

Offentliggjort d. 8. april 2008

## **Ind- og udtræden af K/S – tilbagevirkende kraft - SKM2008.209.HR<sup>©</sup>**

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

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

*Højesteret stadfæstede ved en dom af 8/2 2008, at ejerkredsen i et kommanditselskab måtte anses at omfatte 11 kommanditister efter personskattelovens § 4, stk. 1, nr. 10.*

*Af præmisserne fremgår bl.a., at en kommanditist ikke kan udtræde af kommanditselskabet med tilbagevirkende kraft.*

Jeg har i TfS 2007, 457 om Beskatning ved køb af ”brugte anparter” samt i JUS 2008/5 omtalt spørgsmålet om den skatteretlige periodisering ved køb af virksomhed samt nogle heraf afledte konsekvenser for opgørelse af anskaffelsessum og afskrivningsgrundlag ved investorers køb af andele i investeringsejendomme samt avanceopgørelse ved senere salg af andele.

Som anført a.s., er udgangspunktet for den skatteretlige periodisering ved afståelse af erhvervsmæssig virksomhed, at de skattemæssige konsekvenser af virksomhedsoverdragelsesaftalen indtræder på det tidspunkt, hvor der indgås en bindende aftale om overdragelsen. Denne periodisering indebærer, at sælgeren avancebeskattes i aftaleåret, samt at driftsresultatet i tiden forud for aftaletidspunktet skal henføres til sælger, og i tiden efter aftaletidspunktet skal henføres til køber. Noget ganske andet er, at skattemyndighederne i praksis accepterer et skæringstidspunkt for virksomhedsoverdragelsen, der i sin helhed afviger fra aftaletidspunktet henholdsvis overtagelsestidspunktet, for så vidt denne forskydning ikke er begrundet i skattemæssige overvejelser. Der er i givet

Offentliggjort d. 8. april 2008

fald tale om en praktisk foranstaltning, der må betragtes som en begunstigende forvaltningsakt, jf. herved Tommy V. Christiansen, Rev. og Regn. 1987, SM 18.

I relation til de skattesager, der ses i praksis om erhvervelse af ”brugte” anparter i ejendomsprojekter, fører disse synspunkter efter min opfattelse frem til, at hvor en udbyder køber en ejendom og efterfølgende videresælger denne til investor, må udgangspunktet være, at udbyders salgssum for ejendommen svarer til investors anskaffelsessum. De udgifter, som udbyderen har afholdt forud for overdragelsen, er som udgangspunkt investorerne uvedkommende.

Dette periodiseringsprincip er imidlertid i flere sager om de skattemæssige forhold for ejendomsinvestorerne blevet kompromitteret, jf. således TfS 2007, 417 SR, hvor en del af investorernes købesum for en ejendom - der ifølge prospektet dækkede nogle omkostninger benævnt ”salgs- og prospekthonorar”, som var afholdt før investorernes erhvervelse - efter Skatterådets opfattelse ikke kunne medregnes i investorernes anskaffelsessum for ejendommen, men i stedet måtte anses som en ikke-fradragberettiget etableringsudgift.

En yderligere facet til problemstillingen blev tilføjet med SKM2008.16VL, hvor landsretten lagde til grund, at der forelå *nytegning* af anparter, og at der i den konkrete sag var sket erhvervelse med tilbagevirkende kraft, bl.a. med den virkning, at et honorar til udbyder ikke kunne indgå i investors købesum for ejendommen.

Med Højesterets dom af 8/2 2008 har Højesteret nu fået forelagt spørgsmålet om den skattemæssige periodisering ved investors ind- og udtræden af et kommanditselskab i relation til reglerne i personskattelovens § 4, stk. 1, nr. 10.

I den konkrete sag var problemstillingen, om et 10-mands-projekt i kommanditselskabsform så at sige havde fået en deltager for meget, dvs. en 11. person. Spørgsmålet var herunder, om en af deltagerne kunne udtræde af kommanditselskabet med tilbagevirkende kraft.

Offentliggjort d. 8. april 2008

Højesteret tiltrådte her i det hele Østre Landsrets præmisser for sagen.

Efter Østre Landsrets præmisser var tidspunktet for indgåelse af tegningsaftale afgørende for tidspunktet for en kommanditists indtræden i kommanditselskabet. Endvidere fandt landsretten, at en kommanditist *ikke* kunne udtræde af kommanditselskabet med tilbagevirkende kraft fra projektets start.

Landsrettens præmisser skal bl.a. ses i lyset af Skatteministeriets synspunkter under sagen, hvorefter aftaletidspunktet er afgørende for den skatteretlige periodisering, med mindre der er særlig lovhjemmel for andet, samt at der ikke er hjemmel til som kommanditist at indtræde eller udtræde af et kommanditselskab med tilbagevirkende kraft.

Højesterets dom, hvorefter landsrettens præmisser stadfæstes, må antages at få en væsentlig indflydelse på udfaldet af de verserende skattesager vedrørende kommanditisters anskaffelsessum samt afskrivningsgrundlag i tilfælde, hvor der ikke er tale om formidlingsalg, dvs. hvor kommanditisterne ikke køber direkte fra den oprindelige ejer, men hvor kommanditisterne køber andele fra en udbyder, der har ejet ejendommen i en kortere eller længere periode, jf. i det hele TfS 2007, 457.

— o —