

Interessentskaber

5.1 Personsselskaber

5.1.1 Interessentskabet

Ved et *personsselskab* forstås et selskab, hvor en eller flere af deltagerne hæfter personligt for selskabets gæld (se nærmere Dansk selskabsret 1, afsnit 1.3.3). De vigtigste typer af personsselskaber er interessentskaber og kommanditselskaber. I dette kapitel behandles interessentskaber. Herudover behandles eurointeressentskaber («Europæiske Økonomiske Firma Grupper» eller »EØFG»). Partrederier behandles i kapitel 6.

I de fleste europæiske lande blev de materielle selskabsretlige regler gældende for personsselskaber lovfæstet i anden halvdel af det nittende århundrede som en del af handelsretten. I dansk ret er derimod de materielle selskabsretlige regler, der gælder for personsselskaber, fortsat ikke lovfæstede. Dette betyder for det første, at de gældende regler for interessentskaber og kommanditselskaber er baseret på rets-sædvaner, suppleret med retspraksis, hvilket kan give vanskeligheder i den konkrete retsanvendelse, da reglerne ikke lader sig fastlægge med samme præcision som lovfæstede regler. Der opstår således på en række punkter en vis usikkerhed ved fastlæggelse af gældende ret. Den manglende lovregulering betyder for det andet, at der ikke findes en generel lovfæstet definition af, hvad der i dansk ret forstås ved et interessentskab. I lov om visse erhvervsdrivende virksomheder (LEV) § 2,¹ er interessentskabet defineret som en erhvervsvirksomhed, hvor alle deltagerne hæfter personligt, uden begrænsning og solidarisk for virksomhedens forpligtelser. Denne definition er imidlertid kun gældende inden for lovens anvendelsesområde, og den er ikke fuldstændigt sammenfaldende med den i dansk ret generelt gældende ulovfæstede definition af begrebet »interessentskab«.

*Regelværket for
personsselskaber*

1 Senest lovbekendtgørelse nr. 659 af 1. juli 2019, med senere ændringer.

I litteraturen findes forskellige definitioner af begrebet interessentskab, jf. nedenfor afsnit 5.4.² I denne fremstilling anvender vi følgende definition af interessentskabet:

Ved et interessentskab forstås et samvirke baseret på en aftale mellem to eller flere selskabsdeltagere (kaldet interessenter) om drift af en fælles erhvervsvirksomhed, hvor deltagerne hæfter personligt og solidarisk for selskabets gæld.

Interessentskabet er en af de ældst kendte organisationsformer. Allerede romerretten kendte således samvirker, der ligner vore dages interessentskaber. Selskabsdeltagerne i et interessentskab, kaldet interessenterne, hæfter personligt, direkte og solidarisk for interessentskabets forpligtelser. Deltagelse i et interessentskab indebærer således betydelige forpligtelser for selskabsdeltagerne. Interessentskabet anvendes da også kun sjældent som retlig ramme for risikable projekter, hvor deltagerne sædvanligvis anvender et kapitalselskab i stedet. Interessentskaber har traditionelt været anvendt som retlig ramme inden for de liberale erhverv. Interessentskabet anvendes eksempelvis ofte som ramme omkring advokater i kontorfællesskab, tandlæger, hhv. læger i klinikfællesskab, og lignende. Interessentskabet anvendes endvidere ofte som ramme for landbrugsvirksomheder.

5.1.2 Europæiske økonomiske firmagrupper

Den europæiske økonomiske firmagruppe, forkortet »EØFG«, er nærmere reguleret i Forordning Nr. 2137/85/EØF.³ For danske Europæiske Økonomiske Firmagrupper finder de i dansk ret gældende ulovfæstede regler for interessentskaber gældende, i det omfang et spørgsmål ikke er reguleret i forordningen eller selskabets vedtægter, hvorfor EØFG behandles her sammen med reglerne om interessentskaber i øvrigt. En firmagruppe er en selskabsform, der er skabt efter fransk forbillede, og som bedst kan beskrives som et grænseoverskridende interessentskab, hvis interessenter udgøres af virksomheder fra forskellige EU- eller EØS-medlemsstater.

Af praktiske hensyn vil firmagrupper i fremstillingen generelt blive beskrevet under betegnelsen »eurointeressentskaber«, og beskrivelsen af denne selskabsform vil blive integreret i fremstillingen af gældende

2 Se nærmere om begrebet »*interessentskab*« i dansk ret, Dansk selskabsret 3, afsnit 4.1 med henvisninger.

3 Forordningen er gengivet i EFT L, nr. 199 af 31. juli 1985, s. 1ff.

ret for danske interessentskaber. En forordning er gældende umiddelbart i samtlige medlemsstater, og særlig national lovgivning er således som udgangspunkt unødvendig. I dansk ret indførtes dog ved lov nr. 271 af 5. april 1989 visse regler om administration af europæiske økonomiske firmagrupper, jf. nu lovebekendtgørelse nr. 667 af 1. juli 2019 (i det følgende »EØFG-loven«).⁴ Denne lov giver Erhvervsstyrelsen hjemmel til at fastlægge de regler, som er nødvendige for anvendelsen af firmagrupper her i landet, jf. lovens § 1. Reglerne i EØFG-loven finder anvendelse på firmagrupper, hvis selskabsretlige hjemsted befinder sig i Danmark, jf. EØFG-Forordningens artikler 6, 12 og 39.

Eurointeressentskaber er i henhold til EØFG-Forordningen afskåret fra at udøve bestemte former for virksomhed. En firmagruppe, hvis vedtægtsmæssige hjemsted er beliggende i Danmark, er således afskåret fra at udøve virksomhed her i landet, som alene kan udøves af fysiske personer, jf. EØFG-lovens § 2, stk. 1, og hertil nedenfor afsnit 5.7.9. Endvidere indeholder loven hjemmel til, at Erhvervsstyrelsen kan tvangsopløse firmagrupper, der ikke opfylder kravene til en firmagruppe i henhold til forordningen. Ved likvidation af en firmagruppe finder reglerne for likvidation af kapitalselskaber (KSL §§ 216-235) anvendelse med de fornødne lempelser, jf. EØFG-lovens § 6. Et eurointeressentskab skal indhente og registrere oplysninger om firmagruppens reelle ejere (se Intro I, afsnit 3.4.8.3), jf. EØFG-lovens §§ 1 a - 1 d, som affattet ved lov nr. 554 af 7. maj 2019.

5.1.3 *Det stille selskab er ikke en selskabsform efter dansk ret*

I Tyskland findes særlige lovfæstede regler gældende for en bestemt type samvirke kaldet »*die stille Gesellschaft*«. På dansk anvendes sædvanligvis den misvisende betegnelse »*det stille selskab*« om denne type af samvirke. I den ældre danske litteratur har der været tradition for at inddrage »*det stille selskab*« som en undergruppe af personsselskaberne i de selskabsretlige fremstillinger. Ved et »*stille selskab*« forstås sædvanligvis et retsforhold, hvor en person, kaldet »*indskyderen*«, har gjort indskud i en virksomhed, der ejes af en anden person, som hæfter personligt for virksomhedens gæld, og som kaldes »*den ansvarlige deltager*«.

