

Retteskema - eksamen sommer 2019

Skatteret / Polit-kandidat

Eksamen afholdt 21. juni 2019.

Ved bedømmelsen lægges vægt på givne begrundelser. Det skal i overensstemmelse med hensigten med kurset (målbeskrivelsen) vurderes, om den studerende har tilegnet sig en vis "juridisk metode", og således skal det vises via eksamensbesvarelserne, om skatteretlige problemstillinger af den studerende kan afgrænses og løses begrundet og i resposumlignende form.

Om rettevejledningen

Dette er alene en rettevejledning til brug for eksaminator og censors opgaveretning af eksamensbesvarelserne.

Der er tale om en skematisk rettevejledning, der således skitserer temaerne og beskrivelserne, men er åben for den konkrete besvarelse, dog skal lovbestemmelser berøres til hver opgave/spørgsmål.

Vigtigt er det, at de studerende viser en argumentation støttet på retskilderne.

Opgave 1

Spørgsmål 1.1.

Beskriv hvilke hovedtyper af sager du tænker ligningslovens § 3 skal bruges på, og beskriv de hensyn og momenter i bevisbyrden, som skattemyndigheden skal løfte i de konkrete sager, hvis reglen skal finde anvendelse?

Svar 1.1.

Ved [lov nr. 540 af 29. april 2015](#) (L 167, Folketinget 2014/15) lov om ændring af ligningsloven, boafgiftsloven, fondsbeskatningsloven, skatteforvaltningsloven og forskellige andre love, (Skattelypakke om trusts, international omgåelsesklausul m.v.), blev der indført en international omgåelsesklausul i form af Ligningslovens § 3.

Omgåelsesklausulen blev imidlertid ændret ved lov nr. 1726 af 27. december 2018.

Ved lovændringen blev den internationale omgåelsesklausul ændret til også at omfatte de tilfælde, hvor både fuldt skattepligtige og begrænsede skattepligtige opnår en skattefordel, som virker mod formålet og hensigten med skatteretten, og som ikke er reelle under hensyntagen til alle faktiske forhold og omstændigheder.

Formål

Formålet med den generelle omgåelsesklausul er at bekæmpe misbrug i forbindelse med selskabsbeskatningen i både rent nationale transaktioner samt grænseoverskridende transaktioner. For så vidt angår de grænseoverskridende transaktioner gælder dette også såfremt de er omfattet af moder-/datterselskabsdirektivet, rente-/royaltydirektivet, fusionsskattedirektivet, dobbeltbeskatningsoverenskomster indgået af Danmark eller af begrænsede skattepligtige i øvrigt. Misbrugsbegrebet bliver her det såkaldte ”retsmisbrugsbegreb”, dvs. at man udnytter nogle regler ved at sætte selskaber op – men det er reelt ikke sunde forretningsmæssige overvejelser eller årsager – dvs. der hvor det kun er sat op for at få en kildeskate-lempe – da vil de udenlandske enheder og f.x. påberåbelse af moder/datterdirektiv være udtryk for ”retsmisbrug”. Det specielle er jo, at de netop ikke er pro forma-tanker, da selskaberne/strukturene eksisterer og har en eller anden virkeform.

Vurderingen af, om et arrangement eller en serie af arrangementer virker mod formålet og hensigten med skatteretten, vil skulle inddrage både formålet med den enkelte bestemmelse og de overordnede principper, som skattereglerne er baseret på. Formålet med udvidelsen af omgåelsesklausulen er ifølge skatteundgåelsesdirektiv at sikre, at der i den nationale skattelovgivning findes en generel regel som har til formål at bekæmpe misbrug.

Misbrugsdefinitionen

Vurderingen af, om et arrangement eller en serie af arrangementer virker mod formålet og hensigten med skatteretten, vil skulle inddrage både formålet med den enkelte bestemmelse og de overordnede principper, som skattereglerne er baseret på.

Omgåelsesklausulen omfatter arrangementer eller serier af arrangementer, der er tilrettelagt med det hovedformål, eller der som et af hovedformålene har, at opnå en skattefordel, som virker mod formålet og hensigten med skatteretten. Arrangementer skal fortolkes bredt og vil omfatte enhver aftale, fælles forståelse, ordning, transaktion eller serier heraf, uanset om der kan støttes ret herpå. Ved hovedformål forstås, at det blot skal være et af formålene med arrangementet. Der kan med andre ord godt være andre og formål med arrangementet.

Typesituationer

Reglen er nu fra 1. januar 2019 blevet en generel omgåelsesklausul – og den er ikke begrænset til ”udbyttesituationer eller rente-royalty direktivbaserede misbrug”, men typetilfældet vil formentlig fortsat være at hindre misbrug via ”gennemstrømning”, hvor der inden kobles EU lande ind over Danmark – inden udlodninger, rentebetalinger eller royalties skal gå videre til anden ”øvre struktur”.

