



# HØJESTERETS DOM

afsagt onsdag den 8. marts 2023

Sag BS-41984/2021-HJR  
(1. afdeling)

A,  
B  
og  
C  
(advokat Jan Steen Hansen for alle)

mod

Skatteministeriet  
(advokat Steffen Sværke)

Biintervenienter til støtte for appellanterne:  
A-M  
(advokat Svend Erik Holm for alle)

I tidligere instans er afsagt dom af Østre Landsrets 5. afdeling den 8. oktober 2021 (BS-22622/2020-OLR).

I pådømmelsen har deltaget fem dommere: Hanne Schmidt, Jan Schans Christensen, Kristian Korfits Nielsen, Rikke Foersom og Søren Højgaard Mørup.

## **Påstande**

Appellanterne, A, B og C, har påstået, at indstævnte, Skatteministeriet, skal anerkende, at deres skattepligtige indkomst for 2012 hjemvises til fornyet behandling i Skattestyrelsen i overensstemmelse med og på grundlag af Landsskatterettens kendelser af 28. januar 2020 for hver af dem.

Skatteministeriet har påstået stadfæstelse.

## **Supplerende anbringender**

A, B og C har supplerende anført navnlig, at de som anført af landsrettens mindretal ikke har opnået en skattepligtig gevinst ved eftergivelse af kommanditselskabets gæld, da de har indbetalt deres fulde hæftelse til selskabet. Det, der er anført herom i Den juridiske vejledning 2012-1, er udtryk for en beføjet praksisskabt indskrænkning i anvendelsesområdet for kursgevinstloven.

Den dagældende juridiske vejledning var under alle omstændigheder ikke i åbenbar modstrid med kursgevinstloven, og som anført af Landsskatteretten i de underliggende kendelser kunne de derfor støtte ret på indholdet af vejledningen.

Da indholdet af Den juridiske vejledning er udtryk for en bindende, fast administrativ praksis, kan en ændring heraf kun ske med et passende varsel, der giver skatteyderne mulighed for at indrette sig herefter, og ændringen kan alene have virkning for fremtiden.

Kommanditselskabet kunne have valgt at optage gælden i danske kroner, hvis det havde været bekendt med, at Skattestyrelsen ville fragå den hidtidige administrative praksis. Derved var den foreliggende problemstilling ikke opstået.

Skatteministeriet har supplerende anført navnlig, at det ikke er rigtigt som anført af mindretallet i landsrettens dom, at en gældseftergivelse over for et kommanditselskab ikke har nogen økonomisk værdi, når kommanditisten har indbetalt hele resthæftelsen. Den omstændighed, at kommanditisten ikke vil kunne afkræves yderligere på tidspunktet for gældseftergivelsen, ændrer ikke ved, at kommanditisten har fået en gevinst i kursgevinstlovens forstand.

En lighedsgrundsætning kan ikke føre til beskatning i strid med loven, og en skattepligtig kan kun opnå en beskatning i strid med loven som følge af udsagn i Den juridiske vejledning, hvis der foreligger en retsbeskyttet forventning herom. Appellanterne har ikke godtgjort, at de havde indrettet sig på en særlig måde som følge af vejledningen.

Biintervenienterne, der har afgivet to skriftlige indlæg med synspunkter af betydning for deres egne skattesager, skal pålægges at betale sagsomkostninger til Skatteministeriet.

## **Højesterets begrundelse og resultat**

### *Sagens baggrund og problemstilling*

A, B og C deltog som kommanditister i et kommanditselskab, der i april 2008 havde optaget et banklån på 13 mio. USD til køb af et skib. Som følge af udviklingen i markedet for containerskibsfart faldt værdien af skibet, og selskabets egenkapital blev negativ. Kommanditisterne blev opkrævet deres resthæftelse, og i april 2012 blev skibet solgt, og ban-

ken modtog provenuet. Kommanditselskabets restgæld til banken udgjorde herefter ca. 5 mio. USD. Banken eftergav senere samme år denne restgæld.

Sagen angår, om der foreligger en kursgevinst som følge af denne gældseftergivelse, som A, B og C skal beskattes af efter kursgevinstloven, herunder om det har betydning, om de havde indbetalt hele det beløb, som de hæftede for. Såfremt der foreligger en skattepligtig kursgevinst, er spørgsmålet, om de under henvisning til indholdet af Den juridiske vejledning har krav på ikke at blive beskattet af kursgevinsten.

#### *Kursgevinstloven og transparensprincippet*

Gevinst ved frigørelse for gæld beskattes efter kursgevinstloven, jf. lovens § 1, stk. 1, nr. 2. Som anført i Højesterets dom af 11. november 2019 (UfR 2020.202) gælder reglerne i loven for alle kursgevinster og kurstab på fordringer og gæld, og den skattemæssige behandling er ikke afhængig af årsagen til gevinsten eller tabet.

