

Forslag
til
Lov om ændring af ligningsloven
(Kvalifikation af selvstændig erhvervsvirksomhed ved deltagelse i et skattemæssigt transparent selskab)

§ 1

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

1. Efter § 3 A indsættes:

”§ 4. Deltagelse i et skattemæssigt transparent selskab er ikke i sig selv tilstrækkeligt til, at deltagerens indkomst fra det skattemæssigt transparente selskab kan anses for indkomst ved selvstændig erhvervsvirksomhed.”

§ 2

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

Stk. 2. Loven har virkning for indkomstår, der påbegyndes den 1. juli 2017 eller senere.

Bemærkninger til lovforslaget

Almindelige bemærkninger

1. Indledning

En afgørelse fra Skatterådet fra 2015 har givet mulighed for, at lønmodtagere i visse tilfælde blot ved at erhverve en ganske beskeden andel af arbejdsgiverens virksomhed skattemæssigt kan blive anset for at være selvstændigt erhvervsdrivende. Afgørelsen vedrører et partnerselskab (P/S), som er såkaldt skattemæssigt transparent, dvs. at partnerselskabet ikke beskattes selvstændigt, men at beskatningen sker hos deltagerne (ejerne). Afgørelsen giver mulighed for, at lønmodtagere ved at erhverve blot en minimal andel af kapitalen i det partnerselskab, hvori de er ansat, kan opnå de skattevilkår, der gælder i forhold til at drive virksomhed som selvstændigt erhvervsdrivende – altså selvstændig erhvervsvirksomhed.

Afgørelsen har givet Skatterådet anledning til at henvende sig til skatteministeren den 23. september 2015. Skatterådet ser en udfordring i forhold til den skatteretlige afgrænsning af, hvornår en person anses for selvstændigt erhvervsdrivende. Skatterådet har derfor opfordret til at imødegå udfordringen ved lovgivning.

Det er regeringens opfattelse, at lønmodtagere ikke vilkårligt skal kunne få adgang til de skattemæssige vilkår, der gælder i forhold til at drive virksomhed som selvstændigt erhvervsdrivende. Regeringen mener, at lønindkomst skal beskattes som lønindkomst og ikke som erhvervsindkomst.

Det foreslås derfor på den baggrund, at der dæmmes op for det skred i sondringen mellem den skattemæssige status som lønmodtager og selvstændigt erhvervsdrivende, som afgørelsen fra Skatterådet har medført.

Forslaget har således til formål at sikre, at en lønmodtager, der er ansat i et skattemæssigt transparent selskab, f.eks. et partner- eller kommanditselskab, og som erhverver en andel af selskabet, ikke alene som følge af selve erhvervelsen af ejerandelen anses for at drive selvstændig erhvervsvirksomhed. Dermed opnår lønmodtageren ikke adgang til at anvende de skattevilkår, der er beregnet til at gælde for erhvervsvirksomhed, som drives af selvstændigt erhvervsdrivende. Disse vilkår omfatter f.eks. adgangen til at benytte virksomhedsordningen og dermed kunne foretage indkomstudjævning med henblik på konsolidering. Ligeledes indebærer forslaget, at selskabet ikke undgår pligten til at indeholde A-skat af aflønningen. På den baggrund foreslås det, at det ved vurderingen af, om der er tale om selvstændig virksomhed i et skattemæssigt transparent selskab, ikke i sig selv er tilstrækkeligt, at den skattepligtige har erhvervet en andel i det transparente selskab.

2. Lovforslagets indhold

2.1. Gældende ret

Hvorvidt en fysisk person skattemæssigt kan anses for selvstændigt erhvervsdrivende beror på en vurdering af en række kriterier. Der er ikke i skattelovgivningen fastsat en definition af selvstændig erhvervsvirksomhed. Normalt vil der skulle foretages en konkret vurdering af, om en person skattemæssigt kan anses som selvstændigt erhvervsdrivende. De centrale, sædvanlige kriterier for skattemæssigt at kunne anses for selvstændigt erhvervsdrivende er,

- at man bærer den økonomiske risiko i forbindelse med arbejdets udførelse, og
- at man ikke er underlagt en arbejdsgivers instruktionsbeføjelse (dvs. at man ikke er i et tjenesteforhold).