Eksempel:

Efter Land A's interne regler skal der indeholdes kildeskate på udbytter til moderselskaber, der er hjemmehørende uden for EU. Dette indebærer, at hvis selskabet i land A er ejet direkte af selskabet i land C, skal en eventuel udbytteudlodning kildebeskattes i land A. I land B er der ikke en tilsvarende regel om indeholdelse af kildeskate på udbytter til moderselskaber uden for EU. Hvis moderselskabet i land C indskyder et holdingselskab i land B, dvs. mellem A og C, så er det muligt at undgå kildeskatten på udbytter til land C, da moder-/datterselskabsdirektivet ikke tillader kildeskate på udbytter mellem datterselskaber og moderselskaber hjemmehørende i EU, dvs. mellem land A og B. Hvis hovedformålet eller et af hovedformålene med indskydelsen af selskabet i land B har været at undgå kildeskate på udbytter fra datterdatterselskabet i land A, f.eks. fordi datterselskabet i land B er et såkaldt

"postkasseselskab" uden større substans, vil land A kunne nægte datterdatterselskabet fordelene i moder-/datterselskabsdirektivet og indeholde kildeskat på udlodningen med henvisning til omgåelsesklausulen. Det bemærkes, at der grundlæggende er tale om et gennemstrømningseksempel, som reelt allerede er dækket af reglen i SEL § 2, stk. 1, litra c, da datterselskabet i land B ikke kan anses for at være den retmæssige ejer (beneficial owner) af udbyttet. Der verserer pt. en række sager ved domstolene om netop dette forhold.

Den generelle omgåelsesklausul finder anvendelse på arrangementer eller serier af arrangementer, der er tilrettelagt med det hovedformål, eller der som et af hovedformålene har, at opnå en skattefordel.

Et arrangement kan omfatte flere trin eller dele. Dette indebærer, at en enkeltstående transaktion, fx en udbytteudlodning, vil være omfattet af omgåelsesklausulen. Begrebet arrangementer skal fortolkes bredt.

Omgåelsesklausulen kan derfor omfatte enhver aftale, fælles forståelse, ordning, transaktion eller serie af transaktioner, uanset om man kan støtte ret på dem eller ej. Dette omfatter enhver stiftelse, overdragelse, erhvervelse eller overførsel af indkomst, formue eller rettighed i relation til indkomstkabelsen. Arrangementer vedrørende etablering og kvalifikation er også omfattet.

Anvendelse af omgåelsesklausulen medfører, at den skattepligtige nægtes skattefordele efter skatteretten, herunder også moder-/datterselskabsdirektivet, rente-/royaltydirektivet eller fusionsskattedirektivet. Begrebet skattefordel skal fortolkes bredt og kan eksempelvis omfatte skattefritagelse, skatteudskydelse, et uretmæssigt fradrag eller en kunstig konvertering af et skattepligtigt udbytte til en skattefri kapitalgevinst.

Efter omgåelsesklausulen kan Skattestyrelsen kun tilsidesætte/nægte en skatteyder en fordel, der opnås i Danmark, da andre stater har mulighed for at tilsidesætte/nægte en skatteyder en fordel i den pågældende anden stat.

Dele af et "arrangement"

Der kan være tilfælde, hvor enkelte trin i eller dele af et arrangement i sig selv ikke er reelle. Omgåelsesklausulen kan anvendes for at imødegå disse specifikke trin eller dele, uden at dette berører de øvrige reelle trin i eller dele af arrangementet.

Et arrangement eller serier af arrangementer betragtes som ikke-reelle, i det omfang de ikke er tilrettelagt af velbegrundede kommercielle årsager, der afspejler den økonomiske virkelighed, jf. Ligningslovens § 3, stk. 2.

Det er samtidig et krav, at den påberåbte kommercielle årsag skal være proportionel med den opnåede skattefordel for at udgøre en velbegrundet kommerciel årsag, og at den kommercielle årsag kan dokumenteres. Det er yderligere et krav, at den påberåbte kommercielle årsag afspejler arrangementets økonomiske virkelighed, således at der er en vis sammenhæng mellem den kommercielle årsag og selve arrangementet.

Ved vurderingen af, om der foreligger velbegrundede kommercielle årsager, kan der tages hensyn til alle relevante forhold og omstændigheder, herunder den samlede concerns forhold. Som udgangspunkt vil et selskab have ret til at vælge den skattemæssigt mest fordelagtige struktur til sin forretningsaktivitet.

Vendingerne "velbegrundede kommercielle årsager" og "afspejler den økonomiske virkelighed" er i et vist omfang inspireret af EU-domstolens praksis. Domstolen har fortolket den lignende tankegang i fusionsskattedirektivet og moder-/datterselskabsdirektivet.

Virkningen af ”bortfortolkning”

Virkningen af, at der ses bort fra et arrangement er, at den skattepligtige indkomst og skattetilsvaret skal beregnes på baggrund af det reelle arrangement.

Det kan eksempelvis være, at anvendelsen påvirker, hvem der i realiteten modtager en betaling, hvad der modtages eller på hvilket tidspunkt betalingen modtages, jf. ligningslovens § 3, stk. 3.

Anvendelsen af omgåelsesklausulen medfører således, at den skattepligtige nægtes den pågældende skattefordel. Den pågældende transaktion eller arrangement vil desuagtet blive anset for gennemført. Derfor vil lempelse for kildeskatter på ex. udbytter, renter eller royalty, bortfalde og i stedet opstår kildeskattekravet igen.

Personer omfattet

Af lovmotiverne til udvidelsen af bestemmelsen fremgår:

Det følger af den foreslåede bestemmelse, at omgåelsesklausulens anvendelsesområde i forhold til den gældende bestemmelse udvides til at omfatte skatteretten som helhed. Klausulen vil således ikke længere være begrænset til at kunne nægte fordele efter selskabsskattedirektiverne. Dette indebærer, at omgåelsesklausulen fremover ikke vil være begrænset til anvendelse ved grænseoverskridende transaktioner, men at omgåelsesklausulen også kan finde anvendelse på rent nationale forhold.