Der findes ikke særlige regler i dansk ret gældende for samvirker, der svarer til det tyske stille Gesellschaft. Efter dansk ret er der derfor

Det »stille selskab«

⁴ Som ændret ved lov nr. 718 af 25. juni 2010 (om indførelse af regler om rekonstruktion i konkursloven), § 37, hvorefter den, der er under rekonstruktionsbehandling eller konkurs, ikke kan være medlem af en europæisk økonomisk firmagruppe.

ikke tale om en selvstændig selskabsform. Det er karakteristisk for disse typer af samvirker, at indskyderen ikke fremtræder som samvirkedeltager i forhold til omverdenen, ligesom indskyderen ikke hæfter for virksomhedens gæld. Det følger sædvanligvis af den mellem indskyderen og virksomhedsejeren indgåede aftale, at indskyderen har ret til en andel i virksomhedens overskud. Mens såvel interessentskaber som kommanditselskaber efter dansk ret består som et selvstændigt retssubjekt (nedenfor afsnit 5.7), udgør et »*stille selskab*« ikke et selvstændigt retssubjekt efter dansk (eller tysk) ret. Betegnelsen »*stille selskab*« er således misvisende, eftersom der netop ikke er tale om et selskab, jf. herved udtrykkeligt UfR 2008.2568H. Her var en skatteyder, der var skattepligtig til Danmark, indtrådt i et stille Gesellschaft stiftet i henhold til tysk ret. Spørgsmålet var, hvordan dette samvirke skulle kvalificeres ved anvendelse af dansk skatteret. Højesteret konkluderede, at samvirket efter dansk skatteret hverken kunne karakteriseres som et interessentskab eller som et kommanditselskab.

Stille selskaber medtages ikke i fremstillingen

Ved en diskussion af det stille selskabs karakter må sondres mellem på den ene side de regler, der gælder i det indbyrdes forhold mellem flere personer, og på den anden side retsstillingen i forholdet mellem de pågældende og omverdenen. Der er således intet til hinder for, at parterne, ved indgåelse af en aftale om indskud i en virksomhed, vælger at regulere det indbyrdes forhold under anvendelse af regler, som har deres oprindelse i selskabsretlige principper. Dette indebærer imidlertid ikke uden videre, at selskabsretlige principper gælder i forholdet mellem de pågældende og omverdenen.

Et »*stille selskab*« er efter dansk ret i realiteten blot et udtryk for et låneforhold, hvor indskyderen optræder som kreditor. Retsforholdet mellem den ansvarlige ejer af virksomheden og indskyderen fastlægges alene på grundlag af den mellem parterne truffene aftale. Såfremt et samvirke rubriceres under betegnelsen »*stille selskab*« kan der derfor ikke udledes nogen selvstændige retsvirkninger heraf.

»Det indre selskab«?

I litteraturen har Noe Munck introduceret betegnelsen »*det indre selskab*« for de retsforhold, der må anses for egentlige selskaber, eller »*som har en så selskabslignende karakter, at selskabsretlige regler må finde anvendelse*«. Med denne begrebsdannelse tilsigtes tilsyneladende skabelsen af en ny selskabsform som en mellemform mellem traditionelle låneforhold og interessentskabet.⁵ Der findes ikke retskilder, der kan underbygge eksistensen af »*det indre selskab*«. Det følger tværtimod af UfR 2002.844H, at de selskaber, som Noe Munck

⁵ Se hertil Noe Munck NTS 2008:2, s. 100-113.

betegner som »indre selskaber«, i virkeligheden er *kommanditselskaber*. De kommanditselskaber, som Noe Munck betegner som »indre selskaber«, er således utvivlsomt underlagt alle de regler, der gælder for kommanditselskaber i dansk ret (jf. hertil nedenfor kapitel 7). Ved lov nr. 516 af 12. juni 2009 er definitionen af kommanditselskabet i LEV § 2, stk. 2, ændret, således at denne bestemmelse for fremtiden er generelt gældende i dansk ret. Senest med ikrafttrædelsen af denne bestemmelse ligger det fast, at det er meningsløst at udsondre en gruppe af kommanditselskaber under betegnelsen »indre selskaber«, eftersom disse selskaber er omfattet af definitionen i LEV § 2, stk. 2, og dermed underlagt alle de regler, der i dansk ret finder anvendelse på kommanditselskaber.⁶

Ved lov nr. 262 af 16. marts 2016 er der indført et lovfæstet krav om, at alle erhvervsdrivende selskaber m.v. skal grundregistreres i CVR-registeret med henblik på at selskabet skal registrere og offentliggøre oplysninger om identiteten af de fysiske personer, der er selskabets *reelle ejere*, jf. for selskaber omfattet af lov om visse erhvervsdrivende virksomheder LEV § 15 g, som affattet ved lov nr. 554 af 7. maj 2019, samt CVRL § 11 a, (se Intro I, afsnit 3.4.8.3). Det vil efter omstændighederne blive nødvendigt at gennemføre en *kvalifikation af et samvirke* for at afgøre, om der er tale om et selskab eller samvirke, som er underlagt en pligt til at lade sig registrere i CVR med henblik på at indhente og registrere oplysninger om selskabet og dets reelle ejere, og i givet fald efter hvilken dansk lov disse oplysninger skal registreres. Det kan på baggrund af bemærkningerne til lov nr. 262 af 16. marts 2016 og lov nr. 554 af 7. maj 2019, samt de hensyn der ligger bag direktiv 2015/849/EU, slås fast, at der ved en sådan retlig kvalifikation af et selskab eller samvirke nødvendigvis skal foretages en *objektiv kvalifikation af samvirket*, hvor der lægges vægt på samvirkets faktiske juridiske organisation og struktur.

Deltagerne i et selskab eller samvirke, der efter dansk ret tillægges status som et selvstændigt retssubjekt, kan således ikke unddrage sig pligten til grundregistrere samvirket i det offentligt tilgængelige

Krav om registrering og offentliggørelse af selskaber og deres reelle ejere

⁶ Jf. Søren Friis Hansen i Neville & Engsig Sørensen (red.), den nye selskabslov (2009), s. 309-318 (s. 313f). Se hertil nærmere Troels Michael Lilja, NTS 2007:4, s. 70-87, og NTS 2008:4, s. 155-166, med henvisninger, der dokumenterer, at der ikke i dansk ret kan udledes særlige regler om det »*stille selskab*«, og at samtlige de selskaber, som Noe Munck betegner som »indre selskaber« i virkeligheden er kommanditselskaber. Se herimod Noe Munck NTS 2010:1, s. 153-158, der gentager de af ham fremførte synspunkter. Desværre anfører forfatteren ikke relevante retskilder til støtte for sine synspunkter, og han forholder sig heller ikke til de af Lilja fremførte retskilder.