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

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

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

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

2.1.1. Skatterådets afgørelse i SKM2015.729.SR

Sagen drejede sig om et partnerselskab med et større antal ejere, der alle arbejdede i selskabet, og som hver især ejede en aktie i selskabet. Selskabet bad om bindende svar på, om det næste ledelsesslag med omtrent samme antal medarbejdere skattemæssigt kunne anses for selvstændigt erhvervsdrivende, hvis de hver især erhvervede en aktie på 1/10 af værdien af den aktie, som de eksisterende ejere har.

Skatterådet fandt efter en samlet konkret vurdering, at de nye kapitalejere kunne anses for selvstændigt erhvervsdrivende.

Skatterådets afgørelse medfører, at en medarbejders erhvervelse af selv en ganske beskedne ejerandel i et transparent selskab betyder, at medarbejderen skattemæssigt skifter status fra lønmodtager til selvstændigt erhvervsdrivende, uanset at de sædvanlige kriterier for skattemæssigt at kunne anses for selvstændigt erhvervsdrivende ikke er opfyldt. Skatterådets afgørelse betyder dermed, at erhvervelsen af selv en beskedne ejerandel i sig selv medfører, at den pågældende anses for at drive selvstændig erhvervsvirksomhed, og at erhvervelsen af ejerandelen er det afgørende kriterium ved vurderingen.

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

Det fremgår klart af Skatterådets henvendelse til skatteministeren, at afgørelsen er begrundet i, at et partnerselskab er skattemæssigt transparent. Det vil sige, at partnerselskabets resultat beskattes hos de enkelte deltagere, og at disse anses som selvstændigt erhvervsdrivende. Dermed bliver hele lønindkomsten omfattet af de skattevilkår, der er gældende for selvstændigt erhvervsdrivende.

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

Skatterådets afgørelse indebærer således, at en lønmodtagers aflønning for arbejdet i et partnerselskab kan indgå og dermed beskattes i virksomhedsordningen, da erhvervelsen af andelen i partnerselskabet medfører, at lønmodtageren skattemæssigt skifter status til selvstændigt erhvervsdrivende. Dette gælder, selv om lønmodtageren via erhvervelsen af andelen reelt ikke påtager sig en økonomiske risiko, som normalt kræves for at anse en fysisk person for at være selvstændigt erhvervsdrivende. Det gælder også, selv om personen bl.a. er underlagt en instruktionsbeføjelse og andre karakteristika, som normalt vil gælde for lønmodtagere.

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

Herudover indebærer Skatterådets afgørelse, at der ikke vil skulle indeholdes A-skat ved udbetaling af lønindkomsten til lønmodtageren, med deraf følgende øget risiko for skatterestancer og et utilsigtet mindreprovenu for staten.

2.1.2. Partnerselskaber og andre transparente selskabstyper

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

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

Denne hæftelse begrænses imidlertid i praksis typisk til udelukkende at være af formel karakter.

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

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

I et interessentskab er deltagerkredsen ikke opdelt i kommanditister og komplementarer, men alle deltagerne, interessenterne, hæfter personligt, solidarisk, ubegrænset og direkte for interessentskabets forpligtelser.

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

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

2.1.3. Rette indkomstmottager

Selvstændigt erhvervsdrivende har i visse tilfælde også mulighed for at drive virksomhed gennem et selskab, som den pågældende person selv ejer, f.eks. et iværksætter-, anparts- eller aktieselskab.

Skattemyndighederne har tidligere håndhævet det såkaldte substitutionsprincip, hvis hovedindhold var, at hvis en fysisk person – typisk ejeren af et selskab (hovedaktionæren) – var uundværlig ved udøvelsen af den pågældende aktivitet i selskabet, det vil sige, at personen ikke kunne "substitueres", kunne indkomsten ikke indtægtsføres som selskabsindkomst, men kun som personindkomst.

Der var typisk tale om sportsfolk, kunstnere, forfattere, konsulenter m.fl., hvor skattemyndighederne anså personens indsats som så afgørende, at den kun skattemæssigt kunne udøves i personligt regi. Med Højesterets dom, TfS 1998.485.H, blev substitutionsprincippet underkendt.