Den generelle omgåelsesklausul omfatter selskaber omfattet af SEL §§ 1 eller 2 samt fonde og foreninger, m.v. omfattet af FBL § 1. Omgåelsesklausulen omfatter således både fuldt og begrænset skattepligtige subjekter, herunder også de subjekter, der kan opnå en fordel efter moder-/datterselskabsdirektivet, rente-/royaltydirektivet eller fusionsskattedirektivet.

Omgåelsesklausulen omfatter imidlertid også udenlandske selskaber, der deltager i en international sambeskatning i Danmark eller er omfattet af CFC-reglerne samt selskaber omfattet af kulbrinteskatteloven i deres helhed. Endvidere omfatter omgåelsesklausulen også fysiske personer, dvs. har også virkning for andre deltagere i arrangementet.

Rammer nu bredt – en generel omgåelsesklausul

Samtidig fremgår det af forarbejderne til udvidelsen af Ligningslovens § 3:

”Det foreslås, at klausulen finder tilsvarende anvendelse for andre skattepligtige deltagere i et arrangement eller serier af arrangementer, dvs. deltagere, der ikke er skattepligtige selskaber m.v. Det vil gælde, uanset om deltagerne er fysiske personer omfattet af kildeskattelovens §§ 1 eller 2 eller dødsboer omfattet af dødsboskattelovens § 1, stk. 2. Dette medfører, at hvis der f.eks. ses bort fra et arrangement, hvor et beløb, der tilkom aktionærerne i et selskab, ikke skulle bedømmes som en skattefri afståelsesavance, men skattemæssigt skulle anses for udbytte, vil konsekvensen være, at det modtagne beløb vil skulle behandles som udbytte for alle aktionærerne – hvad enten den enkelte aktionær er et selskab eller en fysisk person”.

Dette medfører således, at selvom reglerne er til for at lukke huller i selskabsskattelovgivning, åbnes der også op for, at omgåelsesklausulen skal have virkning uden for selskabsskattelovgivningens område, nemlig ved at involvere dødsboer og fysiske personer. Det fremgår i den sammenhæng af forarbejderne, at:

”Omgåelsesklausulen bør finde tilsvarende anvendelse på fysiske personer for at sikre symmetri i misbrugssituationer. Hvis et arrangement, hvor der deltager både juridiske og fysiske personer, vurderes at være ikke reelt og dermed misbrug af gældende skatteret, vil det være uhensigtsmæssigt at underkende den skattemæssige virkning over for arrangementets juridiske personer, samtidig med at man opretholder fordelene over for arrangementets fysiske personer”.

Ad bevisbyrden

Der er ikke tale om en ”omvendt bevisbyrde” – det påhviler skattemyndighederne at fastslå og godtgøre, at der er tale om et arrangement med det hovedformål (eller at et af hovedformålene er) at opnå en skattefordel, der virker mod formålet og hensigten med skatteretten. Skattestyrelsen skal i den forbindelse foretage en objektiv analyse, som bygger på eller tager hensyn til alle de relevante faktiske forhold og omstændigheder.

Hvis Skattestyrelsen, efter en objektiv analyse vurderer, at et arrangement eller en serie af arrangementer udgør et misbrug, har den skattepligtige subjektivt bevismæssigt mulighed for konkret at godtgøre, at arrangementet er tilrettelagt af velbegrundede kommercielle årsager, der afspejler den økonomiske virkelighed, jf. Ligningslovens § 3, stk. 2.

<u>SKM2017.333.SR</u>	En koncern flyttede moderselskabet til et dansk selskab fra Bahamas til Luxembourg, forinden det danske selskab også flyttede til Luxembourg, med henblik på at spare administrationsomkostninger. Skatterådet fandt, at der var tale misbrug af moder-/datterselskabsdirektivet, henset til at flytningen af moderselskabet fra Bahamas til Luxembourg medførte, at likvidationsudlodningen ved at flytte det danske selskab så ville være skattefri. Der forelå ikke velbegrundede kommercielle årsager der var proportionelle med fordelene, som kunne begrunde indrømmelsen af fordelene. Sagen er anket til Landsskatteretten.
------------------------------	---

Spørgsmål 1.2

Hvorfor har lovgiver mon valgt, at det er Skatterådet, der skal træffe disse afgørelser efter ligningslovens § 3 i 1 instans?

Svar 1.2.

Man vil gerne løfte alle sagerne op på øverste administrative niveau – og Skatterådet er øverste råd og administrative organ, jf. skatteforvaltningslovens §§ 2-4.

Dermed vil man også sikre, at det ikke er i Skattestyrelsens enheder alene, der endeligt udover fortolkninger efter ligningslovens § 3.

Der er tale om den nationale ”generelle anti avoidance regel” GAAR – og den skal kun bruges, hvor der rent faktisk er tale om ”abuse/omgåelse”.

Skatterådet skal så ”trække en linie”, og sætte praksis og et mønster – og sagerne offentliggøres således også og bliver principielle, og får præjudikatsværdi.

Det er Skattestyrelsen, der forbereder disse sager og det er Skatterådet, der skal have det forelagt til beslutning/afgørelse.

Af forarbejderne til bestemmelsen om ”skatterådsbehandling” fremgik:

Det foreslås i *stk. 7, 1. pkt.*, at Skatteforvaltningen skal forelægge sager om anvendelse af stk. 1-5 for Skatterådet til afgørelse.

Efter skatteforvaltningslovens § 2, stk. 2, træffer Skatterådet afgørelse i sager, som Skatteforvaltningen forelægger for Skatterådet til afgørelse, og som falder inden for Skatterådets kompetence efter skatteforvaltningslovens § 2, stk. 1. Dette omfatter bl.a. hele indkomstskatteområdet.

