

Liselotte Hedetoft Madsen

---

**BESKATNING  
VED DELTAGELSE I  
PERSONSELSKABER**

---



**HAVEMAN**  
Advokataktieselsk

Beskatning ved deltagelse i personselskaber  
1. udgave, 1. oplag

© 2003 by Jurist- og Økonomforbundets Forlag

Alle rettigheder forbeholdes.  
Mekanisk, fotografisk eller anden gengivelse eller  
mangfoldiggørelse af denne bog eller dele heraf er  
uden forlagets skriftlige samtykke ikke tilladt  
ifølge gældende dansk lov om ophavsret.

Omslaget er tilrettelagt af Morten Højmark  
Tryk: Narayana Press, Gylling  
Indbinding: Damm's Bogbinderi, Randers

Printed in Denmark 2003  
ISBN 87-574-0598-0

Jurist- og Økonomforbundets Forlag  
Lyngbyvej 17  
Postboks 2702  
2100 København Ø

Telefon: 39 13 55 00  
Telefax: 39 13 55 55  
e-mail: fl@djoef.dk  
Homepage: www.djoef-forlag.dk

## Indholdsfortegnelse

<b>Forord</b> .....	vii
<b>Kapitel 1. Afhandlingens emne, metode og systematik</b> .....	1
1.1. Afhandlingens emne .....	1
1.2. Begreber og terminologi .....	2
1.3. Problemformulering, formål, afgrænsning .....	3
1.3.1. Problemformulering og formål med afhandlingen .....	3
1.3.2. Afgrænsning af emnet .....	5
1.4. Afhandlingens metode, herunder om brug af fremmed ret.....	6
1.4.1. Metode.....	6
1.4.2. Administrativ praksis som retskilde .....	6
1.4.3. Fremmed ret.....	9
1.4.3.1. Sverige .....	10
1.4.3.2. Norge.....	12
1.5. Plan for fremstillingen .....	13
<b>Kapitel 2. Personselskabernes selskabsretlige karakteristika</b> .....	15
2.1. Præsentation af kapitlet .....	15
2.2. Personselskab kontra kapital selskab.....	15
2.3. Generelt om personselskaber .....	17
2.3.1. Retssubjektivitet .....	19
2.4. Specielt om interessentskaber.....	21
2.4.1. Hæftelse over for kreditorer .....	22
2.4.2. Særkreditorer og selskabskreditorer .....	23
2.4.3. Beslutningskompetence .....	25
2.4.4. Udtræden/Overdragelse .....	26
2.5. Specielt om kommanditselskaber .....	28
2.5.1. Hæftelse overfor kreditorer .....	30

2.5.2. Særkreditorer og selskabskreditorer .....	31
2.5.3. Beslutningskompetence .....	31
2.5.4. Udtræden/Overdragelse .....	33
2.6. Partnerselskab .....	34
2.7. Partrederi .....	36
<b>Kapitel 3. Personsselskabsdeltagelse – personsselskab .....</b>	<b>39</b>
3.1. Præsentation af kapitlet .....	39
3.2. Kort om selskabsretlige krav til selskabsdeltagelse.....	41
3.2.1. Selskabsretlige krav til komplementarer .....	42
3.3. Skatteretlige krav til personsselskabsdeltagelse.....	45
3.3.1. Medejendomsretten som et krav for selskabsdeltagelse.	47
3.3.2. Rækkevidden af TfS 1990.21 H .....	53
3.3.3. Administrativ praksis efter TfS 1990.21 H .....	56
3.3.3.1. Konsekvensen af skattemyndighedernes praksis	57
3.3.4. Andre kriterier ved vurdering af om der foreligger	
selskabsdeltagelse.....	59
3.3.4.1. Parternes aftale.....	60
3.3.4.2. Deltagelse i overskud.....	63
3.3.4.3. Deltagelse i underskud.....	64
3.3.4.4. Deltagelse i likvidationsprovenu.....	65
3.3.4.5. Medbestemmelsesret og kontrolret .....	65
3.3.4.6. Orientering af medkontrahenter og kreditorer .	66
3.3.4.7. Tilbagetrædelseserklæring .....	66
3.4. Personsselskab eller selvstændigt skattesubjekt? .....	67
3.4.1. SEL § 1 stk. 1 nr. 2 og SEL § 1 stk.1 nr. 6.....	68
3.4.2. Generelle hæftelsesbegrænsninger .....	70
3.4.2.1. Anpartsprojekterne ved Landsskatteretten.....	72
3.4.3. Specifikke hæftelsesbegrænsninger.....	75
3.4.4. Anpartsprojekterne ved domstolene .....	76
3.4.5. Specielt om interessentskaber.....	83
3.5. Opsummering .....	87