Det er således i dag muligt at drive erhvervsvirksomhed gennem et selskab som alternativ til at drive erhvervsvirksomhed som en personligt ejet virksomhed, hvis betingelserne herfor - efter en konkret vurdering - i øvrigt er opfyldt. Dette indebærer, at indkomsten anses for optjent af selskabet, og dermed at det er selskabet, der konkret anses for rette indkomstmottager af den optjente ind-

komst. Herved opnås mulighed for, at der sker en almindelig selskabsbeskatning med 22 pct. i selskabet. Yderligere beskatning sker først, når der trækkes midler ud selskabet.

Afgørelsen af, om indkomsten fra en given aktivitet skattemæssigt skal anses for indkomst indtjent af et selskab eller en person, som ejer selskabet og driver aktiviteten gennem selskabet, og dermed, om selskabet eller personen kan anses for rette indkomstmodtager af indkomsten, er i høj grad fastlagt af konkrete afgørelser. Det vil sige, at det er bestemt af praksis. Det følger af praksis, at lønmodtagere skattemæssigt ikke kan få deres lønindkomst udbetalt til et selskab, som de ejer.

Det er opfattelsen, at Skatterådets afgørelse i SKM2015.729.SR ikke har ændret på gældende praksis i forbindelse med det skatteretlige begreb ”rette indkomstmodtager”. Skatterådet fremhæver således i henvendelsen til skatteministeren, at afgørelsen betyder, at de to grupper, som er meget lig hinanden – nemlig personer, der udfører arbejde for eksempelvis et aktieselskab, henholdsvis personer, der udfører arbejde for et partnerselskab, og som ejer en lille del heraf – bliver beskattet forskelligt.

Skatterådets afgørelse i SKM2015.729.SR sammenholdt med gældende praksis må imidlertid antages at give mulighed for, at den kreds af deltagere, der tidligere ansås for lønmodtagere, men som efter Skatterådets afgørelse i SKM2015.729.SR anses for selvstændigt erhvervsdrivende, også vil kunne drive denne aktivitet gennem et selskab, som den pågældende ejer.

Det betyder dog ikke, at de gældende skatteretlige kriterier for, hvornår en fysisk person kan udøve en aktivitet gennem et selskab, som den pågældende ejer, og dermed anse selskabet for rette indkomstmodtager, er ændret ved Skatterådets afgørelse. Skatterådets afgørelse har alene ændret ved kvalificeringen af, hvornår en indkomst kan anses for indkomst ved selvstændig erhvervsvirksomhed.

2.2. Lovforslaget

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

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

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

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

Skatterådet advarede mod, at der er risiko for, at modellen udbredes til at omfatte andre medarbejdere, end den gruppe afgørelsen vedrørte, samt at andre virksomhedstyper vil organisere sig som partnerselskaber med henblik på at opnå de skattemæssige fordele, der er forbundet med at blive anset for selvstændigt erhvervsdrivende.

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

Skatterådets afgørelse vedrørte et partnerselskab, men problemet, som Skatterådet påpeger, er også knyttet til kommanditselskaber, idet også denne selskabsform skattemæssigt anses for transparent. Dette bemærkede Skatterådet også i henvendelsen til ministeren.

Tilsvarende må det antages, at også ansatte i interessentskaber, der erhverver en andel af interessentskabet, vil kunne anses for selvstændigt erhvervsdrivende som følge af Skatterådets afgørelse i SKM2015.729.SR.

Det er ikke hensigtsmæssigt, hvis lønmodtagere i almindelighed kan opnå skattemæssig status som selvstændigt erhvervsdrivende og derved opnå, at lønindkomst ikke længere beskattes som løn med den virkning, at der ikke længere skal indeholdes A-skat, og at der ved brug af virksomhedsordningen kan opnås skatteudskydelse, hvorved topskattebetaling og indkomstaftapning af børne- og ungedydelse kan undgås.

På denne baggrund foreslås det, at de almindelige kriterier for at blive anset for selvstændigt erhvervsdrivende skal være afgørende, uanset at den pågældende har erhvervet en andel i et skattetransparent selskab. Det betyder, at erhvervelsen af andelen ikke længere skal være et tilstrækkeligt kriterium for vurderingen af, om man driver selvstændig erhvervsvirksomhed i et skattemæssigt transparent selskab, men at de øvrige kriterier for, om der er tale om selvstændig erhvervsvirksomhed, vil være afgørende.