Der er indgået en aftale (SKM2018*297) mellem formanden for Skatterådet og direktørerne for Skattestyrelsen og Motorstyrelsen, der indeholder retningslinjer for, hvilke sager der skal forelægges Skatterådet.

Det følger af aftalens pkt. 3.2, at sager af principiel karakter kan forelægges for Skatterådet, når Skattestyrelsen eller Motorstyrelsen finder det hensigtsmæssigt. I hvert fald indtil der har udviklet sig en mere fyldig praksis om anvendelsen af den generelle omgåelsesklausul, må sager herom forventes normalt at være principielle, men efter gældende regler er der ikke en forpligtelse til, at sagerne forelægges Skatterådet.

Det følger af den foreslåede bestemmelse, at sager om anvendelsen af den generelle omgåelsesklausul altid vil skulle forelægges for Skatterådet til afgørelse. Den generelle omgåelsesklausul er en ny direktivbaseret regel, som skal sikre mod misbrug, og som finder anvendelse inden for hele skatteretten. Når bestemmelsen bringes i anvendelse, vil det desuden have den indgribende virkning, at der sker en fuldstændig tilsidesættelse af de arrangementer, der er vurderet at have som et hovedformål at opnå en skattefordel, som virker mod formålet og hensigten med skatteretten. Forslaget om, at Skatterådet skal træffe afgørelse om bestemmelsens anvendelse skal ses i lyset af disse særlige forhold og har til formål at sikre, at der følges en korrekt og ensartet fortolkning i sager, hvor der rejses spørgsmål om den generelle omgåelsesklausul.

De sager, der efter forslaget vil skulle forelægges for Skatterådet, er alle sager, hvor bestemmelserne i stk. 1-5 anvendes. Forslaget vil derfor også omfatte sager, der er omfattet af de gældende bestemmelser i ligningslovens § 3, stk. 1-4. Afgørende for, om sagen vil skulle forelægges Skatterådet efter den foreslåede bestemmelse, vil være, om det efter Skatteforvaltningens opfattelse bør indgå i afgørelsens begrundelse, at afgørelsen baseres eller vil kunne baseres på en anvendelse af bestemmelserne i stk. 1-5.

Den foreslåede bestemmelse regulerer udelukkende afgørelser, der træffes i 1. instans.

Spørgsmål 1.3.

Beskriv reglen i ligningslovens § 4, og redegør herunder for hvilke kriterier og hensyn myndigheden skal gennemgå for eventuelt at kunne underkende en deltager i f.eks. et P/S (partnerselskab) fra at være selvstændig erhvervsdrivende?

Svar 1.3.

Ved lov nr. **684** af 8. juni 2017 om ændring af ligningsloven (Kvalifikation af selvstændig erhvervsvirksomhed ved deltagelse i et skattemæssigt transparent selskab) (L194) er der indført en ny paragraf 4 i ligningsloven.

Når virksomheden drives i et skattemæssigt transparent selskab som fx et partnerselskab, er de sædvanlige kriterier for, om der er tale om selvstændig erhvervsvirksomhed, ikke nødvendigvis i samme grad velegnede i vurderingen af, om den enkelte partner kan anses for selvstændigt erhvervsdrivende.

Her vil der normalt ikke være tvivl om, at det skattemæssigt transparente selskab som sådant udøver erhvervmæssig virksomhed.

En advokat- eller revisionsvirksomhed, et reklamebureau eller en arkitektvirksomhed driver således i sig selv erhvervmæssig virksomhed. Dette gælder uanset valget af organisationsform, og dermed uanset om virksomheden drives i fx et aktieselskab eller et partnerselskab.

Det vil normalt også forholde sig sådan, at personalet er ansat i det skattemæssigt transparente selskab og ikke hos den enkelte deltager, at driftsmidler og materialer med videre, der anvendes ved arbejdets udførelse, tilhører selskabet og ikke deltageren, at det er selskabet, der ejer eller lejer de lokaler, hvorfra virksomhedens udøves, at annoncering for virksomheden sker i selskabets og ikke den enkelte deltagers navn, og at det er selskabet og ikke deltageren, der er momsregistreret.

Disse forhold er ikke til hinder for, at den enkelte deltager i et skattemæssigt transparent selskab kan anses for selvstændigt erhvervsdrivende, idet det følger af transparensprincippet, hvorefter de enkelte deltagere ejer en direkte ideel andel af det transparente selskabs aktiver og passiver.

Når en sådan virksomhed drives i et skattemæssigt transparent selskab som fx 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 vederlagsformen, og
2. omfanget af den enkeltes indflydelse i virksomheden.

Den økonomiske risiko for deltageren i et partnerselskab består i **hæftelsen** som deltager i det skattemæssigt transparente selskab.

Den økonomiske risiko, der indgår i vurderingen af, om der skattemæssigt er tale om en selvstændigt erhvervsdrivende, er hæftelsen knyttet til den pågældendes andel af selskabet.

Hæftelsen i partner- og kommanditselskaber udgør som udgangspunkt den pågældendes kapitalindskud tillagt eventuelt skyldigt indskud.

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

Den enkelte deltager skal have en reel økonomisk risiko for at kunne anses for selvstændigt erhvervsdrivende. Der skal være risiko for et økonomisk tab og ikke kun risiko for ikke at blive honoreret for sin arbejdsindsats, jf. Østre Landsrets dom i [SKM2007.35.ØLR](#) om en historiker, der udøvede forfatter- og foredragsvirksomhed. Landsrettens mindretal fandt, at skatteyderen havde en skattemæssigt relevant risiko ved at forfatte et manuskript, der muligvis ikke blev antaget af forlaget. Landsrettens flertal henviste derimod blandt andet til, at sagsøgeren ikke påtog sig en sædvanlig risiko og ikke havde væsentlige udgifter ved aktiviteten.