CVR-register og den deraf afledte pligt til at indhente og registrere oplysninger om selskabets reelle ejere, ved at give samvirket en bestemt betegnelse. Ved registreringen af et selskab og dets reelle ejere bliver oplysninger om dels selskabets eksistens, dels identiteten på de fysiske personer, der er selskabets reelle ejere, tilgængelige for offentligheden.

Pligt til ved registrering at oplyse om virksomhedsform

Efter ikrafttrædelsen af lov nr. 262 af 16. marts 2016 skal alle erhvervsdrivende selskaber og virksomheder registreres i et offentligt tilgængeligt register. Der skal ved registreringen bl.a. oplyses om den enkelte virksomheds »*virksomhedsform*«, jf. § 31, stk. 1, nr. 4, i bekendtgørelse nr. 488 af 18. maj 2017. Er der tale om et samvirke, der kvalificeres som et *kommanditselskab*, jf. LEV § 2, stk. 2, skal selskabet registrere og offentliggøre identiteten på selskabets *reelle ejere*, jf. LEV § 15 g, stk. 1, som affattet ved lov nr. 554 af 7. maj 2019.

Pligt for visse K/S til at registrere legale ejere

Kommanditselskaber, der skal registreres i henhold til LEV, jf. LEV § 2, stk. 3, 2. pkt. (nedenfor afsnit 5.2.2.2), skal tillige registrere kommanditselskabets *legale ejere*, jf. LEV § 15 f. Pligten for disse kommanditselskaber til at registrere selskabets legale ejere, defineret som *ejere, som besidder betydelige ejerandele*, er fastsat ved § 7, stk. 1 i bekendtgørelse nr. 488 af 18. maj 2017.⁷

Det »indre selskab« kan ikke lovligt anvendes

Det »*indre selskabs*« retlige karakteristika skulle angiveligt være, at selskabsdeltagelsen ikke skulle meddeles til offentligheden. Efter indførelsen af en lovfæstet pligt til at registrere og offentliggøre oplysninger om selskabers reelle ejere, står det klart, at der ikke lovligt kan etableres sådanne »*selskaber*«. Herefter kan det slås endegyldigt fast, at det ikke giver nogen mening at udsondre en særlig selskabsform, eller gruppe af selskaber, under betegnelsen »*indre selskab*«.⁸

⁷ Som ejer af en *betydelig ejerandel* anses i kommanditselskab enhver fysisk eller juridisk person, hvis stemmeret udgør mindst 5 % af stemmerettighederne, eller udgør mindst 5 % af selskabsdeltagernes indskud, jf. herved LEV § 15 f, der henviser til KSL § 55, stk. 1 (se om registrering af legale ejer i kapital-selskaber Intro I, afsnit 3.8.4.2), samt § 9 i bekendtgørelse om registrering og offentliggørelse af oplysninger om ejere i Erhvervsstyrelsen (bekendtgørelse nr. 488 af 18. maj 2017). Registrering af ejere af betydelige ejerandele skal ske samtidigt med kommanditselskabets registrering i henhold til LEV. Der skal ved registreringen angives dels oplysninger om den pågældendes ejerforhold, jf. herved KSL § 56, stk. 2, dels en række personoplysninger om den pågældende, jf. nærmere ANBKG § 17 og § 37 i bekendtgørelse nr. 488 af 18. maj 2017, som affattet ved bekendtgørelse nr. 1378 af 10. december 2019. Oplysninger om betydelige ejerandele offentliggøres i Erhvervsstyrelsens it-system, jf. bekendtgørelsens § 37 a, stk. 1.

⁸ Hvis eksempelvis et samvirke, hvis personligt hæftende selskabsdeltager er en fysisk person, er omfattet af den i dansk ret generelt gældende lovfæstede definition af begrebet *kommanditselskab*, jf. LEV § 2, stk. 2, er selskabets

Hvis en person derimod indgår en aftale om at indskyde et beløb i en anden persons virksomhed, mod at forrentningen fastsættes i forhold til virksomhedens overskud, er der efter dansk ret tale om et lån. Et sådant samvirke er ikke et selskab, og samvirket udgør ikke et selvstændigt retssubjekt. Samvirket skal derfor ikke grundregistreres i CVR, ligesom der ikke skal offentliggøres oplysninger om samvirkets deltagere.

5.1.4 Skattemæssigt transparente selskaber

Såvel interessentskaber som kommanditselskaber anerkendes efter gældende dansk ret som *selvstændige retssubjekter*, hvorved forstås, at det er *selskabet som sådant, der er selvstændig bærer af rettigheder og pligter*, jf. særligt UfR 1921.959H (se hertil nærmere nedenfor afsnit 5.7). Der er væsentligt at sondre mellem på den ene side interessentskabers (og kommanditselskabers, hhv. partnerselskabers) status som selvstændige *retssubjekter*, og på den anden side det forhold, at interessentskaber (og kommanditselskaber) *ikke* har status som selvstændige *skattesubjekter*. En betydelig del af de eksisterende danske personsselskaber er stiftet med henblik på at deltagerne kan få fradrag i deres personlige indkomst gennem erhvervelse af en ejerandel i et skattemæssigt transparent selskab.

Rettssubjekt contra skattesubjekt

I selskabsskattelovens § 1 findes en udtømmende liste over de typer af selskaber, der efter dansk ret betragtes som *selvstændige skattesubjekter*. Herved forstås, at det er selskabet som sådant, der dels opgør en skattepligtig indkomst på grundlag af reglerne i selskabsskatteloven, dels betaler indkomstskat heraf. Som skattesubjekter betragtes eksempelvis aktieselskaber og anpartsselskaber, jf. SEL § 1, stk. 1, nr. 1. Skattepligtige personer, der er deltagere i et selskab, som betragtes som et skattesubjekt, betaler skat af et eventuelt udbytte, de måtte modtage

Selskaber, der er skattesubjekter

centrale ledelsesorgan forpligtet til dels at grundregistrere kommanditselskabet i CVR-registeret i henhold til CVRL § 11 a, dels at registrere identiteten af selskabets reelle ejere i henhold til LEV § 15 g. Det er ikke muligt at unddrage sig denne pligt til registrering og offentliggørelse af selskabet og dets reelle ejeres identitet ved at stifterne betegner selskabet som et »indre selskab« eller et »stille selskab«. Se hertil Søren Friis Hansen, Revision & Regnskabsvæsen 2016:6, s. 24-39 (s. 28). Se tilsvarende Carsten Fode og Noe Munck, Valg af selskabsform (4. udg. 2016), der i bogens forord med rette anfører: »Ligeledes indebærer registreringspligten for de reelle ejere, der blev indført ved lov nr. 262 af 16. marts 2016, at de stille/indre selskaber ikke længere kan bestå og følgelig heller ikke stiftes. Det indre/stille selskab åbnede mulighed for selskabsdeltagelse, uden at dette skulle meddeles offentligheden.« Se tillige bogens s. 128-129.

fra selskabet. Selskabsdeltagernes skattepligtige indkomst påvirkes ikke i øvrigt af selskabets skattemæssige forhold.

