

Udskriftsdato: 19. december 2025

KEN nr 9787 af 25/10/2011 (Gældende)

Landsskatteretskendelse vedr. opgørelse af fradragskonto ved deltagelse i forskellige kommanditselskaber

Ministerium: Skatteministeriet

Journalnummer: Skattemin.
Landsskatteretten, j. nr. 10-01600

Landsskatteretskendelse vedr. opgørelse af fradragskonto ved deltagelse i forskellige kommanditselskaber

Resumé

Sagen vedrørte spørgsmål om, hvornår selvskyldnerkaution påtaget i forbindelse med investering i tre kommanditselskaber skulle anses for endeligt at påhvile klageren og medtages ved opgørelsen af fradragskontiene, herunder betydningen af at klageren havde krav på regres. Endvidere drejede sagen sig om opgørelsen af hæftelsesbeløbet, samt hvorvidt ikke-fradragsberettigede udbyderudgifter skulle fragå på fradragskontiene.

Sagen drejer sig om opgørelse af fradragskontoen ved deltagelse i forskellige kommanditselskaber.

Landsskatterettens afgørelse

G1 K/S

SKAT har ikke godkendt, at fradragskontoen i 2006 kan tillægges 2.091.314 kr. vedrørende gæld til banken G2. Klagerens andel heraf udgør 10 pct.

Landsskatteretten stadfæster SKATs afgørelse.

SKAT har ikke godkendt, at fradragskontoen i 2007 kan tillægges 182.565 kr. vedrørende kautionsforpligtelse overfor banken G2. Klagerens andel heraf udgør 10 pct.

Landsskatteretten stadfæster SKATs afgørelse.

SKAT har truffet afgørelse om, at ikke fradragsberettigede udgifter på i alt 2.506.789 kr. skal fratrækkes fradragskontoen. Klagerens andel heraf udgør 10 pct.

Landsskatteretten stadfæster SKATs afgørelse.

G3 K/S

SKAT har ikke godkendt, at fradragskontoen i 2006 kan tillægges gæld til banken G2 på 7.999.590 kr. Klagerens andel heraf udgør 10 pct.

Landsskatteretten stadfæster SKATs afgørelse.

SKAT har ikke godkendt, at fradragskontoen i 2006 kan tillægges 1.599.918 kr. vedrørende kautionsforpligtelse overfor banken G2. Klagerens andel heraf udgør 10 pct.

Landsskatteretten stadfæster SKATs afgørelse.

SKAT har ikke godkendt, at fradragskontoen i 2006 kan tillægges 1.075.271 kr. vedrørende kautionsforpligtelse overfor banken G2. Klagerens andel heraf udgør 10 pct.

Landsskatteretten stadfæster SKATs afgørelse.

SKAT har ikke godkendt reguleringer på fradragskontoen i 2007 på hhv. 436.218 kr. og -948.372 kr. Vedrørende kautionsforpligtelse overfor banken G2. Klagerens andel heraf udgør 10 pct.

Landsskatteretten stadfæster SKATs afgørelse.

SKAT har truffet afgørelse om, at ikke fradragsberettigede udgifter i 2006 og 2007 på hhv. 1.663.192 kr. og 901.790 kr., i alt 2.564.982 kr. skal fratrækkes fradragskontoen. Klagerens andel heraf udgør 10 pct.

Landsskatteretten stadfæster SKATs afgørelse.

G4 K/S

SKAT har truffet afgørelse om, at gæld til banken G4 på 64.000.000 kr. ikke kan medtages på fradragskontoen i 2006. Klagerens andel heraf udgør 10 pct.

Landsskatteretten stadfæster SKATs afgørelse.

SKAT har truffet afgørelse om, at fradragskontoen i 2006 ikke kan tillægges 12.800.000 kr. vedrørende kautionsforpligtelse overfor banken G5. Klagerens andel heraf udgør 10 pct.

Landsskatteretten stadfæster SKATs afgørelse.

SKAT har truffet afgørelse om, at fradragskontoen i 2007 ikke kan tillægges 3.859.808 kr. vedrørende kautionsforpligtelse overfor banken G5. Klagerens andel heraf udgør 10 pct.

Landsskatteretten stadfæster SKATs afgørelse.

SKAT har truffet afgørelse om, at ikke fradragsberettigede udgifter på i alt 14.028.100 kr. i 2006 skal fragå på fradragskontoen. Klagerens andel heraf udgør 10 pct.

Landsskatteretten stadfæster SKATs afgørelse.