Med forslaget skal der således foretages samme skatteretlige vurdering af deltagere i skattemæssigt transparente selskaber og personer, der driver enkeltmandsvirksomhed, for så vidt angår vurderingen af, om der reelt er tale om skatteretlig selvstændig erhvervsvirksomhed. Med andre ord skal der foretages samme skatteretlige vurdering, uanset valget af organisationsform.

Det er i øvrigt opfattelsen, at forslaget er et enkelt, målrettet og det mindst indgribende tiltag, der kan gøres for at dæmme op for konsekvenserne af Skatterådets afgørelse. Det er således ikke bare i overensstemmelse med regeringens politik om at holde lovgivningen så enkel som muligt, men også i overensstemmelse med Skatterådets ønske om et målrettet lovindgreb. Skatterådet har i henvendelsen til skatteministeren fremhævet, at et evt. lovindgreb ikke bør ramme for bredt.

3. Økonomiske og administrative konsekvenser for det offentlige

3.1. Økonomiske konsekvenser for det offentlige

Det vurderes, at modellen, som Skatterådet har taget stilling til, ikke på nuværende tidspunkt er udbredt i noget betydeligt omfang.

Forslaget har således primært karakter af en værnsregel, som skal hindre et fremtidigt utilsigtet mindreprovenu som følge af blandt andet manglende indeholdelse af A-skat og deraf øget risiko for skatterestancer og skatteudskydelse med henblik på f.eks. at reducere topskat og undgå indkomstaftrapning af børne- og ungeydelse.

Det skønnes således, at forslaget kun vil have en meget begrænset provenumæssig effekt, da deltagerne i skattemæssigt transparente selskaber, der også før Skatterådets afgørelse blev anset for selvstændigt erhvervsdrivende, i vidt omfang fortsat vil kunne anses som selvstændigt erhvervsdrivende, forudsat at kriterierne herfor er opfyldt.

3.2. Administrative konsekvenser for det offentlige

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

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

Forslaget vurderes ikke at have nævneværdige økonomiske eller administrative konsekvenser for erhvervslivet.

5. Administrative konsekvenser for borgerne

Forslaget skønnes ikke at have administrative konsekvenser for borgerne.

6. Miljømæssige konsekvenser

Forslaget har ikke miljømæssige konsekvenser.

7. Forholdet til EU-retten

Lovforslaget indeholder ikke EU-retlige aspekter.

8. Hørte myndigheder og organisationer m.v.

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

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

Fødevarer, Landsskatteretten, Offshoreenergy.dk, SEGES, Skatteankestyrelsen, SRF Skattefaglig Forening.

9. Sammenfattende skema

	Positive konsekvenser/mindreudgifter	Negative konsekvenser/merudgifter
Økonomiske konsekvenser for stat, kommuner og regioner	Forslaget skønnes ikke at have nævneværdige provenumæssige konsekvenser.	Ingen
Administrative konsekvenser for stat, kommuner og regioner	Ingen	Ingen
Økonomiske konsekvenser for erhvervslivet	Ingen	Ingen
Administrative konsekvenser for erhvervslivet	Ingen	Ingen
Administrative konsekvenser for borgerne	Ingen	Ingen
Miljømæssige konsekvenser	Ingen	Ingen
Forholdet til EU-retten	Forslaget indeholder ikke EU-retlige aspekter.	
Overimplementering af EU-retlige minimumsforpligtelser	JA	NEJ X

*Bemærkninger til lovforslagets enkelte bestemmelser**Til § 1*

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

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

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

Der er hverken i personskattelovens § 3, stk. 2 (fradrag i den personlige indkomst), virksomhedsskattelovens § 1 (virksomhedsordningen) eller § 22 a (kapitalafkastordningen), kildeskattelovens § 25 A (ægtefællers drift af selvstændig erhvervsvirksomhed) eller andre steder i skattelovgivningen defineret et egentlig begreb for, hvornår der er tale om selvstændig erhvervsvirksomhed. Afgrænsningen af selvstændig erhvervsvirksomhed over for lønindkomst skal foretages på samme måde, uanset i hvilken relation inden for skattelovgivningen, spørgsmålet er relevant. Det følger af virksomhedsskattelovens § 1, at skattepligtige personer, der driver selvstændig erhvervsvirksomhed, kan anvende virksomhedsordningen. Dermed er det afgørende for at kunne anvende virksomhedsordningen, at der er tale om selvstændig erhvervsvirksomhed. Vurderingen heraf sker ud fra en konkret vurdering af en række forhold.