<b>Kapitel 4. Transparensprincippet.....</b>	<b>91</b>
4.1. Præsentation af kapitlet .....	91
4.2. Total transparens kontra begrænset transparens .....	91
4.2.1. Transparensprincippet i dansk skatteret .....	93
4.2.2. Transparensprincippet i fremmed ret.....	96
4.2.2.1. Norsk ret.....	96
4.2.2.2. Svensk ret.....	97
<b>Kapitel 5. Ændringer i ejerbrøken .....</b>	<b>99</b>
5.1. Præsentation af kapitlet .....	99
5.2. Begrebet ideel andel/ejerbrøk .....	99
5.2.1. Begrebet ideel andel/ejerbrøk i selskabsretten .....	100
5.2.2. Begrebet ideel andel/ejerbrøk i skatteretten .....	102
5.2.2.1. Fastlæggelse af ideel andel som bruttoandel –	
historik .....	102
5.3. Definition af »ændring i ejerbrøken« .....	107
5.4. Skattemæssige konsekvenser ved ændring i ejerbrøken.....	108
5.4.1. Praksis vedrørende delsalg og delkøb .....	110
5.4.2. Delsalgs-/delkøbskonstruktionen tidligere	
omtvistet i teorien .....	112
5.5. Delsalgs-/delkøbskonstruktionens betydning for deltagernes	
afskrivninger.....	114
5.5.1. Afskrivningsloven – virksomhedsophør?.....	115
5.5.1.1. Ordlyden af og forarbejderne	
til Afskrivningslovens § 5 og § 9.....	117
5.5.1.2. Deltagelse i ét eller flere personsselskaber.....	120
5.5.1.3. Passiv deltagelse i flere personsselskaber	
samtidigt.....	120
5.5.1.3.1. Anpartsindgrebet i 1989 .....	124
5.5.1.4. Aktiv deltagelse i flere personsselskaber	
samtidigt.....	125
5.5.1.5. Samtidig aktiv og passiv deltager i flere	
personsselskaber .....	127

5.5.1.6.	Fremmed ret .....	130
5.5.1.7.	Sammenfatning .....	131
5.5.2.	Ændringer i ejerbrøken som virksomhedsophør efter AFL § 9 .....	133
5.5.2.1.	Optagelse af kompagnon.....	133
5.5.2.1.1.	Konsekvensen af Skatteministerens udtalelse i RR 1966, SM 32 .....	140
5.5.2.2.	Stiftelse af et personselskab/optagelse af ny deltager i eksisterende personselskab .....	141
5.5.2.3.	Deltager afstår afskrivningsberettiget driftsmiddel til personselskabet .....	142
5.5.2.4.	Personselskabet afstår aktiv til en deltager .....	146
5.5.2.5.	Aktiver udloddes til alle deltagere .....	147
5.5.2.6.	Udtræden.....	148
5.5.2.6.1.	En deltager udtræder ved tilbagesalg til de øvrige deltagere .....	150
5.5.2.6.2.	En deltager udtræder ved salg til ny deltager .....	153
5.5.2.7.	Personselskabet opløses .....	153
5.6.	Opsummering .....	154
5.6.1.	Fremmed ret – perspektivering.....	156
<b>Kapitel 6. Deltagernes fordeling af overskud og underskud .....</b>		<b>159</b>
6.1.	Præsentation af kapitlet .....	159
6.2.	Fordelingsbrøk.....	160
6.3.	Hvilke typer af aftaler om fordeling af overskud og underskud accepteres i skatteretlig teori og praksis .....	163
6.3.1.	Skatteretlig teori vedrørende fordeling af overskud og underskud .....	164
6.3.2.	Praksis vedrørende fordeling af overskud og underskud .....	167
6.3.3.	Ændring af fordelingsbrøken.....	169