Generelle oplysninger

Klageren ejede i 2006 og 2007 kommanditandele i en række kommanditselskaber, herunder bl.a. G1 K/S, G3 K/S og G4 K/S. Kommanditisterne i de 3 kommanditselskaber ejer tillige anparterne i komplementselskaberne. Ved deltagelsen i de omhandlede kommanditselskaber har klageren erhvervet fast ejendom. Kommanditselskabernes erhvervelse af fast ejendom er finansieret ved optagelse af 2 lån, nemlig dels et 1. prioritetslån, som er optaget hos et realkreditinstitut, dels et 2. prioritetslån, som for G1 K/S og G3 K/S er optaget hos banken G2 og for G4 K/S er optaget hos banken G5.

G1 K/S blev udbudt af virksomheden G6 A/S i 2006 til en kreds af maksimalt 10 personer, og ultimo 2006 tegnede klageren 5 andele. Det fremgår af vedtægternes § 3, at stamkapitalen udgør 5.000.000 kr., som er fordelt på 50 andele á 100.000 kr. Kommanditselskabet købte i 2006 en grund beliggende på adressen Y1 i Finland. Kommanditselskabet opførte en bygning på grunden, som blev taget i brug i 2007. Købet af ejendommen var bestemt i udbudsmaterialet.

G3 K/S blev i 2006 udbudt af G6 A/S i 2006 til en kreds af maksimalt 10 personer, og samme år tegnede klageren 5 andele. Det fremgår af vedtægternes § 3, at stamkapitalen udgør 5.000.000 kr., som er fordelt på 50 andele á 100.000 kr. I 2006 erhvervede kommanditselskabet 2 ejendomme beliggende i Y2 og Y3. I 2006 påbegyndte selskabet opførelsen af en tredje ejendom, der blev taget i brug i 2007. Købene og opførelsen af ejendommen var fastsat i udbudsmaterialet.

G4 K/S blev ligeledes udbudt af G6 A/S i 2006 til en kreds af maksimalt 10 personer, og klageren tegnede den 29. december 2006 10 andele. Det fremgår af vedtægternes § 3, at stamkapitalen udgør 30.000.000 kr., som er fordelt på 300 andele á 100.000 kr. Den 27. december 2006 havde selskabet under stiftelse erhvervet ejendommen Y4. Købet var bestemt i udbudsmaterialet.

Vedtægterne for de 3 kommanditselskaber er stort set identiske. Følgende fremgår f.eks. af § 4, 1. pkt. i vedtægterne for G1 K/S:

»Kommanditselskabets anlægsfinansiering tilvejebringes ved de af kommanditisterne foretagne kontante indbetalinger og i øvrigt ved optagelse af lån i EUR, hvilket komplementarselskabet er bemyndiget til at give sikkerhed alene i kommanditselskabets aktiver, herunder den endnu ikke kontant indbetalte del af hver kommanditandel, dog bortset fra 1. prioriteten, 2. prioriteten og kassekrediten, hvor der tillige er solidarisk, personlig og direkte hæftelse, jf. § 6.«

I § 6 er det om hæftelsen bestemt:

»Den eneste fuldt ansvarlige deltager i selskabet er G1a ApS, der som komplementar hæfter ubegrænset for alle kommanditselskabets forpligtelser. Komplementarselskabet ejes af kommanditisterne i samme

forhold som kommanditselskabet. Dette betyder, at der til hver kommanditandel er knyttet en tilsvarende forholdsmæssig andel af anparterne i komplementarselskabet.

Hver kommanditist hæfter indirekte og solidarisk med de øvrige kommanditister, da hæftelsen for den enkelte kommanditist er begrænset til den enhver tid værende samlede nominelle størrelse af den/de af kommanditisten tegnede kommanditandele med fradrag af kontante indbetalinger og med tillæg af tilbagebetalte kapitalandele. Hæftelsen kan dog aldrig overstige kommanditandelens nominelle størrelse. Kommanditisterne hæfter tillige med den til enhver tid værende i kommanditselskabet eventuelt opsparede overskudandel.

Hver kommanditist hæfter alene indirekte overfor kommanditselskabets kreditorer, men direkte over for kommanditselskabets långivere. Kommanditisterne påtager sig endvidere en kaution overfor kommanditselskabets 2. prioritetslångiver. Kautionen overfor 2. prioritetslångiver inkl. kassekredit er beløbsmæssigt begrænset til maksimum 120 pct. af kommanditistens forholdsmæssige andel af den til enhver tid værende restgæld på 2. prioriteten inkl. kassekredit. Der kan af bestyrelsen gives transport til tredjemand, herunder långivere i den ikke kontant indbetalte del af resthæftelsen. Kommanditisterne har ikke regres overfor komplementaren for den stillede kaution.«

I købsaftalerne mellem klageren og G6 A/S vedrørende køb af andele i hhv. G1 K/S, G3 K/S og G4 K/S er der bl.a. bestemt følgende:

»Jeg påtager mig den hæftelse, der er beskrevet i vedtægternes § 6. Hæftelsen er beløbsmæssigt begrænset til summen af de mig erhvervede andele i kommanditselskabet (som anført ovenfor) med fradrag af de indbetalinger på resthæftelsen, som er foretaget af sælger og tidligere ejere, i alt kr. 1.000. Jeg er bekendt med, at denne hæftelse er personlig og solidarisk med den andre kommanditister. Hæftelsen er direkte overfor kommanditselskabets långivere, men indirekte over for kommanditselskabets øvrige kreditorer. Kommanditselskabets långivere sikrer sig ofte adgangen til resthæftelsen gennem en direkte kaution. Dette medfører, at skulle der opstå en situation, hvor långivere stiller krav om betaling af resthæftelse, kan jeg ikke fremsætte indsigelser om, at mit køb af andelene er ugyldigt eller helt eller delvist uforbindende som følge af fejl eller mangler i tegningsprospektet eller de oplysninger, som jeg i øvrigt har modtaget i forbindelse med aftalens indgåelse.«

Opgørelse af fradragskontoen – kommanditisternes hæftelse for selskabernes gæld

Sagens oplysninger

Klageren har sammen med selvangivelserne for 2006 og 2007 vedlagt separate regnskaber for G1 K/S, G3 K/S og G4 K/S, ligesom klageren har vedlagt separate skattemæssige specifikationer. De skattemæssige specifikationer indeholder ikke en opgørelse af den skattemæssige fradragskonto i hvert enkelt kommanditselskab.

Under sagens behandling i SKAT fremlagde klagerens repræsentant en samlet opgørelse af fradragskontiene i de 3 nævnte kommanditselskaber. Opgørelserne viste bl.a. følgende, idet det dog ikke var angivet, hvorvidt klageren anvendte realisations- eller lagerprincippet. Klagerens andel af saldiene udgør 10 pct.

		2006	2007
G1 K/S	50 andele		
Realisationsprincippet	Primo	5.000.000 kr.	17.229.704 kr.
	Hæftelse banken G2, konto X1 + X2	10.456.572 kr.	912.824 kr.
	Hæftelse banken G2 + 20 pct.	2.091.314 kr.	182.565 kr.

	(...)		
	Finansieringsudgifter	-132.576 kr.	-1.810.850 kr.
	Fradragskonto ultimo	17.229.704 kr.	16.727.440 kr.
Lagerprincippet	Primo	5.000.000 kr.	17.229.704 kr.
	Hæftelse banken G2, konto X1 + X2	10.456.572 kr.	912.824 kr.
	Hæftelse banken G2 + 20 pct.	2.091.314 kr.	182.565 kr.
	(...)		
	Finansieringsudgifter	-132.576 kr.	-1.812.556 kr.
	Fradragskonto ultimo	17.229.704 kr.	16.725.973 kr.
G3 K/S	50 andele		
Realisationsprin- cippet	Primo	5.000.000 kr.	21.612.181 kr.
	Hæftelse banken G2, konto nr. X4	7.999.590 kr.	2.181.090 kr.
	Hæftelse banken G2 + 20 pct.	1.599.918 kr.	436.218 kr.
	Hæftelse banken G2, konto nr. X3	5.376.356 kr.	-4.741.862 kr.
	Hæftelse banken G2 + 20 pct.	1.075.271 kr.	-948.372 kr.
	(...)		
	Finansieringsudgifter	746.091 kr.	-2.160.249 kr.
	Fradragskonto ultimo	21.612.181 kr.	17.842.571 kr.
Lagerprincippet	Primo	5.000.000 kr.	21.612.181 kr.
	Hæftelse banken G2, konto nr. X4	7.999.590 kr.	2.181.090 kr.
	Hæftelse banken G2 + 20 pct.	1.599.918 kr.	436.218 kr.
	Hæftelse banken G2, konto nr. X3	5.376.356 kr.	-4.741.862 kr.
	Hæftelse banken G2 + 20 pct.	1.075.271 kr.	-948.372 kr.
	(...)		
	Finansieringsudgifter	-1.542.184 kr.	-2.194.311 kr.

	Fradragskonto ultimo	20.816.088 kr.	18.632.539 kr.
G4 K/S	300 andele		
	Primo	30.000.000 kr.	87.383.410 kr.
	Hæftelse banken G5	64.000.000 kr.	
	Hæftelse banken G5 + 20 pct.	12.800.000 kr.	
	Hæftelse banken G5		19.299.041 kr.
	Hæftelse banken G5 + 20 pct.		3.859.808 kr.
	Låneomkostninger	-4.727.500 kr.	
	(...)		
	Finansieringsudgifter	0,00 kr.	19.530.930 kr.
	Fradragskonto ultimo	87.383.410 kr.	95.603.823 kr.

