

Offentliggjort d. 6. november 2021

Huller i den begrænsede hæftelse i kommanditselskaber og partnerselskaber. ©

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

www.v.dk

Selskabsretten og skatteretten følges ikke altid af. Undertiden vil denne forskel kunne afføde nogle ubehagelige overraskelser for selskabsdeltagerne. Det gælder særligt de såkaldt transparente selskaber, eksempelvis kommanditselskaber og partnerselskaber, der så at sige ikke "eksisterer" skatteretligt.

Selvstændig virksomhed, men med begrænset hæftelse

Er der tale om et transparent selskab, herunder f.eks. et kommanditselskab eller partnerselskab, der driver erhvervmæssig virksomhed, vil personer, der aktivt arbejder og deltager i selskabets drift, skattemæssigt blive anset som selvstændig erhvervsdrivende. Efter lovændringer og afgørelser på området de senere år gælder det for personer dog kun, hvis personen har en indflydelse og påtager sig en økonomisk risiko, der er karakteristisk for en selvstændig erhvervsdrivende, og som dermed ikke er kendetegnende for lønmodtagere.

Må persondeltageren i det transparente selskab skattemæssigt anses som erhvervsdrivende, kan persondeltageren gøre brug af de ofte fordelagtige skatteregler for erhvervsdrivende, herunder virksomhedsskatteordningen. Det gælder også for den del af overskuddet, som hidrører fra egen arbejdsindsats.

Samtidig vil en persondeltager, som er kommanditist eller partner, kun hæfte begrænset for selskabets gæld.

Offentliggjort d. 6. november 2021

Kollision mellem de civilretlige og skatteretlige regler

De skattemæssige konsekvenser af en begrænset hæftelse i forskellige selskabsretlige konstruktioner har været prøvet både ved Landsskatteretten og domstolene, og med et resultat, som kan virke overraskende. Det gælder tilfælde, hvor gæld falder bort som følge af non recourse-vilkår, en samlet gældsordning for kommanditister og sidst, men ikke mindst - blandt andet som følge af en dom fra Østre Landsret fra 8. oktober 2021 - nedsættelse af gæld i fremmed valuta. Landsrettens dom i denne sag, som vedrørte kommanditister, må antages også at gælde fuldt ud for partnerselskaber.

En dom om en generel ordning – der ikke blev accepteret som en akkord

I en sag afgjort af Højesteret den 22. februar 1999⁽¹⁾ var etableret en akkordlignende ordning med et stort antal kommanditister. Ordningen omfattede også den (mindre) del gælden, som kommanditisterne hæftede for.

Ordningen var baseret på en gennemsnitsbetragtning, da kreditor ifølge det oplyste ikke havde hverken tidsmæssig eller faktisk mulighed for at foretage en vurdering af hver enkelt kommanditists økonomiske situation.

Sagen for Højesteret drejede sig om én af kommanditisterne, der var blevet beskattet af den økonomiske fordel ved gældseftergivelsen, idet det var lagt til grund, at den pågældende kommanditist havde evne til at betale den andel af gælden, som han hæftede for.

Kommanditisten gjorde her gældende, at der var tale om en akkordordning indgået med kommanditselskabet, og at kursgevinsten som følge af gælds-nedsættelsen derfor var skattefri for kommanditisterne.

Det synspunkt blev afvist af Højesteret, der bl.a. bemærkede, at *”Da det er kommandit-selskaberne, der har indgået rekonstruktionsaftalen med deres kreditorer, ville en hen-førsel under.... [reglerne om akkord] indebære, at den gæld, der eftergives, betragtes*

¹⁾ TFS 1999, 261 H

Offentliggjort d. 6. november 2021

som kommanditselskabernes og ikke de enkelte kommanditisters og ville derved forudsætte, at et kommanditselskab anses som et selvstændigt skattesubjekt, hvilket [selskabs-skatteloven] ikke giver adgang til.”

