

# Kruse-dommen Kommanditisters fradragskonto og praksisændringer

**Sidetal:** 57

**Forfatter:** Anders Nørgaard Laursen

**Forfattere:** Af professor, ph.d. Anders Nørgaard Laursen / Juridisk institut, Aarhus Universitet

Af professor, ph.d. Anders Nørgaard Laursen / Juridisk institut, Aarhus Universitet

Før skatteåret 1961-62 fandtes reglerne om selskabsbeskatning navnlig i [statsskatteloven](#). Hvad angik den subjektive skattepligt, fulgte det af den dagældende bestemmelse i [statsskattelovens § 2](#), stk. 5, litra a, at skattepligten bl.a. påhvilede "kommanditaktieselskaber", dvs. kommanditselskaber, i hvilke et aktieselskab med hele sin kapital stod som kommanditist. Bestemmelsen blev fortolket således, at den tillige omfattede "almindelige" kommanditselskaber, dvs. selskaber, hvor en af deltagerne, komplementaren, hæftede med hele sin formue, mens kommanditisten eller kommanditisterne kun hæftede med deres indskud. I det følgende anvendes kommanditselskaber som en fællesbetegnelse for både kommanditaktieselskaber og "almindelige" kommanditselskaber.

Idet kommanditselskaber blev nævnt blandt de selskabsformer, som skattepligten påhvilede, var det klart, at et kommanditselskab på daværende tidspunkt blev anset for at have skatteretsevne; kommanditselskaber var selvstændige skattesubjekter.

Dette ændrede sig med [selskabsskattelovens](#) ikrafttræden (dog først fra skatteåret 1962-63 grundet nogle overgangsregler i lovens § 38).

I [selskabsskatteloven](#) var kommanditselskaber således ikke nævnt i opregningen af de subjekter, som skattepligten påhvilede, og følgelig ville kommanditselskaber ikke længere have skatteretsevne. Det blev i forarbejderne til [selskabsskatteloven](#) fremhævet, at et kommanditselskabs overskud herefter ville være skattepligtigt hos deltagerne (frem for hos selskabet), og at kommanditselskaber fra og med skatteåret 1961-62 skattemæssigt ville blive behandlet "som interessentskaber". Kommanditselskaber var med andre ord blevet gjort skattemæssigt transparente. Det fremgik også af dagældende selskabsskattelovs § 38, stk. 4, at formuegenstande, som var i behold hos kommanditselskaber (og partrederier), ved opgørelsen af deltagernes skattepligtige indkomster for skatteåret 1961-62 og følgende skatteår skulle behandles, som om de var anskaffet af deltagerne til de beløb, hvortil de var erhvervet af selskabet, og eventuelle skattemæssige afskrivninger, som selskabet havde foretaget, skulle anses for foretaget af deltagerne.

Ved ligestillingen i skattemæssig henseende mellem et interessentskab og et kommanditselskab (og deres deltagere) havde lovgiver tilsyneladende ikke taget højde for det meget væsentlige, at et interessentskab og et kommanditselskab i selskabsretlig henseende ikke var (og er) ens. Hvor alle deltagere i et interessentskab hæfter ubegrænset over for interessentskabets kreditorer, er det kun komplementaren i et kommanditselskab, der hæfter ubegrænset. Kommanditisterne hæfter alene med deres indskud.

I årene efter gennemførelsen af selskabsskatteloven rejste sig derfor spørgsmålet, om kommanditisterne havde ret til fuldt ud at fradrage kommanditselskabets underskud og foretage skattemæssige afskrivninger, når nu deres hæftelse var begrænset til deres indskud. Umiddelbart forekom dette spørgsmål at måtte besvares bekræftende. For det første fordi det som nævnt fremgik af forarbejderne til selskabsskatteloven, at kommanditselskaber skulle behandles som interessentskaber i skattemæssig henseende, og at deltagerne skulle beskattes af kommanditselskabets overskud. Det måtte forudsætningsvis følge heraf, at selskabsdeltagerne også skulle behandles på samme måde som interessenter i relation til underskud og afskrivningsret, hvilket også synes at følge af § 38, stk. 4, i dagældende selskabsskattelov, for så vidt angik afskrivninger.

For det andet fordi finansministeren (som dengang havde skatteretten som ressortområde) direkte adspurgt udtrykkeligt havde udtalt, at en kommanditists afskrivningsret ikke var begrænset til det beløb, hvormed kommanditisten hæftede for selskabets gæld (FT 1971-72, 1. samling, tillæg B, sp. 2022).