Den økonomiske risiko skal have et væsentligt omfang, herunder set i forhold til deltagerens løbende vederlag fra selskabet. Vederlaget til deltageren skal afhænge af overskuddet i virksomheden, ligesom den pågældende skal deltage i eventuelle tab. Hvis deltageren fx er garanteret et minimumsvederlag, kan den pågældende normalt ikke anses for selvstændigt erhvervsdrivende.

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

For at kriteriet om indflydelse kan tillægges tilstrækkelig vægt ved vurderingen af, om den pågældende er selvstændigt erhvervsdrivende, må den pågældende indtage en position i virksomheden, der indebærer en reel indflydelse på forretningens overordnede beslutninger. Det er ikke tilstrækkeligt at se på den enkelte deltagers stemmeret, selv om stemmeandelen forholdsmæssigt svarer til øvrige deltagers stemmeret.

Deltageren skal udøve sin indflydelse ved fx at have instruktionsbeføjelse over for eventuelle medarbejdere.

At deltageren selv er underlagt andres instruktionsbeføjelse taler imod, at den pågældende kan anses for selvstændigt erhvervsdrivende. Dermed må der også ses på, om den enkelte deltager er underlagt instruktion og tilsyn fra overordnede i virksomheden, herunder fra et højere ledelseslag eller fra selskabets fælles ledelsesorgan. Hvis det er tilfældet, kan den pågældende deltager efter omstændighederne anses for at være underlagt andres instruktionsbeføjelse, hvilket taler for, at den pågældende ikke i forhold til dette kriterium kan anses for selvstændigt erhvervsdrivende, selvom der ikke foreligger et formelt ansættelsesforhold. Vurderingen tager således udgangspunkt i den enkeltes konkrete indflydelse, men igen sammenholdt med virksomhedens karakter – idet det ”udadvendte” dvs. kundearbejdet og ejerskabet til ”goodwill” – må være af mere betydningsfuld karakter ved afvejningen – end det blotte interne forhold ad ”instruktioner” mv. Selv i større transparente enheder vil der være ledelseslag og direktions mv. – og dette fratager jo ikke i sig selv, at ejerne anses som de erhvervsdrivende partnere.

Hverken selve erhvervelsen af andelen eller størrelsen af andelen i vil sig selv være tilstrækkelig for vurderingen af, om der er tale om selvstændig erhvervsvirksomhed. I alle tilfælde vil det skulle vurderes ud fra de sædvanligt anvendte kriterier, om der er tale om udøvelse af selvstændig erhvervsvirksomhed.

Spørgsmål 1.4.

Hvad er konsekvensen ved den personlige beskatning for en deltager, hvis Ligningslovens § 4 finder anvendelse for den pågældende ejer/deltager.

- Beskriv herunder konsekvensen for deltageren i relation til løbende aconto hævninger fra P/Sét, opsparet overskud for tidligere år, og for restoverskud (ikke a conto hævet) for indeværende år som i øvrigt opspares?
- Beskriv også om der er konsekvenser for selskabet ved udbetalinger/a conto udlodninger af overskud til deltageren?

Svar 1.4.

Bestemmelsen i Ligningslovens § 4, hvis den slår igennem på en situation, vil medføre, at en lønmodtager, der erhverver en andel i et skattemæssigt transparent selskab, uden dermed at skifte status til selvstændigt erhvervsdrivende, fortsat vil skulle beskattes af sin løn som A-indkomst. Ligesom en lønmodtager, der erhverver en ejerandel i et aktieselskab, hvori denne er ansat, vil blive beskattet af afkastet af investeringen som aktieindkomst, enten i form af udbytte eller aktieavance. Denne lønmodtagers løn vil, uanset erhvervelsen af ejerandelen, fortsat skulle beskattes som løn.

Selve afkastet af investeringen i det skattemæssigt transparente selskab vil derimod blive beskattet som netop afkast.

Hvorledes selve beskatningen heraf sker, vil afhænge af den skattemæssige kvalifikation af afkastet. Nettoafkastet af selve investeringen vil typisk skulle kvalificeres som personlig indkomst, medmindre afkastet anses for kapitalindkomst eller eventuelt aktieindkomst. Er der tale om personlig indkomst, vil afkastet således være arbejdsmarkedsbidragspligtigt.

Afkastet vil som udgangspunkt godt kunne indgå i virksomhedsordningen, men udgør den skattepligtiges virksomhedsandel i sig selv kun en erhvervsvirksomhed af meget begrænset omfang - som det fx var tilfældet for de nye deltagere i Skatterådets afgørelse i [SKM2015.729.SR](#) vil afkastet af andelen normalt ikke kunne indgå i virksomhedsordningen.

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

Der vil være behov for at foretage en fordeling af den indkomst fra det transparente selskab, der skal beskattes som løn hos ejeren, og den indkomst, der skal beskattes som afkast af den foretagne investering.

Grundlæggende er ligningslovens § 4 reelt en programmerklærings-bestemmelse som siger, at når man skal sondre mellem "lønmodtagere contra selvstændigt erhvervsdrivende" – så skal

der foretages en konkret helhedsvurdering af forholdet – og ikke bare konkluderes, at der er tale om erhverv, fordi man deltager i en skattemæssigt transparent enhed som i sig selv driver erhvervsvirksomhed.