En dom om gælds bortfald som følge af non-recourse

I en sag afgjort af Højesteret den 11. november 2019⁽²⁾ forelå spørgsmålet om, hvorvidt en kommanditist som medinvestor i et dansk kommanditselskab havde opnået en skattepligtig kursgevinst på et lån i britiske pund med et såkaldt non-recourse vilkår, dvs. uden hæftelse ud over den stillede sikkerhed i ejendommen.

Selskabet blev nødlidende og ejendommen solgt. Herved led långiver led et tab på fordringen som følge af non-recourse vilkåret

Efter Skattestyrelsens opfattelse havde kommanditisten opnået en kursgevinst på gælden.

Efter kommanditistens opfattelse kunne der ikke være tale om en kursgevinst på gæld i kursgevinstlovens forstand, da der på grund af non-recourse vilkåret ganske enkelt ikke eksisterede nogen civilretlig fordring, som kunne gøres gældende mod kommanditisten.

Skattestyrelsen anførte heroverfor, at kommanditisten havde opnået en gevinst, da han afstod sine anparter i kommanditselskabet. Ved afståelsen blev han således frigjort for hans ideelle andel af kommanditselskabets gæld for et beløb svarende til hans ideelle andel af kommanditselskabets ejendom, da gælden oversteg ejendommens værdi.

Højesteret tiltrådte Skattestyrelsens synspunkt, således at kommanditisten blev beskattet af hans andel af den gæld, som bortfaldt som følge af non-recourse vilkåret. Beskatningen indtrådte efter den bestemmelse i skattelovgivningen, som fastslår beskatning på kursgevinster på gæld i fremmed valuta.

²⁾ UfR 2020.202 H

Offentliggjort d. 6. november 2021

Bortfald af gæld som følge af kommanditistens begrænsede hæftelse

Den seneste afgørelse på området er en dom afsagt af Østre Landsret den 8. oktober 2021.⁽³⁾

Denne sag drejede sig om et kommanditselskab, som havde købt en ejendom finansieret med et lån i fremmed valuta.

Efter kommanditselskabet blev nødlidende, blev ejendommen afstået med tab.

Kommanditisterne havde indfriet deres fulde hæftelse overfor kommanditselskabet, og långiver frafaldt derfor den resterende del af tilgodehavendet mod kommanditselskabet, da kommanditisternes hæftelse var udtømt.

Sagen vedrører således spørgsmålet om, hvorvidt kommanditisterne skulle beskattes af en gevinst som følge af, at kreditor eftergav kommanditselskabet et lån i fremmed valuta i et tilfælde, hvor kommanditisterne havde indbetalt deres fulde resthæftelse til kommanditselskabet, og der således ikke kunne gøres yderligere krav gældende mod dem som følge af den generelle hæftelsesbegrænsning for kommanditister.

Efter Skattestyrelsens opfattelse skulle de enkelte kommanditister beskattes af gældseftergivelsen, da kommanditselskabet var transparent, og kommanditisterne følgelig blandt andet havde fratrukket renteudgifterne på lånet.

³⁾ Sag BS-22622/2020-OLR, Se endvidere Landsskatterettens afgørelse af 28. januar 2020, ref. i SKM2020.64.LSR. Landsskatteretten nåede her frem til, at der uanset fordringen var omfattet af kursgevinstlovens § 23 ikke skulle ske beskatning, da Juridisk Vejledning i det relevante år tilkendegav, at der ikke skulle ske beskatning, og Landsskatteretten fandt, at denne tilkendegivelse ikke var åbenbart forkert. Se nærmere professor Anders Nørgaard, SR SKAT 2020.208, Gevinst på gæld og den retskildemæssige værdi af den juridiske vejledning – nogle kritiske bemærkninger til SKM2020.64.LSR

Modsat Landsskatteretten fandt Østre Landsret, at Juridisk Vejledning var i åbenbar strid med lovens ordlyd, hvorfor udsagnet i Juridisk Vejledning ikke kunne føre til et andet resultat.

Offentliggjort d. 6. november 2021

Flertallet på to dommere i Østre Landsret var enig i denne beskatning, og anførte som begrundelse bl.a. følgende (uddrag):

”Af kursgevinstlovens § 21 fremgår bl.a., at gevinst ved eftergivelse af gæld medregnes i det omfang, gælden nedskrives til et lavere beløb end fordringens værdi for kreditor på tidspunktet for gældseftergivelsen.