G1 K/S fik ved en låneaftale, der er underskrevet af kommanditselskabet den 16. november 2006, bevilget en kassekredit i banken G2, konto nr. X1, med et kreditmaksimum på 1.415.000 EUR. I lånedokumentet er der i et afsnit benævnt »særlige bestemmelser« indsat et vilkår om, at: »kommanditisternes kautionsforpligtelse er maksimeret til 120 pct. af deres ejerandel«, og at klageren med en ejerandel på 10 pct. hæfter pro rata for 120 pct. af 10 pct. af 1.415.000 EUR svarende til 169.800 EUR. Det er bestemt, at kommanditisterne hæfter som selvskyldnerkautionister. Klageren har underskrevet kautionserklæringen den 16. november 2006.

G1 K/S underskrev endvidere den 16. november 2011 en kassekreditaftale med banken G2. Kreditten havde en kreditramme på 250.000 EUR, der blev stillet til rådighed på konto nr. X2. Det er bestemt, at kommanditisterne hæfter pro rata som selvskyldnerkautionister, og at klageren med en ejerandel på 10 pct. hæfter pro rata for 120 pct. af 10 pct. af 250.000 EUR svarende til 30.000 EUR. Klageren har samme dag underskrevet kontrakten som selvskyldnerkautionist.

Der er mellem SKAT og klagerens repræsentant enighed om, at G1 K/S pr. 31. december 2006 og 2007 havde en samlet gæld til banken G2 på hhv. 10.456.572 kr. og 11.369.396 kr., hvilket betyder, at gælden fra 2006 – 2007 er steget med 912.824 kr.

G3 K/S fik ved en låneaftale, der er underskrevet af kommanditselskabet den 16. oktober 2006, bevilget en kassekredit i banken G2 med en kreditramme på 2.000.000 SEK på konto nr. X3. Lånedokumentet er underskrevet af kommanditisterne som selvskyldnerkautionister i oktober og november 2006.

G3 K/S fik ved en låneaftale, der er underskrevet af kommanditselskabet den 26. april 2007 og af kommanditisterne som selvskyldnerkautionister i april og maj 2007, tilsagn om en kassekredit med en kreditramme på 14.400.000 SEK på konto nr. X4.

I de to omtalte lånedokumenter er der indeholdt ligelydende bestemmelse om, at kommanditisterne hæfter som selvskyldnerkautionister for lånene for et beløb på 120 pct. af deres ejerandel i kommanditselskabet.

Der er mellem SKAT og klagerens repræsentant enighed om, at G3 K/S pr. 31. december 2006 og 2007 havde en gæld på konto nr. X3 til banken G2 på hhv. 5.376.356 kr. og 634.494 kr., og at gælden er nedbragt fra 2006 – 2007 med 4.741.862 kr.

Der er mellem SKAT og klagerens repræsentant enighed om, at G3 K/S pr. 31. december 2006 og 2007 på konto nr. X4 havde en gæld til banken G2 på hhv. 7.999.590 kr. og 10.180.680 kr., og at gælden fra 2006 – 2007 er steget med 2.181.090 kr.

G4 K/S fik på et ikke nærmere oplyst tidspunkt i 2006 bevilget en kassekredit i banken G5 med en kreditramme på 93.000.000 kr. I feltet for »supplerende oplysninger« er der indeholdt følgende vilkår, som klageren har underskrevet den 5. februar 2007:

»Pro rata selvskyldnerkaution, som er gældende for 120 pct. af WJ's andel i projektet. Ejerandelen udgør p.t. 10 pct. og pro rata selvskyldnerkautionen således 12 pct. af den til enhver tid værende skyld til banken G5.

Engagementet består p.t. af;

Lån nr. 7604 1134586, hovedstol	67.000.000 kr.
Kredit nr. 7604 1134594, maksimum	26.000.000 kr.

Pro rata kautionshæftelsen nedskrives i takt med afviklingen af lån nr. (...), hhv. kredit nr. (...).«

Der er mellem SKAT og klagerens repræsentant enighed om, at G4 K/S pr. 31. december 2006 og 2007 havde en gæld til banken G5 på hhv. 64.000.000 kr. og 83.299.041 kr., og at gælden er steget fra 2006 – 2007 med på 19.299.041 kr.

SKATs afgørelse

Ved opgørelse af fradragskontoen kan denne enkelte kommanditist fratrække sin andel af kommanditselskabets aktuelle gæld på statustidspunktet.

SKAT har godkendt, at G1 K/S's aktuelle gæld til banken G2 pr. 31. december 2006 og 2007 kan medtages kommanditisternes fradragskonto, men SKAT har ikke godkendt, at fradragskontoen i 2006 og 2007 kan tillægges yderligere 20 pct. af hhv. 10.456.572 kr. og 912.824 kr. svarende til hhv. 2.091.314 kr. og 182.565 kr.