Skattemæssigt
transparente
selskaber

Personelselskaber anses som altovervejende hovedregel ikke som skattesubjekter efter dansk skatteret.⁹ Interessentskaber, kommanditselskaber, partrederier, partnerselskaber, medarbejderinvesteringsselskaber samt eurointeressentskaber er således ikke selvstændige skattesubjekter efter dansk ret. De nævnte typer af selskaber er derimod *skattemæssigt transparente*. I lovgivningen beskrives dette på den måde, at der er tale om »*skattemæssigt transparente selskaber*«, jf. således personskattelovens § 13, stk. 7, som affattet ved lov nr. 682 af 8. juni 2017. Det forhold, at et personelskab er et skattemæssigt transparent selskab, betyder, at det skattepligtige overskud, der oparbejdes ved selskabets virksomhed, fordeles forholdsmæssigt mellem de enkelte selskabsdeltagere, hvis personlige skattepligtige indkomst forhøjes tilsvarende. Det skattemæssige underskud (sædvanligvis baseret på skattemæssige fradrag og afskrivninger), der hidrører fra personelskabets virksomhed, indgår på tilsvarende vis forholdsmæssigt som et fradrag i de enkelte interessenters skattepligtige indkomst.

Interessentskabet
ER et retssubjekt i
skatteretten

Uanset et interessentskab ikke efter dansk ret udgør et selvstændigt skattesubjekt, så betragtes interessentskaber utvivlsomt ved anvendelse af skatteretlige regler som et *selvstændigt retssubjekt*, jf. herved udtrykkeligt UfR 2003.2477H. Ved denne dom slog Højesteret fast, at det er tidspunktet for *interessentskabets* erhvervelse af en skattepligtig indkomst, der er afgørende for, i hvilket indkomstår de enkelte interessenter skal indregne deres forholdsmæssige andel af denne indkomst i deres personlige indkomst.

⁹ Et skattemæssigt transparent selskab hjemmehørende i Danmark kan undtagelsesvis blive omklassificeret til et selvstændigt skattesubjekt efter dansk skatteret i henhold til SEL § 2 c. Et personelskab hjemmehørende i Danmark beskattes således som et selvstændigt skattesubjekt, såfremt en eller flere tilknyttede personer, som sammenlagt direkte eller indirekte ejer mindst 50 % af stemmerettigheder, kapital eller overskudsandele, 1) er hjemmehørende i en eller flere fremmede stater, hvor enheden henholdsvis filialen skattemæssigt behandles som et selvstændigt skattesubjekt, 2) er hjemmehørende i en eller flere fremmede stater, der ikke udveksler oplysninger med de danske myndigheder efter en dobbeltbeskatningsoverenskomst, en anden international overenskomst eller konvention eller en administrativt indgået aftale om bistand i skattesager, eller 3) er direkte ejer og er hjemmehørende i en eller flere fremmede stater, som ikke har en dobbeltbeskatningsoverenskomst med Danmark, hvorefter kildeskatter på udbytter til selskaber skal frafaldes eller nedsættes, og som ikke er medlem af EU, jf. herved nærmere SEL § 2 C, stk. 1, som affattet ved lov nr. 1726 af 27. december 2018. Se hertil SKM2020.35.SR, omtalt hos Liselotte Madsen, SR-SKAT 2020.94.

For at en person kan få et skattemæssigt fradrag hidrørende fra et skattemæssigt transparent selskab, er det en forudsætning, at det pågældende selskab kvalificeres som eksempelvis et interessentskab i såvel skatteretlig som civilretlig henseende. Kvalifikationen af samvirker efter dansk ret vanskeliggøres af det forhold, at der savnes en generel legal definition af, hvad der forstås ved et interessentskab, ligesom der savnes en legal definition af, om en person, der deltager med et indskud i en erhvervsvirksomhed, skal kvalificeres som långiver eller selskabsdeltager. En generelt gældende lovfæstet definition af begrebet »*interessentskab*« savnes i såvel civilretten som i skatteretten. Dette indebærer, at der eksempelvis kan opstå tvivl, når det skal afgøres, om en person i skatteretlig henseende kan anses for at være deltager i et interessentskab. Der findes derimod en generel lovfæstet definition af begrebet »*kommanditselskab*«, jf. LEV § 2, stk. 2. Denne definition gælder i såvel civilretten som i skatteretten.

Forholdet mellem civilretten og skatteretten

Bestemmelserne i SEL § 1 og fondsbeskatningslovens § 1 indeholder en udtømmende opregning af, hvilke typer af samvirker og fonde, der i henhold til dansk ret anses som selvstændige skattesubjekter. Ved vedtagelsen af selskabsskatteoven i 1960 lagde lovgiver den civilretlige kvalifikation til grund ved den skatteretlige kvalifikation af de samvirker, der anses som skattesubjekter i henhold til loven. Den civilretlige kvalifikation af et samvirke er fortsat afgørende for den skatteretlige kvalifikation af det pågældende samvirke. Det bemærkes tillige, at der ved den retlige kvalifikation af en deltager i et samvirke tillige er taget stilling til den retlige kvalifikation af selve samvirket. Dette indebærer eksempelvis, at såfremt en selskabsdeltager i civilretlig henseende kvalificeres som *komplementar* i et kommanditselskab, jf. den generelt gældende definition i LEV § 2, stk. 2, betyder dette for det første, at vedkommende tillige skal kvalificeres som komplementar i skatteretlig henseende, og for det andet, at det samvirke, som den pågældende er deltager i, *i såvel selskabsretlig som i skatteretlig henseende* utvivlsomt skal kvalificeres som et kommanditselskab.¹⁰

Fuldstændig sammenhæng mellem den civilretlige og den skatteretlige kvalifikation

10 Jf. hertil Søren Friis Hansen NTS 2004, s. 98-129, Søren Friis Hansen og Jens Valdemar Krenchel, UfR 2006B, s. 279-288 med henvisninger, og Dansk selskabsret 1, afsnit 1.1.3, med henvisninger. Se tilsvarende Troels Michael Lilja i Skovgaard Hansen & Lilja (red.), Erhvervsbeskatning (2. udg. 2019), kapitel 12, afsnit 5 (s. 345-363) med henvisninger.