I denne forbindelse må der ses på,

- hvilken løn den pågældende ville have oppebåret uden at være ejer, blandt andet ved at sammenligne med lønniveauet hos tilsvarende lønmodtagergrupper,
- hvilket afkast man normalt kan opnå af en tilsvarende investering
- hvor meget der er udloddet som udbytte efter civilretlige regler (fx efter selskabslovgivningen).
- I forhold til denne vurdering vil det være naturligt, at der skattemæssigt ikke anerkendes mere som afkast af investeringen, end der faktisk er udloddet fra det skattemæssigt transparente selskab.

Den enkelte skattepligtiges samlede indkomst til beskatning består således af summen af a conto vederlag (aconto hævnninger) og den pågældendes andel af restoverskuddet.

Den pågældende anses fortsat for at være ejer af en ideel andel af selskabets aktiver og passiver, idet selskabet som hidtil fortsat skal anses for skattemæssigt transparent.

Eksempel

En deltager i et transparent selskab ejer en anpart på 1.000.000 kr. svarende til 5 procent af selskabets indskudskapital. Deltageren har et samlet vederlag på 2.000.000 kr. det pågældende år (udbetalt kontant eller tilskrevet kapitalkontoen), hvoraf 1.850.000 kr. anses for løn, mens de resterende 150.000 kr. anses for virksomhedsindkomst.

Den andel på 150.000 kr., som anses for virksomhedsindkomst, skal opgøres efter regulering på sædvanlig vis for fx skattemæssige afskrivninger og forskydninger på igangværende arbejder med videre, og denne virksomhedsindkomst skal som udgangspunkt baseres på selskabsdeltagerens ideelle ejerandel på 5 procent.

A conto vederlaget må så i givet fald anses som løn – og dette vil så være i tjenesteforhold (lønmodtagersituation), og der vil være tale om A-indkomst, jf. kildeskattelovens § 43 med indeholdelsesforpligtelse for selskabet efter kildeskattelovens § 46. Der skal forinden indeholdes AM bidrag, jf. lov om arbejdsmarkedsbidrag § 2 om lønmodtagere. Indeholdelse sker ved udbetaling af A-indkomsten – eller dog senest 6 måneder efter retserhvervelsen, hvis ikke udbetalt, jf. kildeskattelovens § 46.

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

En række af sagerne om Ligningslovens § 4, har drejet sig om, hvorvidt indkomsten fra det transparente selskab var lønindkomst, således at deltagerens aktivitet ikke kunne drives i selskabsform.

Brug af virksomhedsskatteordningen udelukkes delvist, dvs. for den del som anses for lønindtægt, hvorimod ”restafkast” af den investerede kapital vil kunne gå i virksomhedsordningen, jf. virksomhedsskatteovens § 1 ff. om valg af ordningen til beskatning af erhvervsindkomst.

Praksis om reglen viser også, at der skal foretages en grundig ”helhedsvurdering” af den konkrete situation.

Mht. selskabsdeltagerens indflydelse ses der fx lagt vægt på selskabets organisering, antallet af deltagere, deltagelse i bestyrelse og direktion, stemmeret, evt. på, om der er tale om samme stemmeret som for de øvrige deltagere. Desuden lægges der vægt på, om den pågældende er undergivet instruktion, eller eventuelt selv har instruktionsbeføjelse.

Selvom den enkelte selskabsdeltager findes kun at have ”en vis” indflydelse i selskabet, er dette kriterium ikke anset for i sig selv at være diskvalificerende for, at den pågældende kan anses for selvstændigt erhvervsdrivende, hvis andre forhold mere klart taler for dette resultat.

Herudover ses det, at der i sagerne er henset til, at de pågældende selskabsdeltagere

- ikke var anset for lønmodtagere i henhold til ansættelsesretlig lovgivning, herunder ferieloven og funktionærloven mv.
- ved udtræden af samarbejdet kunne medtage egne kunder uden at vederlægge de øvrige deltagere herfor.

Praksis

Skatterådet har i en række afgørelser om bindende svar taget stilling til anvendelsen af LL § 4.

SKM2018.248.SR, hvor Skatterådet fandt, at A som deltager i et kommanditselskab også efter indførelsen af LL § 4 kunne anses for selvstændigt erhvervsdrivende. Rådets afgørelse var baseret på en samlet, konkret vurdering af en række momenter i forhold til de kriterier, som er fremhævet i forarbejderne til LL § 4. Det er således ikke længere tilstrækkeligt alene at se på, om den pågældende skatteyder har en ejerandel i kommanditselskabet.

Rådet lagde ved vurderingen blandt andet vægt på, at

- A ikke var underlagt andres instruktionsbeføjelser
- A kunne medtage egne kunder ved eventuel opsigelse af samarbejdet, uden at A skulle vederlægge de øvrige selskabsdeltagere for det
- A selv afholdt en række erhvervsomkostninger
- A's vederlæggelse afhang af A's egne præstationer.

Det var på denne baggrund Skatterådets opfattelse, at A havde en reel indflydelse og økonomisk risiko som deltager i det skattemæssigt transparente selskab, og at A derfor måtte anses som selvstændigt erhvervsdrivende.