Endelig, for det tredje, fordi det fremgik af det cirkulære, som blev udsendt i tilknytning til selskabsskattelovens ikrafttræden, cirk. nr. 274 af 22. december 1961, at for så vidt angik kommanditisters adgang til at fradrage underskud og til at foretage skattemæssige afskrivninger, var reglerne de samme, som gjaldt for interessenterne i et interessentskab, jf. cirkulærets afsnit V.

Tilsyneladende delte skattemyndighederne ikke den opfattelse, som blev tilkendegivet i såvel forarbejderne til selskabsskatteloven som af finansministeren samt i det nævnte cirkulære.

I 1972 traf det daværende Ligningsdirektorat således en afgørelse om, at en kommanditist ikke kunne fradrage et beløb svarende til kommanditistens ideelle andel af kommanditselskabets underskud, i det omfang beløbet oversteg kommanditistens hæftelse. Afgørelsen, som er utrykt, er omtalt af Liselotte Madsen, Den skatteretlige behandling af personselskaber, 2011, s. 161, og Gerhard Breitscheid i Skattepolitisk Oversigt 1982, s. 321 ff.

Ligningsdirektoratets afgørelse omhandlede alene underskud, men den generelle opfattelse hos skattemyndighederne var tilsyneladende, at en tilsvarende begrænsning måtte gælde, for så vidt angik afskrivninger. Den 7. januar 1974 traf Landsskatteretten således en afgørelse om, at en kommanditists afskrivningsret var begrænset til det beløb, hvormed kommanditisten hæftede for selskabets gæld. Landsskatterettens kendelse er offentliggjort i Meddelelser fra Landsskatteretten (LSR) 1974.38.

Landsskatteretskendelsen motiverede det daværende Statsskattedirektorat til at udsende SD cirk. nr. 443 af 17. december 1975. Af cirkulæret fremgik det, at en kommanditists mulighed for at fradrage kommanditselskabets underskud og foretage skattemæssige afskrivninger var begrænset af en "fradragskonto", hvis opgørelse nærmere var specificeret i cirkulærets pkt. 2. Endvidere fremgik det af cirkulæret:

"Under hensyn til, at der har hersket tvivl om, hvorledes indkomstopgørelsen rettelig bør foretages, har Ligningsrådet i tilslutning til foranstående fastsat følgende vejledende anvisning:

Der foretages ikke forhøjelser af kommanditisters skatteansættelser for indkomståret 1972 og tidligere indkomstår i anledning af foretagne fradrag for underskud ud over en positiv saldo på en efter pkt. 2 opgjort fradragskonto."

Fire år inden udstedelsen af cirkulæret blev "Handelskommanditselskabet af 3/12-1971" stiftet. Stifterne var Johannes Kruse, hans hustru Marie Kruse og A/S Automobilhuset. Ægteparret Kruse var kommanditister, mens A/S Automobilhuset, som var ejet af Johannes Kruse, var komplementar.

For indkomstårene 1973-1975 havde Johannes Kruse, som ejede størstedelen af anparterne i selskabet (47 af 50), foretaget skattemæssige afskrivninger ud over, hvad fradragskontoen gav mulighed for. I 1976 traf Skatterådet derfor en afgørelse om en indkomstforhøjelse af Johannes Kruse for de tre indkomstår. Sagen blev påklaget til Landsskatteretten, som i 1980 stadfæstede Skatterådets afgørelse.

Herefter indbragte Johannes Kruse sagen for Vestre Landsret, der den 28. august 1981 afsagde dom. Johannes Kruse gjorde principalt gældende, at der ikke var hjemmel til at udstede det pågældende cirkulære, og at det under ingen omstændigheder kunne finde anvendelse på indkomstår, der lå forud for dets udstedelse. Subsidiært gjorde han gældende, at den måde, hvorpå fradragskontoen blev opgjort, indirekte medførte, at praksisændringen også fik virkning for indkomstårene 1971 og 1972.

Vestre Landsret gav Johannes Kruse medhold i den subsidiære påstand. Imidlertid gjorde dette ingen forskel i den konkrete situation, idet hans afskrivninger alligevel ikke kunne rummes inden for fradragskontoen, og derfor ændrede dommens resultat ikke noget ved de foretagne indkomstforhøjelser.

Af den årsag ankede Johannes Kruse dommen til Højesteret, hvis flertal (5-2) den 4. november 1982 gav ham medhold i den principale påstand. Dommen er refereret i U 1983.8 H.