5.1.5 Kildeartsbegrænsning vedrørende skattemæssigt underskud fra deltagelse i transparente selskaber erhvervet efter den 12. maj 2017

Udgangspunktet er som anført ovenfor, at en fysisk person, der er skattepligtig til Danmark, og som er selskabsdeltager i et efter dansk skatteret skattemæssigt transparent selskab, har ret til at fradrage vedkommendes forholdsmæssige andel af personselskabets skattemæssige underskud i sin personlige indkomst.¹¹

Hvad betyder kildeartsbegrænsning?

Ved lov nr. 682 af 8. juni 2017, er der, med virkning for selskabsdeltagelse, som er erhvervet (hhv. virksomhedsdrift som er påbegyndt), den 12. maj 2017 eller senere, indført regler om *kildeartsbegrænsning*. Med reglerne om kildeartsbegrænsning indføres en begrænsning i skattepligtiges adgang til at fradrage skattemæssigt underskud hidrørende fra deltagelse i skattemæssigt transparente selskaber i deltagerens personlige indkomst. Hvis reglen om kildeartsbegrænsning finder anvendelse, indebærer dette, at en person, der er skattepligtig til Danmark, og som er deltager i et selskab, der efter dansk ret anses for et skattemæssigt transparent selskab, ikke kan fradrage et skattemæssigt underskud hidrørende fra det pågældende transparente selskab i vedkommendes øvrige personlige indkomst.

Såfremt reglen om kildeartsbegrænsning finder anvendelse, kan den skattepligtige herefter alene fradrage et skattemæssigt underskud hidrørende fra et skattemæssigt transparent selskab i vedkommendes andel af et eventuelt skattepligtigt overskud fra det pågældende transparente selskab, jf. således personskatteovens (»PSL«) § 13, stk. 7, som affattet ved lov nr. 682 af 8. juni 2017. Skattemæssigt underskud omfattet af reglen om kildeartsbegrænsning kan således alene fremføres i positiv skattepligtig indkomst i senere indkomstår fra samme virksomhed, jf. PSL § 13, stk. 7, 2. pkt. Reglen om kildeartsbegrænsning finder tilsvarende anvendelse, hvor en skattepligtig person, der er deltager i skattemæssigt transparent selskab, anvender virksomhedsordningen, jf. den tilsvarende bestemmelse i virksomhedsskatteovens (»VSL«) § 13, stk. 5, som affattet ved lov nr. 682 af 8. juni 2017.

»Aktive deltagere« undtaget fra reglen om kildeartsbegrænsning

Reglerne om kildeartsbegrænsning nødvendiggør, at der sondres skarpt mellem på den ene side selskabsdeltagere, som deltager aktivt i virksomhedens drift, og på den anden side passive selskabsdeltagere. Reglerne om kildeartsbegrænsning i PSL § 13, stk. 7 (hhv. VSL § 13, stk. 5), finder således ikke anvendelse på selskabsdeltagere, som delta-

¹¹ Se herom nærmere Christian Skovgaard Hansen i Skovgaard Hansen & Lilja (red.), Erhvervsbeskatning (2. udgave 2019), kapitel 14, afsnit 5.

ger: »i virksomhedens drift i væsentligt omfang«, eller som »i mindst 36 måneder af sin ejertid« har deltaget i virksomhedens drift i væsentligt omfang, jf. PSL § 13, stk. 7, 3. pkt. (hhv. VSL § 13, stk. 5, 3. pkt.), som affattet ved lov nr. 682 af 8. juni 2017.¹²

Da forslaget til lov nr. 682 af 8. juni 2017 blev fremsat for Folketinget,¹³ var bestemmelsen om kildeartsbegrænsning formuleret således, at den kun ville finde anvendelse på skattepligtige deltagere i kommanditselskaber og partnerselskaber. Reglen om kildeartsbegrænsning blev imidlertid ændret under lovforslagets behandling i Folketinget i lyset af de afgivne høringssvar. Den vedtagne regel finder herefter anvendelse på skattepligtiges deltagelse i et; »efter danske skatteregler skattemæssigt transparent selskab m.v., hvis forhold er reguleret af selskabslovgivning, en selskabsaftale eller lign.«. Reglen om kildeartsbegrænsning finder således anvendelse på skattepligtige personers deltagelse i interessentskaber, kommanditselskaber, partnerselskaber, medarbejderinvesteringsselskaber, europæiske økonomiske firma grupper, samt partrederier.¹⁴

Hvilke selskaber er omfattet af reglen om kildeartsbegrænsning?

- 12 Det fremgår af bemærkningerne til PSL § 13, stk. 7, 3. pkt. (hhv. VSL § 13, stk. 5, 3. pkt.), jf. Skatteudvalgets betænkning til L 103 af 24. maj 2017, at det skal afgøres efter den praksis, der gælder ved anvendelse af anpartsreglerne, jf. PSL § 4, stk. 1, nr. 9, om en skattepligtig deltager i virksomhedens drift i væsentligt omfang. En vejledende regel er således, at der kræves en personlig arbejdsindsats på mindst 50 timer om måneden, for at der i denne henseende foreligger deltagelse i virksomheden i væsentligt omfang. Reglen om, at en væsentlig arbejdsindsats anses for deltagelse i væsentligt omfang, hvis denne har foreligget i 36 måneder af den tid, hvor den skattepligtige har været selskabsdeltager, er indsat for at muliggøre generationsskifte i en virksomhed, hvor den hidtidige ejer nedtrapper sin deltagelse i virksomhedens drift.
- 13 Lovforslag 2016/17 L 103, fremsat af skatteministeren den 14. december 2016.
- 14 Et partrederi er delvist reguleret i sølovens afsnit 2, 5. kapitel (SøL §§ 101-118). Et partrederi anses efter gældende dansk ret som et *sameje om et skib*, og udgør derfor i civilretlig henseende ikke et selvstændigt retssubjekt, jf. hertil nærmere nedenfor kapitel 6. Det hedder i bemærkningerne til personskattelovens § 13, stk. 7, som affattet ved ændringsforslag fremsat i Skatteudvalgets betænkning til lovforslag 2016/17 L 103 af 24. maj 2017: »Bestemmelsen vil derimod som udgangspunkt ikke omfatte situationer, hvor personer i fællesskab (sameje) uformelt ejer et eller flere aktiver, uden at der foreligger et driftsfællesskab, der rækker ud over det interne forhold mellem de personer, der er en del af fællesskabet. Det vil dog være en forudsætning, at der ikke er indgået en selskabsaftale, der regulerer selskabsdeltagernes indbyrdes forhold og forholdet til omverdenen – herunder medkontrahenter og myndigheder. Hensigten med forslaget om, at kun de transparente selskaber m.v., hvis forhold er reguleret af selskabslovgivning, en selskabsaftale eller lign., omfattes, er netop at friholde uformelle samejer for kildeartsbegrænsningen, eksempelvis et ufor-