I [SKM2018.579.SR](#) fandt Skatterådet, at en deltager i G1 P/S måtte anses for lønmodtager efter [LL § 4](#). Efter en samlet vurdering af sagens faktiske forhold sammenholdt med de kriterier, der er nævnt i forarbejderne til [LL § 4](#), var det Skatterådets opfattelse, at **spørger på tidspunktet for sin tiltræden som kapitalejer** mest nærliggende måtte anses for **lønmodtager**, fordi der var en række forhold, der mest tungtvejende talte for dette resultat. Et selskab, som spørger forventede at stifte i forbindelse med sin indtræden i **G1 P/S kunne derfor ikke i skatteretlig henseende anses for rette indkomstmodtager** af vederlaget fra selskabet. Ved afgørelsen blev det lagt til grund, at spørger ikke var lønmodtager i forhold til G1 P/S i henhold til ansættelsesretlig lovgivning. Der var tale om et partnerselskab med 60-90 kapitalejere, og spørger sad ikke i bestyrelsen eller i direktionen. Dette talte for at anse spørgers indflydelse på de overordnede beslutninger for begrænset. Imidlertid havde spørger samme stemmeret på generalforsamlingen som de øvrige kapitalejere, og han havde instruktionsbeføjelse over for de ansatte i partnerselskabet. Rådet fandt derfor, at spørger måtte anses for **kun at have en vis indflydelse** i G1 P/S. Dette kriterium fandt rådet dog ikke i sig selv var diskvalificerende for, at spørger kunne anses for selvstændigt erhvervsdrivende, hvis andre kriterier mere klart talte for dette resultat. Det var Skatterådets opfattelse, at der på daværende tidspunkt ikke var forhold, der mere klart talte for, at spørger kunne anses for selvstændigt erhvervsdrivende. Der blev i den forbindelse henset til, at spørgers økonomiske risiko alene bestod i den hæftelse på 266-386.000 kr., der var knyttet til spørgers ejerandel i G1 P/S. **På forespørgslens tidspunkt opfyldte han ikke de samme økonomiske kapitalkrav, som de eksisterende kapitalejere**, hvis hæftelse udgjorde i størrelsesordenen 7-10 mio. kr. Spørger havde desuden en aktuel økonomisk risiko, der var mindre end den økonomiske risiko (hæftelse) på 400.000 kr., som deltagerne i fx [SKM2015.729.SR](#) ville påtage sig.

Ved den konkrete vurdering af spørgers økonomiske risiko og indflydelse blev der blandt andet lagt vægt på, spørger havde imidlertid en mindre økonomisk risiko (hæftelse) end spørger i [SKM2015.729.SR](#), ligesom der også i [SKM2015.729.SR](#) var forskel på den økonomiske risiko for de etablerede kapitalejere og en nyetableret kapitalejer.

Det var dog oplyst, at spørger senest 3 år efter sin indtræden som kapitalejer forventedes at opfylde de samme kapitalkrav som de eksisterende partnere i G1 P/S. Det var derfor Skatterådets opfattelse, at spørger måtte anses for selvstændigt erhvervsdrivende fra det tidspunkt, hvor spørger opfyldte de samme kapitalkrav som de eksisterende kapitalejere og derfor havde en sammenlignelig økonomisk risiko.

Skatterådet nåede til det modsatte resultat i en lignende sag, [SKM2018.580.SR](#), vedrørende etablerede kapitalejere, som allerede opfyldte de økonomiske kapitalkrav, herunder om en indskudt ansvarlig lånekapital på 7-10 mio. kr., og derfor efter rådets opfattelse havde påtaget sig en økonomisk risiko, der størrelsesmæssigt måtte anses for usædvanlig i lønmodtagerforhold.

Praksis vedrørende [LL § 4](#) er udtryk for, at der skal anlægges en samlet konkret vurdering af alle de relevante forhold i den konkrete sag. Det er sagens faktiske omstændigheder, der bliver afgørende for udvælgelsen af, hvilke kriterier der er mest velegnede til at indgå i bedømmelsen af, om den enkelte deltager i det transparente selskab er selvstændigt erhvervsdrivende. Hvis det skattemæssigt transparente selskab er organiseret på samme måde som forudsat i forarbejderne til [LL § 4](#), således at

- personalet er ansat i dette selskab,
- selskabet ejer driftsmidler og materialer, der anvendes til arbejdets udførelse
- selskabet ejer eller lejer de lokaler, hvorfra virksomheden udøves, og
- annoncering for virksomheden sker i selskabets navn,

har Skatterådet som de mest velegnede kriterier lagt vægt på

- omfanget af den økonomiske risiko, som den enkelte selskabsdeltagers deltagelse indebærer, herunder vederlagsform, og
- omfanget af selskabsdeltagerens indflydelse.

Mht. den økonomiske risiko, som består i **hæftelsen** som deltager i det transparente selskab, vil der som udgangspunkt **alene skulle medregnes den selskabskapital, som den enkelte selskabsdeltager har indskudt** i det transparente selskab. Deltagerens tilførsel af fremmedkapital i form af udlån, skal ifølge forarbejder til [LL § 4](#) som udgangspunkt ikke medregnes til den økonomiske risiko.

- I afgørelsen [SKM2018.580.SR](#) nåede Skatterådet dog efter en konkret vurdering frem til, at **ansvarlig lånekapital** kunne medregnes ved bedømmelsen af den økonomiske risiko.
- I afgørelsen [SKM2018.475.SR](#) havde aftalekomplekset omkring overdragelser af virksomhedsandele og indgåelse af interessentskabskontrakter en sådan indbyrdes sammenhæng, at købsprisen ved dannelsen af Virksomhed 1 I/S efter Skattestyrelsens opfattelse var egnet til at påvirke den konkrete vurdering af spørgers økonomiske risiko i relation til begge interessentskaber.