SKAT har godkendt, at G3 K/S's aktuelle gæld til banken G2 ifølge konto nr. X3 kan medtages på kommanditisternes fradragskonto svarende til kommanditistens ejerandel i kommanditselskabet, men SKAT har ikke godkendt, at fradragskontoen i 2006 og 2007 kan tillægges henholdsvis fradrages yderligere 20 pct. af den aktuelle gæld. De ikke godkendte beløb udgør hhv. 1.075.271 kr. og -948.372 kr.

SKAT har godkendt, at G3 K/S's aktuelle gæld til banken G2 ifølge konto nr. X4 kan medtages på kommanditisternes fradragskonto, dog først fra og med 2007. Fradragskontoen er derfor i 2006 ikke godkendt tillagt 7.999.590 kr., men 10.180.680 kr. i 2007. SKAT har ikke godkendt, at der ved opgørelse af fradragskontoen kan tages hensyn til påståede yderligere hæftelser på 20 pct. De ikke godkendte påståede yderligere hæftelser udgør i 2006 og 2007 hhv. 1.599.918 kr. og 436.218 kr.

SKAT har ikke godkendt, at der på kommanditisternes fradragskonto i G4 K/S i 2006 kan medtages kommanditselskabets aktuelle gæld til banken G5. Det skyldes, at kautionsdokumenterne først er underskrevet i 2007. Den aktuelle gæld pr. 31. december 2007 er godkendt medtaget ved opgørelsen af fradragskontoen med 83.299.041 kr. Påståede yderligere hæftelser på 20 pct. er ikke godkendt medtaget.

Det er kommanditselskaberne, der hæfter overfor de långivende banker. Ifølge de stort set enslydende kontrakter er kautionisternes kautionsforpligtelser beløbsmæssigt maksimeret til 120 pct. af deres ejerandel. Der er således en overdækning på 20 pct. Det fremgår ikke af kommanditselskabets vedtægter, at

kommanditisterne ikke har indbyrdes regres. Det fremgår heller ikke af kautionsaftalen, at kommanditisterne ikke har indbyrdes regres. Overdækningen på 20 pct. kan derfor ikke medtages som aktuel gæld på fradragskontoen. Det har den konsekvens, at det efterfølgende angivne beløb på 2.091.314 kr. og 182.565 kr. ikke kan tillægges fradragskontoen i G1 K/S hhv. pr. 31. december 2006 og 2007.

Vedrørende G3 K/S's gæld til banken G2 på konto nr. X4 og G4 K/S's gæld til banken G5 bemærkes, at investorerne først er medhæftende som selvskyldner for kommanditselskabets gæld fra 2007, idet kautionserklæringerne først er underskrevet i dette år. Kommanditisterne hæfter først som medhæftende selvskyldnere på det tidspunkt, hvor de har underskrevet kautionsdokumenterne.

Klagerens påstand og argumenter

Klagerens repræsentant har nedlagt påstand om, at fradragskontiene i G1 K/S, G3 K/S og G4 K/S opgøres som selvangivet, idet der ved opgørelse af kommanditisternes hæftelse overfor hhv. banken G2 og banken G5 skal tages hensyn til de yderligere 20 pct. af hæftelsen. På fradragskontoen i G1 K/S skal der derfor medtages 2.091.314 kr. pr. 31. december 2006 og yderligere 182.565 kr. pr. 31. december 2007 i aktuel gældsforpligtelse til banken G2. Klagerens andel heraf udgør 10 pct.

Ved opgørelsen af fradragskontoen i G3 K/S pr. 31. december 2006 skal der medtages et lån på konto nr. X4 til banken G2 på 7.999.590 kr. Kommanditisterne hæfter for dette lån som selvskyldnere uden regres til komplementarselskabet. Det fremgår af tegningsaftalen og vedtægterne. Det kan derfor ikke tillægges betydning, at kautionsaftalen først er underskrevet i 2007. Pr. 31. december 2007 skal fradragskontoen tillægges en stigning i gældstiftelsen på 2.181.090 kr. Ved opgørelse af fradragskontoen pr. 31. december 2006 og 2007 skal der som konsekvens af, at kommanditisterne hæfter pro rata for 120 pct. af gælden som selvskyldnerkautionister medtages den yderligere gældsforpligtelse, der følger heraf. For samtlige andele betyder det, at fradragskontoen pr. 31. december 2006 og 2007 skal tillægges 20 pct. af hhv. 7.999.590 kr. og 2.181.090 kr. svarende til hhv. 1.599.918 kr. og 436.218 kr. Klagerens andel af de omhandlede beløb udgør 10 pct.