Flertallet på fem dommere udtalte:

“Efter at beskatningen af kommanditselskaber som følge af lov nr. 255 af 11. juni 1960 var ophørt, anerkendte skattemyndighederne, at kommanditister uden særlig begrænsning kunne foretage afskrivning på deres andel af selskabets aktiver. Landsskatterettens kendelse af 7. januar 1974 må derfor tages som udtryk for en ændring af praksis. Da forhandlingerne i Folketinget i 1974 ikke førte til lovgivning på dette område, fandt ligningsmyndighederne det påkrævet at fastsætte nærmere regler med hensyntagen til kommanditselskabers retlige struktur og de indvundne erfaringer. Skattedirektoratets cirkulære nr. 443 af 17. december 1975 findes ikke at gå ud over, hvad der i så henseende kunne anses for beføjet. Dette cirkulæres bestemmelser findes imidlertid at ændre kommanditisters skatteretlige stilling så væsentligt, at bestemmelserne ikke bør kunne gennemføres også med virkning for skatteårene 1973, 1974 og 1975. Herefter findes appellants principale påstand at burde tages til følge.”

Mindretallet på to dommere fandt ligesom flertallet, at praksisændringen, som var blevet fastlagt ved cirkulæret, var beføjet. De dissenterende dommere fandt imidlertid ikke, at rimelige hensyn til skatteyderen krævede, at cirkulæret ikke fik virkning for 1973-75.

Der blev afsagt dom i overensstemmelse med flertallets opfattelse.

Der er navnlig to forhold ved dommen, som det er værd at hæfte sig ved, og det er især disse to forhold, som udgør Kruse-dommens værdi som præjudikat.

Det første forhold er udsagnet om, at cirkulære nr. 443 af 17. december 1975 ikke fandtes at gå ud over, hvad der – i mangel af lovgivning – *“i så henseende kunne anses for beføjet”*, hvilket synspunkt såvel flertallet af Højesterets dommere som dissensen tilsluttede sig. Hermed var det klart, at Højesteret med dommen accepterede den fradragskonto, som var kommet til verden ved det nævnte cirkulære, og som fortsat i dag regulerer kommanditisters fradragsret. Fradragskontoen og begrænsningen af kommanditisters fradragsret er et område, som fortsat giver anledning til tvivl og regelmæssige tvister mellem myndighederne og skatteyderne.

Det andet forhold er udsagnet om, at cirkulæres bestemmelser medførte en så væsentlig ændring af kommanditisters skatteretlige stilling, *“at bestemmelserne ikke bør kunne gennemføres også med virkning for skatteårene 1973, 1974 og 1975”*. Herved er der fastslået et princip om, at praksisændringer, som er af væsentlig karakter, ikke kan gennemføres med tilbagevirkende kraft. Dette er i øvrigt på linje med det, Højesteret allerede tidligere havde fastslået, jf. dommen refereret i U 1965.399 H. Ved denne dom fastslog Højesteret, at regler i en vejledning udsendt af Statens Ligningsdirektorat og godkendt af Ligningsrådet ikke kunne fraviges for indkomstår, som lå forud for en senere gennemført ændring af vejledningen.

En nuance ved Kruse-dommen er, at Højesteret i Kruse-dommen eksplicit udtalte, at Landsskatterettens kendelse af 7. januar 1974, offentliggjort som LSR 1974.38, var udtryk for en praksisændring. Ændringen af praksis kunne

således dateres til 1974, hvorfor det vel med en vis ret kunne hævdes, at det havde været berettiget at lade cirkulæret gælde for i hvert fald 1975.

Imidlertid skar Højesterets flertal igennem og fandt som nævnt, at cirkulærets bestemmelser ikke kunne finde anvendelse for 1973-75, uden dog at give anden forklaring end at cirkulæret medførte en væsentligt ændret skattemæssig stilling for kommanditister. Heraf synes at kunne udledes et princip om, at i hvert fald væsentlige praksisændringer af skærpende karakter alene kan gennemføres med fremtidig virkning, såfremt der er sket en tilstrækkelig varsling af praksisændringen. Landsskatteretskendelsen, som lå til grund for cirkulæret, og som var offentliggjort som LSR 1974.38, udgjorde ikke et tilstrækkeligt varsel.

En eksplicit tilkendegivelse af, at praksisændringer skal varsles, følger af den senere Højesteretsdom refereret i U 1987.80/2 H, hvor Højesteret udtrykkeligt henviste til, at langvarig administrativ praksis ikke kunne ændres *“uden forudgående meddelelse herom”*.

