatteprocent uden AM-bidrag og Kirkeskat				
Kirkeskat	39%	< Skatteloft		
Topskattegrænse	498.900 kr.			
Skatteloft	52,02%			

Den samlede skattebetaling ved 5 % i topskat ses til venstre nedenfor og den samlede skattebetaling ved en topskat på 15 % som den er nu, ses til højre.

5 % topskat	Samlet skat
Niveau 1	668.076 kr.
Niveau 2	957.576 kr.
Niveau 3	1.488.326 kr.
Niveau 4	2.453.326 kr.
Niveau 5	4.021.451 kr.

15% topskat	Samlet skat
Niveau 1	756.186 kr.
Niveau 2	1.100.886 kr.
Niveau 3	1.732.836 kr.
Niveau 4	2.881.836 kr.
Niveau 5	4.748.961 kr.

Forskellen i skattebetalinger af henholdsvis 5 og 15 % fremgår nedenfor:

5% vs. 15%	Forskel i skattebetaling
Niveau 1	88.110 kr.
Niveau 2	143.310 kr.
Niveau 3	244.510 kr.
Niveau 4	428.510 kr.
Niveau 5	727.510 kr.

Hvis disse skattebetalinger ses i forhold skattebetalingerne igennem virksomhedsordningen, er de stadig markant højere end første skattebetaling i virksomhedsordningen.

Virksomhedsordningen	Samlet skattebeløb
Niveau 1	405.699 kr.
Niveau 2	685.941 kr.
Niveau 3	776.531 kr.
Niveau 4	1.214.947 kr.
Niveau 5	1.928.363 kr.

Alt dette er et udtryk for, at der kunne være et økonomisk og politisk incitament i at sænke topskatten. Topskatten er lige nu så høj, at partnerne til hver en tid vil benytte sig af virksomhedsordningen, hvor det er muligt. Dette indebærer en risiko for så vel partnerne som for staten, idet der kan investeres af det opsparede overskud, dette betyder at partnerne reelt investerer penge, som staten har en andel i. Ved at sænke topskatten kunne de muligvis få nogle af dem, der benytter virksomhedsordningen nu til at vælge at blive personligt beskattet i stedet for. På trods af de ville have en større beskatning, ville de slippe for meget af det besvær, der er ved at benytte sig af virksomhedsordningen.

En nedsætning af topskatten vil desuden betyde at mange lønmodtagere, der ligger i dette lønleje ville have langt større incitament til at arbejde mere, og dermed både tjene penge til dem selv og samtidigt give flere penge til statskassen.

Hele problemet ligger i, at man giver partnerne muligheden for at skatteoptimere gennem virksomhedsordningen, så en løsning på dette kunne være, at man afskaffede virksomhedsordningen og lavede nogle andre fradrag og ordninger, som den, der er selvstændigt erhvervsdrivende, kunne benytte sig af.

Litteraturliste

Domme:

SKM 2015.729.SR (Partnerselskab – Nye Kapitalejere)

<https://skat.dk/SKAT.aspx?oid=2184769>

SKM 2010.431.SR (Omdannelse til partnerselskab – medarbejderobligationer – rette indkomstmodtager)

<https://skat.dk/skat.aspx?oid=1901599>

SKM 2011.155.SR (Beskatning af overskudandel fra I/S til P/S. Rette indkomstmodtager)

<https://skat.dk/SKAT.aspx?oid=1939494>

SKM 2012.42.SR (Beskatning af partnere i P/S-advokatfirma)

<https://skat.dk/skat.aspx?oid=1982513>

SKM 2009.829.SR (Rette indkomstmodtager, levering af rådgivningsydelser via personligt ejede anpartsselskaber samt spejling af ejerskab til udenlandsk skattetransparent selskab)

<https://skat.dk/skat.aspx?oid=1863812&lang=da>

SKM 2006.605.SR (Rette indkomstmodtager – honorar/vederlag – selskab)

<https://skat.dk/skat.aspx?oid=1551904>

SKM 2007.35.ØLR (Honorarmodtager – ikke erhvervsmæssig virksomhed – virksomhedsordningen)

<https://skat.dk/skat.aspx?oid=1567939>

SKM 2010.610.SR (Kommanditselskab – overskudsdeling uafhængigt af ejerandele – virksomhedsordning – rette indkomstmodtager – afvisning.)

<https://skat.dk/skat.aspx?oid=1909417>

SKM 2009.277.LSR (Hovedanpartshaver rette indkomstmodtager af konsulenthonorar – selvangivet som indkomst i selskab)

<https://skat.dk/skat.aspx?oid=1809609>

SKM 2016.357.SR (Selvstændig erhvervsdrivende – lønmodtager, arbejde udført via rekrutteringsbureau)

<https://skat.dk/skat.aspx?oid=2233165>

SKM 2017.99.SR (Konsulent anset som selvstændig erhvervsdrivende)

<https://skat.dk/SKAT.aspx?oid=2245055>

SKM 2002.154.HR (Rette indkomstmodtager af konsulentvederlag)

<https://skat.dk/skat.aspx?oid=150466>

SKM 2018.161.BR (Lønmodtager eller selvstændig erhvervsdrivende)

<https://skat.dk/skat.aspx?oid=2271077>

SKM 2014.846.ØLR (Rette indkomstmodtager – omgørelse og betalingskorrektion)

<https://skat.dk/skat.aspx?oid=2168314>

Bøger:

Hansen, S. F. & Krenchel, J. V. (2015): *Introduktion til dansk selskabsret 2 -Personelselskaber, foreninger og fonde*, 2. udgave, Karnov Group.

Pedersen, J., Kerzel, M., Ferniss, J., & Eriksen, C. H. (2015): *Skatteretten 2*, 7. udgave, Karnov Group

Michelsen, A., Askholt, S., Bolander, J., Engsig, J., Madsen, L., Laursen, A. N., & Jeppesen, I. L. (2015): *Lærebog om indkomstskat*, 16. udgave, Jurist- og Økonomforbundets Forlag

Tvarnø, C. D., & Nielsen, R. (2014). *Retskilder & Retsteorier*. København K, Jurist- og Økonomforbundets Forlag.

Hjemmesider:

Retsinformation (2018)

Tilgængelig på:

<https://www.retsinformation.dk/Forms/R0710.aspx?id=191812>

(Besøgt 14-05-2018)

Skat (2018)

Tilgængelig på:

<https://www.skat.dk/SKAT.aspx?oid=2035568>

(Besøgt 14-05-2018)

Skatteministeriet (2018)

Tilgængelige på:

<http://www.skm.dk/skattetal/satser/satser-og-beloebsgraenser/virksomhedsskatteloven>

(Besøgt 14-05-2018)

Berlingske Business (2013)

Tilgængelige på:

<https://www.business.dk/skat/dansk-marginalskat-oppe-paa-67-procent>

(Besøgt 14-05-2018)