Fradragskontoen i G3 K/S pr. 31. december 2006 og 2007 skal endvidere tillægges hhv. fradrages hhv. 1.075.271 kr. og -948.372 kr. vedrørende reguleringer i overdækningen på lån på konto nr. X3 i banken G2. Klagerens andel heraf udgør 10 pct.

Ved opgørelse af fradragskontoen i G4 K/S pr. 31. december 2006 skal der medtages 64.000.000 kr. svarende til kommanditisternes hæftelse overfor banken G2 pr. 31. december 2006. Pr. 31. december 2007 er hæftelsen steget med 19.299.041 kr. Det kan ikke tillægges betydning, at kautionserklæringerne først er underskrevet i 2007, idet kautionisterne har forpligtet sig via tegningsaftalen. Pr. 31. december 2006 og 2007 skal fradragskontoen endvidere tillægges hhv. 12.800.000 kr. og 3.859.808 kr. Klagerens andel heraf udgør 10 pct.

Ifølge lånekontrakterne med hhv. banken G2 og banken G5 hæfter kommanditisterne som selvskyldnerkautionister for 2. prioritetslånene. Klageren hæfter som selvskyldner pro rata for 120 pct. af sin forholdsvis andel af gælden. Hæftelsen er endvidere bestemt i § 6 i kommanditselskabernes vedtægter. Da klagerens ejerandel udgør 10 pct., hæfter han derfor for 12 pct. af gælden på 2. prioritetslånene. SKAT ses ikke at have bestridt, at klagerens hæftelse udgør 120 pct., og at denne andel som udgangspunkt kan tillægges fradragskontoen. SKAT er alligevel kommet frem til, at »overdækningen« på 20 pct. ikke kan tillægges fradragskontoen.

Reglerne om opgørelse af fradragskontoen er fastsat i ligningsvejledningens afsnit E.F.2.2.1. Det følger af vejledningen, at der på fradragskontoen kan medregnes forpligtelser som følger af kommanditistens medhæftelse som selvskyldner for selskabsgæld, i det omfang forpligtelsen endeligt påhviler kommanditisten uden regres til andre selskabsdeltagere. I nærværende sag udgør den samlede hæftelse det beløb, som klageren har forpligtet sig til at indbetale til kommanditselskabet med tillæg af klagerens kautionforpligtelse overfor kommanditselskabernes kreditorer. Ved kautionen har klageren påtaget sig en reel

risiko for at skulle indbetale det fulde kautionsbeløb på 120 pct. og ikke kun et kautionsbeløb svarende til hans forholdsmæssige ejerandel. Klageren har ikke regres overfor komplementaren. Det fremgår af forarbejderne til fradragskontocirkulæret, at det afgørende for, om en kommanditist har fraskrevet sig regres over for de øvrige selskabsdeltagere, er, om der er fraskrevet regres over for den eller de deltagere, der er komplementar i kommanditselskabet. Denne betingelse opfylder klageren til fulde, ligesom han opfylder betingelserne om proratarisk hæftelse. Proratarisk hæftelse betyder, at der ikke er regres overfor de øvrige kommanditister.

Vedrørende klagerens deltagelse i G4 K/S bemærkes specielt, at det ikke kan tillægges betydning, at kautionserklæringerne først blev underskrevet i 2007. Det skyldes, at klageren allerede forpligtede sig til at kautionere i 2006 samtidigt med købet af anparterne. Klageren indbetalte 50.417 kr. pr. købt andel svarende til 1.512.500 kr. pr. 10 pct. ejerandel af kommanditselskabet. Beløbet, der blev indbetalt den 29. december 2006, blev anvendt til finansiering af ejendoms købet. Det fremgår af fradragskontocirkulæret, at indbetalinger ud over den vedtægtsbestemte stamkapital, som en kommanditist har forpligtet sig til at indbetale f.eks. ved underskrivningen af stamkapitalen, kan medregnes på fradragskontoen.

Klagerens repræsentant har efterfølgende bl.a. præciseret, at ifølge kommanditselskabernes vedtægter har kommanditisterne ikke regres overfor øvrige selskabsdeltagere, og at proratarisk hæftelse indebærer, at der ikke er regres overfor øvrige deltagere.

Landsskatterettens bemærkninger og begrundelse

En kommanditist kan ikke ved sin indkomstopgørelse samlet fratrække et større beløb end svarende til den til anparten hørende hæftelse, idet anpart i driftsunderskud samt skattemæssige afskrivninger alene kan fratrækkes i den udstrækning, de modsvares af en positiv saldo på fradragskontoen.

Reglerne for opgørelse af fradragskontoen for indkomstårene 2006 og 2007 fremgår nærmere af ligningsvejledningen for 2006 og 2007, afsnit E.F.2.2.2.