Overgangsregler;
Skæringsdato den
12. maj 2017

Som udgangspunkt er reglerne om kildeartsbegrænsning uden betydning for en skattepligtigs deltagelse i et personselskab, såfremt vedkommendes ejerandel er erhvervet den 11. maj 2017 eller tidligere.¹⁵ I så fald kan selskabsdeltageren fortsat fradrage vedkommendes forholdsmæssige andel af personselskabets skattemæssige underskud i den personlige indkomst uden nogen begrænsninger. Reglerne om kildeartsbegrænsning finder anvendelse på en skattepligtigs deltagelse i et personselskab, såfremt andelen i personselskabet er erhvervet den 12. maj 2017 eller senere. Reglerne finder tillige anvendelse, hvor det skattemæssigt transparente selskab har påbegyndt sin virksomhed den 12. maj 2017 eller senere, jf. ændringslovens § 3, stk. 2. Endelig finder reglen i personskattelovens § 13, stk. 7 (hhv. virksomhedsskatteovens § 13, stk. 5) anvendelse, såfremt det skattemæssigt transparente selskab den 12. maj 2017 eller senere erhverver aktiver eller overtager en virksomhed, forudsat erhvervelsen eller overtagelsen ikke er nødvendig for virksomhedens fortsatte drift, jf. ændringslovens § 3, stk. 2, 4. pkt.

Væsentlige ændringer af den skattemæssige behandling af deltagere i personselskaber

Med reglerne om kildeartsbegrænsning og bestemmelsen i LL § 4 om fastlæggelse af selskabsdeltageres skatteretlige status som lønmodtager eller selvstændig erhvervsdrivende (jf. straks nedenfor afsnit 5.1.6) er der sket væsentlige ændringer af de danske regler for beskatning af deltagere i personselskaber, som må forventes at få stor

melt sameje af en ejendom mellem familiemedlemmer.« Det må på grundlag af den citerede passage fra bemærkningerne til personskattelovens § 13, stk. 7, antages, at en skattepligtig persons deltagelse som *partreder i et partrederi* vil være omfattet af reglerne om kildeartsbegrænsning, såfremt partrederens andel er erhvervet, eller rederivirksomheden er påbegyndt, den 12. maj 2017 eller senere.

- 15 I en række tilfælde vil en skattepligtig, der har erhvervet eller overtaget en andel i et skattemæssigt transparent selskab, blive anset for at have erhvervet ejerandelen på samme tidspunkt som den hidtidige selskabsdeltager, jf. herved nærmere § 3, stk. 2, 3. pkt., i lov nr. 682 af 8. juni 2017. Dette er således tilfældet, hvor en skattepligtig erhverver en yderligere andel i et skattemæssigt transparent selskab fra en af de øvrige deltagere, erhverver en andel fra en ægtefælle, erhverver en andel som arv eller legat fra et dødsbo, eller erhverver en andel af en virksomhed påbegyndt den 11. maj 2017 eller tidligere i forbindelse med udlevering af et dødsbo til længstlevende ægtefælle til hensiden i uskiftet bo. Den erhvervende selskabsdeltager succederer i disse tilfælde den hidtidige indehavers erhvervelsestid i henseende til PSL § 13, stk. 7. Såfremt den tidligere selskabsdeltager havde erhvervet andelen senest den 11. maj 2017, vil reglerne i PSL § 13, stk. 7 (hhv. VSL § 15, stk. 5) om kildeartsbegrænsning således ikke finde anvendelse ved beskatning af den nuværende selskabsdeltager.

betydning for anvendelsen af personsselskaber i praksis. Udgangspunktet er som hidtil, at personsselskaber er skattemæssigt transparente selskaber efter dansk ret. For de personer, der deltager aktivt i driften af en virksomhed inden for rammerne af et personsselskab, vil de i 2017 gennemførte lovændringer kun få begrænset betydning. For de mange passive deltagere, der hidtil har nydt godt af de skattemæssige fordele, som har været forbundet med at være deltager i et interessentskab eller kommanditselskab, vil de nye regler om kildeartsbegrænsning samt de nye krav for at opnå status som selvstændig erhvervsdrivende imidlertid betyde, at incitamentet til at indtræde som deltager i et personsselskab i alt væsentligt de facto er blevet afskaffet efter den 12. maj 2017.

5.1.6 Selskabsdeltagernes skatteretlige status som lønmodtager eller selvstændigt erhvervsdrivende

Hidtil har udgangspunktet været, at en person, som er skattepligtig til Danmark, og som er deltager i et skattemæssigt transparent selskab, har været anset for at drive selvstændig erhvervsaktivitet i skattemæssig henseende, uanset størrelsen af vedkommendes ejerandel. Dette betyder, at overskudsandele, som den skattepligtige selskabsdeltager modtager fra det transparente selskab, ikke beskattes som løn, jf. herved eksempelvis SKM2012.42SR.¹⁶

Det hidtidige udgangspunkt

Ved lov nr. 684 af 8. juni 2017, er der med virkning for indkomståret, som påbegyndtes den 1. januar 2018 eller senere, indsat en bestemmelse i ligningslovens § 4, der angår spørgsmålet om, hvorvidt en deltager i et personsselskab skal anses som selvstændig erhvervsdrivende eller lønmodtager i skatteretlig henseende.

LL § 4; konkret vurdering af den skatteretlige status for deltagere i et personsselskab

I henhold til LL § 4, er det forhold, at en person har status som deltager i et skattemæssigt transparent selskab, ikke (længere) i sig selv tilstrækkeligt til, at det kan statuere, at deltagerens indkomst fra det transparente selskab i skatteretlig henseende kan anses for indkomst ved selvstændig erhvervsaktivitet. Herefter skal der i hvert enkelt tilfælde foretages en konkret vurdering af, om en person, der er deltager i et skattemæssigt transparent selskab, i skatteretlig henseende skal

¹⁶ Jf. eksempelvis Liselotte Madsen, Beskatning ved deltagelse i personsselskaber (2011), s. 190f. Se tillige Skatterådets illustrative afgørelse SKM2015.729SR. Her fandt Skatterådet, at en ny kommanditist i et partnerselskab efter erhvervelsen af en aktie, der skulle tegnes til en beskeden anskaffelsessum, kunne anses for selvstændig erhvervsdrivende i skattemæssig henseende, uanset den pågældendes ejerandel i selskabet måtte være beskeden. Bestemmelsen i LL § 4 blev indført som reaktion på denne afgørelse.

anses for at drive selvstændig erhvervsvirksomhed, eller om vedkommende i stedet skal beskattes efter reglerne for lønmodtagere.¹⁷