For så vidt angår vederlagsformen er der lagt vægt på, at hvis deltageren modtager et **minimumsvederlag**, som er uafhængigt af virksomhedens resultat, kan den pågældende normalt ikke anses for selvstændigt erhvervsdrivende, jf. således [SKM2018.580.SR](#).

Opgave 2

Spørgsmål 2.1

Du bedes give en begrundet redegørelse for om det danske selskab Virksund DK ApS har skattemæssigt fradrag for udgiften på 5.000.000 kr. som selskabet er påført, og som er betalt i 2018, jf. foreliggende samhandelsaftale med sit ”punkt 5”.

Svar 2.1.

Grundlæggende skal dette vurderes i henhold til statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a, dvs. om udgiften er afholdt for at erhverve, sikre og vedligeholde indkomsten, og om udgiften er sædvanlig og naturlig set i forhold til almindelig, naturlig og sædvanlig drift og driftsrisiko.

Det må herved også skulle vurderes efter ligningslovens § 2, om samarbejdsaftalens ”hæftelsesregel” ”støtte regel” er udslag af arms-længde. Kort sagt ville uafhængige tredjemænd indgå en tilsvarende klausul?

Henset til:

- At kontrakten er indgået mellem kontrollerede parter
- At en aftale med et vilkår som dette ikke ville være naturligt mellem uafhængige parter
- At man ikke ville give en sådan ”støtteerklæring” under normalt samvirke
- At der ikke er dokumentation via specificerede lagerlister mv.
- At det ikke er naturligt at overføre varer, der er ukurante til direkte skrotning – idet det jo så allerede er klart ved ”handlen” – at man ikke havde den pågældende værdi, der blev betalt.
- At det polske og danske selskab uanset den indgåede formelle aftale – reelt heller ikke ville kunne gennemtvinge dette som et krav mod hverandre ved en given tvist.

Så er udgiften driftsfremmed – og tabet er et formuetab og dermed ikke fradragsberettiget for selskabet.

Tilmed skal enhver udgift kunne dokumenteres og specificeres, dvs. dækningsindkøbet på lagerlister er selvfølgelig også en vigtig ting, jf. kravene til dokumentation for indkøb af varer.

LSR af 06.11.2017 Journalnr. 12-0221116 og 15-2771533

Tilsvarende sag blev bedømt i Landsskatteretten ved afgørelse af 6/11-2017, hvor man fandt, at det ikke var godtgjort, at det pågældende vilkår i en rammeaftalen ville have været indgået mellem uafhængige parter. Landsskatteretten fandt det heller ikke godtgjort, at betingelserne for, at det danske selskab efter dette vilkår var forpligtet til at overtage varelageret. Endelig fandt Landsskatteretten ikke, at det er godtgjort, at det danske selskab overtog varelageret fra de polske virksomheder som anført, ligesom

heller ikke værdien heraf er dokumenteret. Ved afgørelsen er bl.a. lagt vægt på, at det ikke har været muligt at få fremlagt regnskaber m.v. fra de polske interesseforbundne virksomheder til dokumentation for varelagrene.

Spørgsmål 2.2.

Efter hvilken lovregel gennemføres den danske beskatning af lønindkomsten fra Danmark for Villads Larsen, idet det lægges til grund, at han kun er begrænset skattepligtig, og hvordan opgøres/udmåles beskatningen for ham i Danmark for 2018?

Svar 2.2.

Det fremgår af opgaveteksten som følger:

”Den danske løn for Villads Larsen udgjorde dog kun lige løn svarende til den årlige topskattegrænse i personskatteloven, og Villads Larsen er om året kun 5 dage om måneden i Danmark for at varetage det danske job.”

Villads Larsen er ikke fuldt skattepligtig til Danmark, men alene begrænset skattepligtig efter kildeskattelovens § 2. Han har ikke bopæl i Danmark, men i stedet i Polen, hvor hans skattemæssige hjemsted er.

KSL § 2, stk. 1, nr. 1 siger:

§ 2. Pligt til at svare indkomstskat til staten påhviler endvidere personer, der ikke er omfattet af § 1, og dødsboer, der behandles i udlandet, jf. dødsboskattelovens § 1, stk. 3, for så vidt de pågældende personer eller dødsboer:

1) Erhverver indkomst i form af vederlag for personligt arbejde i tjenesteforhold udført her i landet. Skattepligten omfatter endvidere vederlag for påtagelse af indskrænkninger i adgangen til fri erhvervsudøvelse (konkurrenceklausuler), når det modtagne vederlag har sammenhæng med et nuværende eller tidligere tjenesteforhold her i landet. Det er uden betydning for skattepligten, hvilken form vederlaget udbetales i, samt om retten til indkomsten eller vederlaget er erhvervet efter ophør af arbejdet her i landet. Skattepligten omfatter endvidere fratrædelsesgodtgørelser, løn i en opsigelsesperiode og lignende ydelser, når sådan indkomst erhverves i forbindelse med ophør af et ansættelsesforhold, der har omfattet arbejde udført her i landet, og lønindkomsten har været undergivet dansk beskatning. Vedrører en indkomst som nævnt i 4. pkt. arbejde udført såvel i som uden for Danmark, omfatter skattepligten kun den del, der forholdsmæssigt kan henføres til arbejde udført i Danmark.

Det er således kun A-indkomsten for den danske hvervgiver, og kun den del, der de facto er udført arbejde for, der er skattepligtig til Danmark, derfor skal han af den samlede løn medregne 60 dage (arbejdsudførelse i DK) ud af samtlige dage ex. $60 * \text{lønnen} / 365$ dage.

/ Hans Henrik Bonde Eriksen, ekstern lektor skatteret-polit.