De fremgår bl.a. af ligningsvejledningerne, at der ved opgørelsen af fradragskontoen medtages indskud, der kan anses for ansvarlig indskudskapital. Der medregnes såvel indbetalt som skyldigt indskud. Endvidere medregnes forpligtelser som følge af kommanditistens medhæftelse som selvskyldner for selskabsgæld, i det omfang forpligtelsen endeligt påhviler kommanditisten uden regres til andre selskabsdeltagere.

Der er mellem SKAT og klageren uenighed om, hvorvidt klageren i 2006 hæftede som selvskyldner for hans forholdsmæssige andel af G3 K/S's og G4 K/S's aktuelle gæld til banken G2, konto nr. X4 og banken G5. Det er ubestridt, at G3 K/S's gæld pr. 31. december 2006 og 2007 udgjorde hhv. 7.999.590 kr. og 10.180.680 kr., ligesom der er enighed om, at G4 K/S's gæld på samme tidspunkter udgjorde hhv. 64.000.000 kr. og 83.299.041 kr. Det påhviler klageren at godtgøre, at han i 2006 hæftede som medskyldner for G3 K/S's gæld ifølge konto nr. X4 til banken G2 og G4 K/S's gæld til banken G5.

Det følger af Højesterets dom af 13. juni 2008 i j. nr. 309/2007, gengivet i SKM2008.612.HR, at fradragskontoen ikke kan godskrives beløb som følge af en forpligtelse til at påtage sig at kautionere. Klagerens medhæftelse som kautionist for selskabets gæld kan først medtages på fradragskontoen på tidspunktet for kautionsdokumenternes underskrivning. Da klageren først underskrev kautionsdokumenterne i 2007, kan klageren ikke i 2006 medtage hans forholdsmæssige andel af G3 K/S's gæld til banken G2 på 10 pct. af 7.999.590 kr., ligesom han ikke i 2006 kan medtage hans forholdsmæssige andel af G4 K/S's gæld til banken G5 på 10 pct. af 64.000.000 kr. Allerede derfor godkender Landsskatteretten ikke i 2006 fradrag for de klagerens andel af de påståede yderligere hæftelser på de omhandlede lån på hhv. 1.599.918 kr. og 12.800.000 kr.

SKAT har godkendt, at klagerens fradragskonto i de omhandlede kommanditselskaber kan godskrives klagerens forholdsmæssige andel af kommanditselskabernes aktuelle gæld til hhv. banken G2 og banken G5 i de år, hvor klageren har underskrevet kautionsdokumenterne. Landsskatteretten skal derfor alene

tage stilling til, om fradragskontiene i G1 K/S, G3 K/S og G4 K/S i de omhandlede år kan godskrives klagerens forholdsmæssige andel af påståede yderligere hæftelsesbeløb på 20 pct. af kommanditselskabernes aktuelle gæld til hhv. banken G2 og banken G5.

Ved underskrivningen af kautionsdokumenterne har klageren forpligtet sig på en sådan måde, at han med føje har kunnet påregne, at også de andre medkautionister kommer til at hæfte. Det er ikke godtgjort, at kautionisterne ikke har indbyrdes regres. Landsskatteretten er af de anførte grunde enig med SKAT i, at de påståede yderligere hæftelsesbeløb i kautionsforholdet ikke kan medtages på fradragskontiene. SKATs nedsættelse af fradragskontoen i G1 K/S i 2006 og 2007 med hhv. 2.091.314 kr. og 182.565 kr. stadfæstes derfor. Landsskatteretten stadfæster af samme grund SKATs ændringer af fradragskontoen i G3 K/S med 1.075.271 kr. i 2006 og med hhv. 436.218 kr. og -948.372 kr. i 2007. For så vidt angår fradragskontoen i G4 K/S stadfæster Landsskatteretten SKATs nedsættelse af fradragskontoen i 2006 og 2007 med hhv. 12.800.000 kr. og 3.859.808 kr. Klagerens andel af de omhandlede ændringer udgør 10 pct.

Diverse udgifter, som SKAT ikke har godkendt tillagt fradragskontoen

Sagens oplysninger

Det er ubestridt, at udgifter på i alt 2.506.789 kr. i G1 K/S ikke kan medregnes som skattemæssig anskaffelsessum på kommanditselskabets ejendomme, ligesom det er ubestridt, at ikke kan fratrækkes som driftsomkostninger, idet udgifterne udgør ikke fradragsberettigede etableringsomkostninger. De omhandlede udgifter vedrører primært mægler- og due diligenceudgifter betalt til projektudbyderen G6 A/S.

I G3 K/S og G4 K/S udgør de tilsvarende udgifter hhv. 2.564.982 kr. og 14.028.100 kr.