Skatteretlig status
om lønmodtager

Såfremt vurderingen efter LL § 4 resulterer i, at vedkommende tillægges skatteretlig status som lønmodtager, beskattes den overskudsandel eller det udbytte, som den pågældende modtager fra personselskabet, efter de almindelige regler for beskatning af lønmodtagere, og deltageren kan ikke fradrage et eventuelt skattemæssigt underskud hidrørende fra selskabet i sin personlige indkomst. Vurderingen af, om en deltager i et personselskab skal tillægges skatteretlig status som lønmodtager, skal foretages efter de almindelige kriterier, som anvendes ved vurderingen af, om en fysisk person i skatteretlig henseende kan anses for at være lønmodtager eller selvstændig erhvervsdrivende.¹⁸

Konsekvensen af LL § 4, bliver formentlig, at en person, der deltager som kommanditist i et kommanditselskab (eller som kommanditaktionær i et partnerselskab), hvis ejerandel er begrænset, og som er underlagt en instruktionsbeføjelse fra ledende medarbejdere i selskabet, i skattemæssig henseende vil blive anset som lønmodtager.¹⁹ Det fremgår af bemærkningerne til ændringsloven, at vurdering af deltagerens skatteretlige status skal foretages i forhold til såvel kommanditister (hvv. kommanditaktionærer) som interessenter. Det fremgår i tilknytning hertil, at interessenternes personlige hæftelse for selskabets gæld (se nedenfor afsnit 5.11) indebærer, at interessenter i højere grad end kommanditister forventes at ville kunne opfylde kriterierne for at blive anset som selvstændige erhvervsdrivende i skattemæssig henseende.

17 Se herom nærmere Christian Skovgaard Hansen i Skovgaard Hansen & Lilja (red.), Erhvervsbeskatning (2. udgave 2019), kapitel 14, afsnit 3.3. Se tillige Inge Langhave Jeppesen, SR-SKAT 2019,72, samt SKM2018.579.SR og SKM2018.621.SR

18 Se hertil Inge Langhave Jeppesen i Lærebog om indkomstskat (18. udg. 2019), kapitel 8, afsnit 3.2, og Lars Kjærgård Terkildsen i Skovgaard Hansen & Lilja, Erhvervsbeskatning (2. udg. 2019), kapitel 2, afsnit 4, samt eksempelvis SKM2007.35ØLR, og SKM2015.372ØLR.

19 Det fremgår af bemærkningerne til ændringsloven (jf. de almindelige bemærkninger afsnit 2.2), at hvor en deltager i et skattemæssigt transparent selskab efter en konkret vurdering anses som lønmodtager i skattemæssig henseende, så vil den pågældendes løn fra det transparente selskab ikke med skattemæssig virkning kunne udbetales til et af den pågældende person kontrolleret selskab.

Skattepligtige personer, der driver selvstændig erhvervsvirksomhed, kan vælge anvende virksomhedsordningen.²⁰ Såfremt en deltager i et skattemæssigt transparent selskab efter en konkret vurdering i henhold til LL § 4, anses for at være lønmodtager i skattemæssig henseende, kan den pågældende herefter ikke anvende virksomhedsordningen.

Deltagernes anvendelse af virksomhedsordningen

5.2 Lov om visse erhvervsdrivende virksomheder

5.2.1 Loven og dens definition af interessentskaber og kommanditselskaber

Folketinget vedtog den 8. februar 1994 lov om erhvervsdrivende virksomheder (lov nr. 123 af 18. februar 1994), der erstattede firmaloven af 1889. I det følgende anvendes forkortelsen »LEV« som beskrivelse for denne lov, jf. senest lovebekendtgørelse nr. 659 af 1. juli 2019 med senere ændringer. Lov om visse erhvervsdrivende virksomheder indeholder i §§ 2-4 en række definitioner af, hvad der i henhold til loven forstås ved hhv. interessentskaber og kommanditselskaber (jf. LEV § 2), virksomheder med begrænset ansvar (jf. LEV § 3) samt andelselskaber (jf. LEV § 4). Loven indeholder tillige en regel om prokura (jf. LEV § 7). Loven indebærer et krav om, at visse personsselskaber skal registreres i Erhvervsstyrelsens register (LEV § 2, stk. 3, og nedenfor afsnit 5.2.2), men indeholder ikke en regulering af de materielle selskabsretlige regler, der gælder for interessentskaber og kommanditselskaber. For disse typer af selskaber finder de i dansk ret ulovfæstede regler anvendelse.

Definitionen af interessentskabet i LEV § 2, stk. 1, gælder alene for de virksomheder, der er omfattet af loven (»Ved et interessentskab forstås i denne lov ...«). Det følger af LEV § 6, stk. 4, 1. pkt., at interessentskaber, kommanditselskaber og andelselskaber i tilknytning til virksomhedens navn må benytte betegnelsen »*interessentskab*« (hhv. »*kommanditselskab*« og »*andelselskab*«) eller forkortelser heraf (typisk hhv. »I/S«, »K/S« og »AMBA«). Det centrale led i LEV § 6, stk. 4, er bestemmelsens 2. pkt., hvor det bestemmes, at ingen andre virksomheder må benytte disse betegnelser. Hermed kan alene virksom-

Definitionen af interessentskabet gælder kun inden for LEV's anvendelsesområde

20 Jf. lov om indkomstbeskatning af selvstændige erhvervsdrivende (virksomhedsskatteoven), § 1, stk. 1. Se om virksomhedsordningen Niels Jørgen Kristensen i Skovgaard Hansen & Lilja, Erhvervsbeskatning (2. udg. 2019), kapitel 8.

heder, der falder ind under en af de i loven indeholdte definitioner, fremstå som sådanne over for omverdenen.

Ved et interessentskab forstås i henhold til LEV, jf. § 2, stk. 1:

»... en virksomhed, hvor alle deltagerne hæfter personligt, uden begrænsning og solidarisk, for virksomhedens forpligtelser.«

Ved lov nr. 516 af 12. juni 2009 er definitionen af et kommanditselskab i lov om visse erhvervsdrivende virksomheder ændret, således at denne definition nu er generelt gældende i dansk ret (se nærmere om kommanditselskaber nedenfor kapitel 7). Ved et kommanditselskab forstås, jf. LEV § 2, stk. 2:

»... en virksomhed, hvor en eller flere deltagere, komplementarerne, hæfter personligt, uden begrænsning og hvis der er flere, solidarisk for virksomhedens forpligtelser, mens en eller flere deltagere, kommanditisterne, hæfter begrænset for virksomhedens forpligtelser. For kommanditselskaber, der er stiftet efter den 1. juni 1996, skal de fuldt ansvarlige deltagere have forvaltningsmæssige og økonomiske beføjelser«.

Interessentskaber, der falder uden for lovens definition

Der kan forekomme selskaber, som ikke er omfattet af definitionen af begrebet interessentskab i LEV § 2, stk. 1, men hvis retlige organisation er af en sådan karakter, at virksomheden selskabsretligt må kvalificeres som et interessentskab (nedenfor afsnit 5.5). Et sådant selskab er derfor underlagt de ulovfæstede selskabsretlige regler, der gælder for interessentskaber i dansk ret. Dette gælder, uanset virksomheden principielt er afskåret fra at betegne sig som et interessentskab i forhold til omverdenen, jf. LEV § 6, stk. 4.