Efter transparensprincippet beskattes indtægter, herunder kursgevinster, i et kommanditselskab hos deltagerne i selskabet efter de regler, der gælder for beskatning af den pågældende selskabsdeltager.

Efter kursgevinstlovens § 23, 1. pkt., jf. § 12 og § 20, skal fysiske personer medregne gevinst og tab på gæld i fremmed valuta ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst i det omfang, gevinsten eller tabet ikke er omfattet af lovens § 22 eller § 24 A. Det er ubestridt, at der ikke foreligger en gevinst omfattet af lovens § 22 eller § 24 A.

Der er hverken i ordlyden eller forarbejderne holdepunkter for, at det har betydning for, hvorvidt en kursgevinst er skattepligtig efter § 23, om gælden nedskrives til et lavere beløb end fordringens værdi for kreditor på tidspunktet for gældseftergivelsen. Der er heller ikke holdepunkter for, at det har betydning for, hvorvidt en kursgevinst er skattepligtig, om kursgevinsten vedrører en skattepligtig persons deltagelse i et kommanditselskab, herunder om der påhviler kommanditisten en resthæftelse, jf. herved også den ovennævnte højesteretsdom.

Højesteret finder herefter, at der ikke er grundlag for at tillægge det betydning for, om der efter kursgevinstlovens § 23 foreligger en skattepligtig kursgevinst ved eftergivelse af et kommanditselskabs gæld i fremmed valuta, om den enkelte kommanditist har indbetalt det beløb, som den pågældende hæfter for over for kommanditselskabet.

Højesteret finder endvidere, at det er uden betydning for beskatningen af indtægter efter transparensprincippet, om den enkelte kommanditist har indbetalt det beløb, som den pågældende hæfter for over for kommanditselskabet.

Højesteret bemærker, at det hverken efter kursgevinstlovens § 23 eller transparensprincippet kan anses for at være en forudsætning for beskatning af kursgevinster, som vedrører kommanditselskabets gæld, at kommanditisterne opnår en kursgevinst på deres personlige gældsforpligtelse over for kommanditselskabet som følge af eftergivelse af selskabets gældsforpligtelse over for tredjemand.

I den foreliggende sag har kommanditselskabet opnået en kursgevinst, i og med at selskabet fik eftergivet en gæld på ca. 5 mio. USD. Det følger af det ovenfor anførte, at A, B og C i overensstemmelse med transparensprincippet skal beskattes af denne kursgevinst efter kursgevinstlovens § 23, jf. § 12 og § 20.

#### *Den juridiske vejledning*

Det har været anført først i Ligningsvejledningen og senere i Den juridiske vejledning, herunder i en vejledning, der angår indkomståret 2012, at en eftergivelse af et kommanditselskabs gæld ikke vil medføre en gevinst i kursgevinstlovens forstand for en kommanditist, hvis kommanditisten har indbetalt den fulde hæftelse. Højesteret finder, at vejledningerne, navnlig når de ses i sammenhæng, må forstås således, at dette bl.a. omfatter kursgevinster, der er skattepligtige i henhold til kursgevinstlovens § 23.

Skatteministeriet har ikke godtgjort, at vejledningerne – hvis gengivelse af retsstillingen på dette punkt i det væsentlige har været den samme siden 1998 – ikke har været fulgt i praksis i perioden fra 1998 til 2012.

Højesteret finder, at den retsopfattelse, som skattemyndighederne har givet udtryk for i bl.a. Den juridiske vejledning 2012-1, klart ikke er forenelig med det overordnede retsgrundlag, dvs. kursgevinstloven og transparensprincippet. Skattemyndighederne har som følge heraf været berettigede og forpligtede til at ændre praksis.

Det er derfor med rette, at SKAT har forhøjet As, Bs og Cs skattepligtige indkomst som følge af den kursgevinst, som eftergivelsen af kommanditselskabets gæld medførte.

#### *Konklusion og sagsomkostninger*

Højesteret stadfæster landsrettens dom.

Under hensyn til sagens omstændigheder og karakter skal ingen af parterne betale sagsomkostninger til den anden part.

Højesteret finder, at der ikke foreligger sådanne særlige grunde, at biintervenienterne skal betale sagsomkostninger til Skatteministeriet, jf. retsplejelovens § 252, stk. 4, 2. pkt.

**THI KENDES FOR RET:**

Landsrettens dom stadfæstes.

Ingen af parterne skal betale sagsomkostninger for Højesteret til den anden part.