

Offentliggjort d. 7. juli 2009

## Fikserede renter – insolvens – TfS 40086 <sup>©</sup>

*Af advokat (L) Bodil Christiansen og  
advokat (H), cand. merc. (R) Tommy V. Christiansen*

[www.v.dk](http://www.v.dk)

*Ved en dom af 3/6 2009 tiltrådte Københavns Byret, at en eneanpartshaver var beskattet af fikseret rente for indkomstårene 2002 – 2005 vedrørende eneanpartshaverens tilgodehavende mod anpartsselskabet, uanset at selskabets egenkapital stedse havde været negativ. Der var henset til, at selskabet stedse havde været i stand til at fremskaffe likviditet til at honorere løbende eksterne forpligtelser, efterhånden som disse forfaldt, samt til, at mellemregningskontoen mellem selskab og anpartshaver var nedbragt med 2,3 mio. kr. i perioden 2001-2007.*

Med hjemmel i ligningslovens § 2, stk. 1 kan skattemyndighederne foretage skattemæssig korrektion af priser og vilkår ved dispositioner mellem visse, nærmere angivne nærtstående. Ikke blot forud for, men også efter vedtagelsen af ligningslovens § 2 i 1998, har dette spørgsmål givet anledning til mange tvister mellem skattemyndighederne og skatteyder. Og sagen afgjort ved dommen af 3/6 2009 fra Københavns Byret er næppe den sidste af sin art.

Kriterierne for rentefiksering er ikke nærmere behandlet, hverken i ordlyden af § 2 eller dennes forarbejder, ud over, hvad der følger af det overordnede kriterium ”...*hvad der kunne være opnået, hvis transaktionerne var afsluttet mellem uafhængige parter...*” samt henvisningen i motiverne til hidtidig praksis på området. I TS-cirkulære 1995-24 af 31/12 1995 om fiksering af rente m.v. i hovedaktionærforhold, der var det senest offentliggjorte cirkulære om rentefiksering forud for TfS 1998, 199 H, anførtes om forholdet, at der alene kunne foretages korrektion, når det efter en konkret bedømmelse måtte lægges til grund, at rentefriheden eller den lavere rente ikke var forretningsmæssigt begrundet.

**Offentliggjort d. 7. juli 2009**

Foreligger der åbenbar insolvens hos debitorselskabet, er der efter mangeårig praksis forud for ligningslovens § 2 ikke grundlag for at fikserer renter, jf. TfS 1993, 249 LSR og TfS 1994, 191 LR. Praksis efter ligningslovens § 2 synes ikke at give grundlag for at antage, at denne retsstilling skulle være ændret. Uden for disse tilfælde er det meget tvivlsomt, i hvilket omfang parterne kan undlade at foretage rentefiksering.

Dommen af 3/6 2009 fra Københavns Byret fundamenterer skattemyndighedernes strenge indgangsvinkel til spørgsmålet om rentefiksering. Med dommen levnes kun et ganske begrænset område, hvor rentefiksering vedrørende mellemregningskonti mellem selskab og personaktionær kan undlades.

Den pågældende sag drejede sig om rentefiksering vedrørende en eneanpartshavers tilgodehavende mod dennes selskab. Selskabets egenkapital havde siden 1990 stedse været negativ; for perioden 2001 – 2005 med henholdsvis 6,1 mio. kr., 6,4 mio. kr., 5,7 mio. kr. 6,2 mio. kr. og 8,8 mio. kr.

I perioden 2001 - 2005 havde eneanpartshaveren et tilgodehavende mod selskabet på henholdsvis 6,9 mio. kr., 7,4 mio. kr., 6,0 mio.kr, 6,0 mio. kr. og 6,1 mio. kr. Mellemregningen med selskabet var ifølge det oplyste et regreskrav mod selskabet som følge af eneanpartshaverens kaution for selskabets gæld.

I samme periode var selskabets gæld til kreditinstitutter gradvist blevet forøget fra 0,5 mio. kr. i 2001 til 11,9 mio. kr. i 2005. Gælden til kreditinstitutterne var blevet anvendt til køb af værdipapirer, som lå til sikkerhed for gælden. Endvidere havde eneanpartshaveren afgivet tilbagetrædelseserklæring overfor en navngiven bank vedrørende eneanpartshaverens tilgodehavende mod selskabet.

Selskabets regnskabsmæssige resultater før renter udgjorde for de 5 år henholdsvis 0,57 mio. kr., - 0,27 mio. kr., 0,81 mio. kr., 0,21 mio. kr. og - 3,2 mio. kr. I 2004 havde selskabet erhvervet en investeringsejendom af et søsterselskab. Ejendommen blev afhændet i 2005.

**Offentliggjort d. 7. juli 2009**

Selskabet havde i 2001 – 2005 forrentet gæld til banker mv., hvorimod gælden til eneanpartshaveren henstod uforrentet.

SKAT fikserede for indkomstårene 2002 – 2005 en rente af eneanpartshaverens tilgodehavende mod selskabet. Denne rentefiksering blev tiltrådt først af Landsskatteretten, og nu af Købehavns Byret.

Københavns Byret lagde til grund, at selskabet på trods af en betydelig negativ egenkapital siden 1991 havde drevet erhvervsmæssig virksomhed i alle årene, og stedse, ud over mellemregningerne med eneanpartshaveren, havde været i stand skaffe likviditet og været i stand til at honorere de løbende, eksterne forpligtelser, herunder blandt andet betalt bankrenter efterhånden som disse forfaldt. Endvidere konstaterede retten, at mellemregningssaldoen mellem selskabet og eneanpartshaveren i årene fra 2001 til og med 2007 var blevet nedbragt fra 7.787.028 kr. til 5.516.939 kr.

Under disse omstændigheder havde eneanpartshaveren efter rettens opfattelse ikke godtgjort, at en uafhængig tredjepart på grund af selskabets økonomiske forhold ville have givet afkald på forrentning på tilsvarende måde, som eneanpartshaveren i de aktuelle indkomstår havde givet afkald på forrentning af det løbende mellemværende med selskabet. Betingelserne for at foretage rentefiksering efter ligningslovens § 2 for indkomstårene 2002 til 2005 var derfor efter rettens opfattelse opfyldt.

Byrettens præmisser svarede i det væsentligste til Landsskatterettens præmisser for sagens afgørelse.

Ved Københavns Byrets dom er solvenskravet i relation til rentefiksering fortolket som et krav om evne til at opfylde løbende forpligtelser, dvs. det solvensbegreb, der tillige fremgår af konkursloven. Den omstændighed, at selskabets egenkapital var væsentligt negativ, var med andre ord ikke i sig selv tilstrækkeligt til at undlade forrentning af selskabets mellemregningskonto med eneanpartshaveren.

— o —