Efter kursgevinstlovens § 23 medregnes gevinst og tab på gæld i fremmed valuta i det omfang, gevinsten eller tabet ikke er omfattet af(reglerne om akkord i § 24)

(§ 23 er) en særbestemmelse vedrørende gæld i fremmed valuta, og det er efter bestemmelsens ordlyd antaget..... at bestemmelsen inden for sit område har forrang fremfor kursgevinstlovens § 21.

Det er ikke i kursgevinstlovens § 23 som i § 21 en udtrykkelig betingelse, at gælden er nedskrevet til et lavere beløb end fordringens værdi for kreditor på tidspunktet for gældseftergivelsen.

:

Et kommanditselskab er ikke et selvstændigt skattesubjekt, og som følge af det skatteretlige transparensprincip påhviler beskatningen af selskabets gevinst de enkelte selskabsdeltagere. Der er ikke holdepunkter i lovens ordlyd eller forarbejder for at antage, at dette ikke gælder i et tilfælde som det foreliggende, hvor kommanditisterne har betalt deres resthæftelse og som følge af hæftelsesbegrænsningen ikke kan pålægges at betale yderligere.

Selv om (kommanditisten) således med rette gør gældende, at gældseftergivelsen var uden værdi for dem personligt, findes det betænkeligt efter ordlyden af kursgevinstloven og uden støtte i lovens forarbejder at forstå bestemmelsen således, at der ikke skal ske beskatning i et tilfælde som det foreliggende, hvor resthæftelsen er betalt. En sådan fravigelse af transparensprincippet, som er et grundlæggende princip for beskatning af kommanditselskaber, findes at burde ske ved lovgivning.”

Offentliggjort d. 6. november 2021

Mindretallet, én dommer, var af den opfattelse, at der ikke skulle ske beskatning af kommanditisten, og anførte bl.a., at:

”Som kommanditister hæfter de sagsøgte ikke for mere end deres indskud og eftergivelse af gæld over for kommanditselskabet har ingen økonomisk værdi for den kommanditist, der har indbetalt hele resthæftelsen. Den kursgevinst, som kommanditselskabet opnår ved, at långiveren har undladt at gøre noget krav gældende over for komplementaren, har således ingen økonomisk betydning for de enkelte kommanditister, som har indbetalt resthæftelsen. Der foreligger med andre ord i den givne situation ikke nogen gevinst ved gældseftergivelse for den enkelte kommanditist, som kan komme til beskatning.....”

Mindretallets synspunkt har meget for sig: Der eksisterer ikke en fordring, der kan gøres gældende mod kommanditisterne, og bortfald af denne gæld udløser derfor ikke nogen kursgevinst hos debitor, der kan beskattes.

Er der tale om køb af større aktiver finansieret med lån i fremmed valuta, er kommanditisternes eller partnernes sikkerhed skrøbelig: Ganske vist er hæftelsesbegrænsningen til hinder for, at kreditor kan gøre kravet gældende mod kommanditisterne eller partnerne, hvorfor gælden bortfalder. Men det ved gældens bortfald udløste skattekrav kan være uoverskueligt.

Ifølge det oplyste overvejes det at indbringe sagen for Højesteret.

Gæld i danske kroner

Som det fremgår af ovenstående, udløses den voldsomme beskatning som følge af, at der er tale om gæld i fremmed valuta.

Det må antages, at hvor der er tale om gæld i danske kroner, gælder princippet om, at der ikke sker beskatning, hvis fordringen nedskrives til værdien for kreditor, dvs. nedskrivning til 0 kr.

Offentliggjort d. 6. november 2021

Her må det følgelig antages, at der ikke udløses nogen beskatning af kommanditisterne eller partnerne, hvis gælden bortfalder som følge af, at kreditor ikke kan gøre kravet gældende mod kommanditisterne som følge af den begrænsede hæftelse.

— o —