Begrebet »virksomhed«

Anvendelsesområdet for lov om visse erhvervsdrivende virksomheder er nærmere afgrænset i LEV § 1. I henhold til LEV § 1, stk. 2, defineres »*virksomhed*« i lovens forstand på følgende måde:

»enkeltmandsvirksomheder, interessentskaber, kommanditselskaber, samt andre selskaber og foreninger med begrænset ansvar ...«

En enkeltmandsvirksomhed er ikke et selskab.²¹ Loven gælder for de centrale typer af personselskaber; interessentskaber og kommanditselskaber.

²¹ Jf. om afgrænsningen af begrebet »*selskab*«, Dansk Selskabsret 1, afsnit 1.2.1.

Omfattet af LEV er alene virksomheder af de ovenfor nævnte typer, når de er »erhvervsdrivende«. Der findes ikke en generel definition af begrebet erhvervsdrivende i dansk ret. Afgørende er i denne henseende, at selskabets sigte er at generere et økonomisk overskud, som, hvor intet andet er aftalt, fordeles blandt selskabsdeltagerne. Se nærmere om interessentskabets status som erhvervsdrivende i dansk ret Dansk selskabsret 3, afsnit 4.1.4.

»Erhvervsdrivende« virksomheder

Det fremgår af LEV § 1, stk. 1, at virksomheder, for at være omfattet af loven, skal have *til formål* at fremme selskabsdeltageres økonomiske interesser gennem erhvervsdrift. Denne formulering er medtaget i loven for at sikre, at *ideelle foreninger* falder uden for lovens anvendelsesområde.

Fremme af deltagernes økonomiske interesser

Se hertil UfR 2003.296/2H, hvor Højesteret fandt, at en forening var registreringspligtig som erhvervsdrivende forening i henhold til LEV § 8, jf. § 3, fordi foreningens formål var at varetage medlemmernes økonomiske interesser, og den pågældende aktivitet ikke var af underordnet betydning. En forening kan stiftes med et blandet formål, således at foreningen både har et ideelt formål og tillige har til formål at fremme deltagernes økonomiske interesser. Såfremt den erhvervs-mæssige aktivitet, der udøves inden for en forenings rammer, har til formål at fremme medlemmernes økonomiske interesser, og såfremt der ikke er tale om aktiviteter, der er af underordnet betydning i forhold til foreningens øvrige aktiviteter, skal foreningen i henhold til LEV betragtes som erhvervsdrivende. Da ingen medlemmer hæfter personligt for foreningens gæld, indebærer dette, at foreningen i så fald er en erhvervsdrivende forening med begrænset ansvar (FMBA), jf. LEV § 3, og at foreningen derfor skal registreres i Erhvervsstyrelsens register, jf. LEV § 8.

FDM-dommen;
UfR 2003.296/2H

5.2.2 Registreringspligt for personselskaber

5.2.2.1 De forskellige registreringspligter

Personselskaber er i alle tilfælde underlagt en pligt til registrering i CVR-registeret. Hertil kommer, at visse interessentskaber og kommanditselskaber tillige skal registreres i Erhvervsstyrelsens it-system i henhold til lov om visse erhvervsdrivende virksomheder. Herved offentliggøres visse oplysninger om selskabet og dets deltagere. Der må sondres mellem på den ene side en selskabsretlig registreringspligt og på den anden side registreringspligten i henhold til CVR, da retsvirkningen af de to typer af registrering er forskellig. En selskabsretlig registreringspligt, hvorefter selskabet skal registreres i Erhvervsstyrel-

Registreringspligter for personselskaber

sens it-system, følger for interessentskaber og kommanditselskaber af LEV § 2, stk. 3 (nedenfor afsnit 5.2.2.2) Lovgivningen indeholder følgende typer af registreringspligt for interessentskaber og kommanditselskaber:

1. Pligt for alle interessentskaber og kommanditselskaber til *grundregistrering* i CVR-registeret i henhold til CVRL § 11 a, med henblik på registrering af selskabets reelle ejere (jf. LEV § 15 g, som affattet ved lov nr. 554 af 7. maj 2019)
2. Pligt for alle interessentskaber og kommanditselskaber til registrering i CVR-registeret, såfremt selskabets virksomhed udløser indberetningspligt i medfør af en eller flere relevante skatte- og afgiftsretlige love (nedenfor afsnit 5.2.3)²²
3. Pligt for visse interessentskaber og kommanditselskaber til *registrering i Erhvervsstyrelsens it-system i henhold til LEV* (jf. LEV § 2, stk. 3). Ved denne selskabsretlige registrering bliver selskabet tillige automatisk grundregistreret i CVR (ovenfor nr. 1)
4. til at *opdatere de oplysninger* om selskabet og personer knyttet til selskabet som ejere eller ledelsesmedlemmer, der er registreret i CVR og Erhvervsstyrelsens it-system, når der sker ændringer.

Alle personselskaber skal grundregistreres i CVR

Indtil reglerne om registrering af selskabers reelle ejere trådte i kraft, kunne det forekomme, at et interessentskab eller kommanditselskab hjemmehørende i Danmark hverken var registreret i CVR eller i Erhvervsstyrelsens register. Eksempelvis kunne et interessentskab, hvis interessenter var to fysiske personer, og hvis virksomhed ikke udløste pligt til skatte- eller afgiftsregistrering, forblive uregistreret. Fra den 23. maj 2017 skal *alle interessentskaber og kommanditselskaber* stiftet efter dansk ret grundregistreres i CVR-registeret, jf. CVRL § 11 a, som affattet ved lov nr. 554 af 7. maj 2019.²³ Registreringspligten i CVRL

22 I bilag 1 og 2 til bekendtgørelse nr. 223 af 3. marts 2012 findes en oversigt over de skatte- og afgiftsretlige love, der indeholder regler om registreringspligt. Hvis en virksomhed, der allerede er grundregistreret i CVR, bliver omfattet af en ny registreringspligt, eksempelvis fordi man påbegynder momspligtig virksomhed, opfyldes denne registreringspligt i praksis ved, at virksomheden indsender en opgørelse over den pågældende skat eller afgift i henhold til den relevante lov.

23 Lov nr. 262 af 16. marts 2016 blev sat i kraft den 23. maj 2017. For selskaber stiftet før denne dato, skulle den første registrering af oplysninger om reelle ejere i henhold til LEV § 15 g, være foretaget senest den 1. december 2017, jf. § 39, stk. 2, i bekendtgørelse nr. 488 af 18. maj 2017. Bekendtgørelsens kapitel 15 (§ 31) indeholder regler om de oplysninger, der skal gives ved grundreg-