6.3.4.	Fordelingsbrøk mellem deltagere med interessefællesskab .....	172
6.3.4.1.	Generel interessefællesskab .....	173
6.3.4.1.1.	Fordelingsbrøk mellem ægtefæller. ....	174
6.3.4.1.2.	Fordelingsbrøk mellem forældre og børn.....	182
6.3.4.1.3.	Fordelingsbrøk ved anden generel interessefællesskab .....	188
6.3.4.2.	Konkret interessefællesskab.....	192
6.3.5.	Ændring af fordelingsbrøk mellem interesseforbundne parter .....	193
6.4.	Opsummering .....	194
<b>Kapitel 7. Særskilte vederlag.....</b>		<b>197</b>
7.1.	Præsentation af kapitlet .....	197
7.2.	Skattemæssig behandling af særskilte vederlag .....	198
7.3.	Praksis vedrørende renter fra deltagers lån til personselskab .....	202
7.3.1.	Vurdering af praksis vedrørende renter fra deltagers lån til personselskab.....	203
7.3.2.	Fremmed ret om særskilte vederlag.....	204
7.4.	Forrentning af deltagernes kapitalindestående ikke et særskilt vederlag .....	206
7.5.	Løn til deltager – ikke et særskilt vederlag.....	210
7.5.1.	Fremmed ret om arbejdsgodtgørelse til deltagere .....	212
7.6.	Deltagere som lønmodtagere? .....	214
7.6.1.	Afgrænsning af selvstændigt erhvervsdrivende overfor lønmodtagere .....	218
7.7.	Kan deltagere aldrig modtage løn fra personselskabet? .....	221
7.7.1.	Bagatelgrænse i Sømandsfradragloven.....	224
7.7.2.	Bagatelgrænse for deltagers lønudbetalinger?.....	227

7.8. Forrentning af kapitalindestående og arbejdsgodtgørelse ved underskud i personselskabet .....	229
7.8.1. Praksis for hvorledes arbejdsgodtgørelse og forrentning af kapitalindestående behandles ved underskud .....	231
7.8.1.1. U 1983.1108 Ø .....	231
7.8.1.2. U 1983.1111 Ø .....	233
7.8.1.3. Hvad kan udledes af disse domme? .....	239
7.9. Rammer for overskuds- og underskudsfordelingen .....	240
7.10. Opsummering .....	242
<b>Kapitel 8. Fradrag for tab som følge af andre deltageres handlinger .....</b>	<b>245</b>
8.1. Præsentation af kapitlet .....	245
8.2. Hjemmel til tabsfradrag som følge af solidarisk hæftelse .....	246
8.2.1. Tab som følge af meddeltagers erstatningspådragende adfærd .....	247
8.2.2. Tab som følge af at udtræden af personselskab ikke er offentliggjort .....	254
8.3. Hjemmel for fradrag for tab som følge af et uerholdelig regreskrav .....	255
8.3.1. Afgrænsning af fradragsberettiget driftstab over for andre ikke fradragsberettigede tab .....	257
8.3.2. Tab som følge af meddeltagers uberettigede hævninger .....	261
8.3.3. Betingelse om retlig forpligtelse .....	266
8.3.3.1. Er aftalt solidarisk hæftelse tilstrækkeligt? .....	267
8.3.3.2. Kautionsstab .....	274
8.3.4. Betingelse om uerholdeligt regreskrav .....	276
8.4. Opsummering .....	278
<b>Kapitel 9. Næring – afsmitning i personselskabsforhold? .....</b>	<b>281</b>
9.1. Præsentation af kapitlet .....	281
9.2. Lovregler der vedrører næring .....	282