I overensstemmelse hermed angives i Den juridiske vejledning A.A.7.1.5:

“Det er et grundlæggende forvaltningsretligt princip, at det kun er muligt at iværksætte en skærpende praksisændring med virkning for fremtiden efter udmelding af et passende varsel, der giver borgerne mulighed for at indrette sig efter den ændrede retstilstand.”

Hvad der kan anses for at være et passende varsel, må afhænge af en konkret vurdering. For så vidt angår varslets form, bruges sædvanligvis styresignaler til at offentliggøre praksisændringer.

Selvom der i Den juridiske vejledning angives et “grundlæggende forvaltningsretligt princip” som grundlag for, at praksisændringer skal varsles, må dog hævdes, at der næppe gælder et absolut forbud mod at lade praksisændringer træde i kraft uden forudgående varsel. I sin disputats *Berettigede forventninger i forvaltningsretten* fra 2005 anfører Søren Højgaard Mørup således s. 880 f., at kravet om varsling af praksisændringer kan fraviges, såfremt der er saglige grunde dertil. I U 2017B, s. 171 ff. analyserer Malene Kerzel en række situationer, hvor en uvarslet praksisændring på det skatteretlige område kan komme på tale.

Et yderligere forhold ved Kruse-dommen, som fortjener en bemærkning, er udtalelsen om, at Statskattedirektoratets cirkulære ikke gik ud over, *“hvad der i så henseende kunne anses for beføjet”*. Henset til, at der som bekendt gælder et legalitetsprincip på skatterettens område, jf. grundlovens § 43, må formuleringen være ensbetydende med, at cirkulærets indhold efter Højesterets opfattelse var *“lovligt”*.

Det er i den forbindelse vigtigt at understrege, at Højesteret hermed ikke fastslog, at den indtil da gældende retstilstand havde været *“ulovlig”*. Tværtimod havde den hidtidige retstilstand, hvorefter der ingen begrænsninger gjaldt for kommanditisters adgang til at fradrage kommanditselskabets underskud og foretage skattemæssige afskrivninger, jo udtrykkelig støtte i forarbejder, ministersvar og cirkulæret til selskabsskatteloven af 1961.

Resultatet af den praksisændring, som LSR 1974.38 var udtryk for, og som blev fastlagt i cirkulæret i 1975, var med andre ord blot, at én lovlig fortolkning var blevet erstattet med en anden lovlig fortolkning. Hvis den tidligere gældende fortolkning derimod havde været ulovlig, således at praksisændringen erstattede en ulovlige retstilstand med en lovlig, ville der i langt højere grad være mulighed for at ændre praksis med tilbagevirkende kraft.

Et sidste opsigtsvækkende forhold ved dommen, som skal fremhæves her, er Højesterets accept af skattemyndighedernes praksisændring i et tilfælde som det foreliggende. I flertallets begrundelse fremhæves det således, at der havde været forhandlinger i Folketinget om en lovændring. Herefter udtalte Højesteret:

“Da forhandlingerne i Folketinget i 1974 ikke førte til lovgivning på dette område, fandt ligningsmyndighederne det påkrævet at fastsætte nærmere regler med hensyntagen til kommanditselskabers retlige struktur og de indvundne erfaringer.”

Disse regler, som ligningsmyndighederne fastlagde i cirkulæret, fandt Højesteret som nævnt ikke, gik ud over, hvad der var "beføjet". Polemisk kunne Højesterets opfattelse beskrives således: Når Folketinget ikke kan nå til enighed om lovgivningen, er det berettiget, at administrationen griber ind og regulerer området – selv om denne regulering står i modsætning til det, der følger af forarbejder, og som tidligere er tilkendegivet i ministersvar.

Det turde være åbenlyst, at dette ikke er en adækvat beskrivelse af Højesterets generelle syn på legalitetsprincippet og kompetencefordelingen mellem den lovgivende og den udøvende magt, og det er naturligvis heller ikke det, som Højesteret udtrykte i Kruse-dommen.

Forholdet synes nok snarere at være, at Højesteret havde forudsat, at der var enighed i Folketinget om at gribe ind, men at der ikke kunne opnås enighed om, hvordan dette indgreb skulle udformes. Endvidere var det klart, at de problemer, kommanditisters begrænsede hæftelse kombineret med den skattemæssige transparens af kommanditselskaber, der var resultatet af gennemførelsen af [selskabsskatteoven](#), havde været ganske uforudsete af lovgiver. I et sådant temmelig specifikt tilfælde forekommer det rimeligt, at administrationen – under hensyntagen til de siden lovens gennemførelse "indvundne erfaringer" – griber ind og gennemfører regulering. Men altså kun med virkning for fremtiden!