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

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

Ved vurderingen af, om der er tale om selvstændig erhvervsvirksomhed, kan der blandt andet 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, f.eks. forretning, værksted, kontor, klinik, tegnestue m.v., og arbejdet udøves helt eller delvist fra lokalerne,
- indkomstmodtagerens erhvervsudøvelse kræver særskilt autorisation, bevilling og lignende, og om indkomstmodtageren har fået en sådan tilladelse,
- indkomstmodtageren ved annoncering, skiltning eller lignende tilkendegiver, at vedkommende er fagkyndig og påtager sig at udføre arbejde af en nærmere bestemt art,
- indkomstmodtageren i henhold til momsloven er momsregistreret, og ydelsen er faktureret med tillæg af moms, og
- ansvaret for en eventuel ulykke under arbejdets udførelse påhviler indkomstmodtageren.

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

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

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

Den foreslåede ændring omfatter alle deltagere i skattemæssigt transparente selskaber f.eks. partnerselskaber, kommanditselskaber og interessentskaber. Med den foreslåede ændring vil hverken selve erhvervelsen af andelen eller størrelsen af andelen i sig selv være tilstrækkelig for vurderingen af, om der er tale om selvstændig erhvervsvirksomhed. I alle tilfælde vil det skulle vurderes ud fra de sædvanligt anvendte kriterier, om der er tale om drift af selvstændig erhvervsvirksomhed. Hvis der efter disse kriterier ikke er tale om selvstændig erhvervsvirksomhed, men om lønindkomst fra det skattemæssigt transparente selskab, vil lønmodtageren heller ikke kunne udøve aktiviteten gennem et af personen ejet selskab, f.eks. 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.

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

Tilsvarende vil det efter den foreslåede bestemmelse i ligningslovens § 4 gælde, at en lønmodtager, der erhverver en andel i et skattemæssigt transparent selskab, uden dermed at skifte status til selvstændigt erhvervsdrivende, fortsat vil skulle beskattes af sin løn som A-indkomst. Selve afkastet af investeringen vil derimod blive beskattet som netop afkast. Hvorledes selve beskatningen heraf sker, vil afhænge af den skattemæssige kvalifikation af afkastet. Det er dog opfattelsen, at afkastet som udgangspunkt vil skulle kvalificeres som personlig indkomst, medmindre afkastet anses for kapitalindkomst efter f.eks. personskattelovens § 4, stk. 1, nr. 9 og 11. Er der tale om personlig indkomst, vil afkastet således være arbejdsmarkedsbidragspligtigt. Udgør den skattepligtiges virksomhedsandel i sig selv kun en erhvervsvirksomhed af meget begrænset omfang - herunder som for de nye deltagere i SKM2015.729.SR - vil afkastet af andelen normalt ikke kunne indgå i virksomhedsordningen.

Den foreslåede bestemmelse i ligningslovens § 4 indebærer, at den skattemæssige kvalifikation ikke ændres fra lønmodtager til selvstændigt erhvervsdrivende, blot fordi en lønmodtager erhverver en andel af et skattemæssigt transparent selskab, hvori denne er ansat. Der henvises i øvrigt til lovforslagets almindelige bemærkninger afsnit 2.2.

Til § 2

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

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

Det foreslås i *stk. 2*, at loven har virkning for indkomstår, der påbegyndes den 1. juli 2017 eller senere. Det indebærer, at personer, der har kalenderåret som indkomstår, vil blive omfattet de foreslåede bestemmelser fra og med indkomståret 2018, idet dette indkomstår løber fra og med den 1. januar 2018 til og med den 31. december 2018.

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

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

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

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

§ 4. ---

1. Efter § 3 A indsættes:

”§ 4. Deltagelse i et skattemæssigt transparent selskab er ikke i sig selv tilstrækkeligt til, at deltagerens indkomst fra det skattemæssigt transparente selskab kan anses for indkomst ved selvstændig erhvervsvirksomhed.”

§ 2

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

Stk. 2. Loven har virkning for indkomstår, der påbegyndes den 1. juli 2017 eller senere.