9.3. Hvordan afgrænses næringsindkomst fra anden indkomst? .....	284
9.3.1. Deltagerens egne forhold .....	287
9.3.1.1. Personselskabets formål og aktivitet .....	288
9.4. Kan der ske afsmitning fra personselskab eller andre deltagere? .....	293
9.4.1. Personselskabets afsmitning på deltagerens andre avancer .....	293
9.4.2. Afsmitning pga. andre deltageres forhold .....	295
9.5. Opsummering .....	302
<b>Kapitel 10. Sammenfatning .....</b>	<b>305</b>
10.1. Indledning .....	305
10.2. Personselskabernes selskabsretlige karakteristika .....	305
10.3. Personselskabsdeltagelse – personselskab .....	306
10.4. Ændringer i ejerbrøken .....	308
10.5. Fordeling af overskud og underskud .....	309
10.6. Særskilte vederlag .....	310
10.7. Fradrag for tab som følge af andre deltageres handlinger .....	311
10.8. Næring – afsmitning i personselskabsforhold? .....	312
English Summary .....	315
Forkortelser .....	323
Litteratur .....	325
Doms- og afgørelsesregister .....	331
Stikordsregister .....	333

## Forord

Denne bog er baseret på min ph.d.-afhandling, som blev indleveret til bedømmelse ved Handelshøjskolen i Århus, december 2002. Ved forsvar den 8. maj 2003 erhvervede jeg ph.d.-graden på baggrund af afhandlingen. Bogen er alene revideret i mindre omfang og søgt opdateret frem til maj 2003.

Professor, dr. jur. Niels Winther-Sørensen har som vejleder for mig udvist stor imødekommenhed og engagement. Herfor skylder jeg ham stor tak. Også andre personer har haft stor betydning for mit arbejde med afhandlingen. Mine kollegaer på Handelshøjskolen, hvor især professor Aage Michelsen, professor Mette Neville, og lektor Jane Bolander har givet mig modspil og konstruktiv kritik undervejs i processen. Lektor Mats Tjernberg, Lunds Universitet tog gæstfrit imod mig under mit ophold på Lunds Universitet i vinteren 2002, og Jesper Barenfeld, Jönköping International Business School, har været til stor hjælp ved tilegnelsen af svensk ret. Sekretær Charlotte Bach Larsen har med stor ihærdighed læst korrektur på afhandlingen, og sekretær Mona Nørgaard har ydet en stor arbejdsindsats med opsætning af manuskriptet til denne bog. Tak til jer alle.

Sidst og allermest tak til Anders, som har givet mig kærlig opbakning og vist stor forståelse og til Emil, som altid sørger for, at jeg ikke glemmer, at der er andet i livet end skatteret!

*Risskov, juni 2003*

*Uislotte Hedetoft Madsen*

Personelselskaber er ikke skatteretligt særskilt lovregulerede. De særlige problemstillinger, der opstår for deltagere i personelselskaber, er primært udviklet gennem administrativ praksis, hvoraf en væsentlig del er af ældre dato. Det medfører, at retsstillingen vedrørende indkomstopgørelsen for deltagere i personelselskaber på mange områder enten er uafklaret eller genstand for megen tvivl.

Bogen sætter fokus på de skatteretlige problemstillinger, der knytter sig til deltagelse i et personelselskab. Indledningsvis behandles nogle helt centrale kvalifikationsproblemer, f.eks. spørgsmålet om, hvornår en indskyder kan kvalificeres som selskabsdeltager, samt afgrænsningen mellem personelselskaber og selvstændige skattesubjekter. Herudover behandles bl.a. de skattemæssige konsekvenser af ændringer i deltagernes ejerbrøk, deltagernes fordeling af overskud og underskud, herunder den skattemæssige behandling af særskilte vederlag fra personelselskabet til den enkelte deltager. Endeligt omhandler bogen spørgsmål om fradrag for tab som følge af andre deltageres handlinger og afsmitning.

Hovedvægten i bogen er lagt på dansk ret, og svensk og norsk ret inddrages til belysning af de danske problemstillinger.

Bogen er relevant for alle, der arbejder med personelselskaber, f.eks. revisorer, advokater, dommere m.v.

Bogen er forfatterens ph.d.-afhandling.

*Liselotte Hedetoft Madsen*, cand.merc.jur. fra 1995, er ansat som adjunkt ved Juridisk Institut, Handelshøjskolen i Århus. Forfatteren har tidligere arbejdet som skattekonsulent ved Price Waterhouse og KPMG.