De omhandlede udgifter er alle regnskabsmæssigt tillagt ejendommens anskaffelsessum, hvorfor udgifterne ikke regnskabsmæssigt har belastet kapitalkontiene.

SKATs afgørelse

Vedrørende G1 K/S har SKAT ikke godkendt at mægler- og due diligenceudgifterne til G6 A/S kan tillægges anskaffelsessummen, idet udgifterne må anses for at vedrøre den overordnede strukturering af projektet. Udgifterne er anset for ikke fradragsberettigede og afskrivningsberettigede etableringsudgifter. Korrektionen af afskrivningsgrundlaget har betydning for opgørelse af afskrivningerne og fradragskontoen, idet beløbene ikke vil kunne medtages på fradragskontoen.

Af samme grund har SKAT truffet afgørelse om, at G3 K/S's og G4 K/S's mægler- og due diligenceudgifter til G6 A/S skal fratrækkes på fradragskontiene.

Udgifter til stempel og tinglysning af ejerpantebreve anses efter praksis for ikke fradragsberettigede finansieringsudgifter, der ikke kan medtages ved opgørelsen af den skattemæssige anskaffelsessum. Disse udgifter skal ligeledes fragå på fradragskontoen.

Fradragskontoen i G1 K/S er derfor nedsat med i alt 2.506.789 kr. Fradragskontiene i G3 K/S og G4 K/S er nedsat med hhv. 2.564.982 kr. og 14.028.100 kr. Klagerens andel heraf udgør 10 pct.

Klagerens påstand og argumenter

Klagerens repræsentant har nedlagt påstand om, at klageren ved opgørelse af fradragskontoen i G1 K/S kan medtage hans andel på 10 pct. af de ikke afskrivningsberettigede mægler- og due diligenceudgifter til G6 A/S på 10 pct. af i alt 2.506.789 kr. Der er nedlagt påstand om, at klageren på fradragskontoen i G3 K/S kan medtage 10 pct. af 2.564.982 kr. og, at klageren på fradragskontoen i G4 K/S kan medtage 10 pct. af udgifter på i alt 14.028.100 kr.

De omhandlede udgifter er afholdt ved etablering af kommanditselskaberne og udgifterne udgør ikke realiserede formuetab. Udgifterne er afholdt for at igangsætte virksomheden og har således værdi så længe kommanditselskaberne eksisterer. Udgifterne har ikke påvirket kommanditisternes kapitalkonto. Det fremgår også af SKATs styresignaler offentliggjort i SKM2009.261.SKAT om overdragelse af brugte an-

parter, at disse etableringsudgifter bevarer deres værdi ved overdragelse af anparterne til en ny køber. Den nye køber skal således fordele sin købspris dels på ejendommen og dels på overtagne etableringsudgifter. Der ses ikke i retspraksis at være taget stilling til SKATs nye styresignaler.

Fradragskontiene skal af de anførte grunde derfor godkendes som selvangivet.

Landsskatterettens bemærkninger og begrundelse

Ved opgørelse af fradragskontoen fradrages anpart i kommanditselskabets realiserede formuetab (ikke fradragsberettigede omkostninger og tab ved selskabets afhændelse af aktiver), i det omfang beløbene belastes kommanditisternes kapitalkonto i kommanditselskabet, og de ikke modsvares af skattemæssige afskrivninger eller fradrag. Det fremgår af ligningsvejledningen for 2006 og 2007, afsnit E.F.2.2.1.

Det er ubestridt, at de omhandlede udgifter benævnt mægler- og due diligenceudgifter til projektudbyderen G6 A/S ikke kan medtages som skattemæssig anskaffelsessum ved opgørelse af klagerens andel af ejendommene tilhørende G1 K/S, G3 K/S og G4 K/S, ligesom det er ubestridt, at udgifter til stempel og tinglysning af ejerpantebreve ikke kan medtages som skattemæssig anskaffelsessum.

Det påhviler klageren at godtgøre, at de omhandlede udgifter ikke har karakter af realiserede formuetab, som skal belastes kommanditisternes kapitalkonti i selskaberne. Der er ikke fremlagt bevis herfor f.eks. i forbindelse med en uafhængig købers særskilte betaling for de afholdte udgifter i forbindelse med en overdragelse af kommanditanparterne. Udgifterne må anses for at skulle afholdes af de præsterede indskud, som er tillagt fradragskontoen og som udgør klagerens andel af den maksimale hæftelse. Det indebærer, at de omhandlede ikke fradragsberettigede udgifter skal fratrækkes fradragskontoen. SKATs afgørelse hvorefter de omhandlede udgifter skal fratrækkes ved opgørelse af fradragskontoen i G1 K/S, G3 K/S og G4 K/S stadfæstes derfor.