

# Gevinst på gæld og den retskildemæssige værdi af den juridiske vejledning – nogle kritiske bemærkninger til SKM2020.64.LSR

- ♦ *I en kendelse offentliggjort som SKM2020.64.LSR har Landsskatteretten taget stilling til en principiel problemstilling om betydningen af den begrænsede hæftelse for kommanditisterne i et kommanditselskab i forbindelse med en gældsseftergivelse. Endvidere har Landsskatteretten taget stilling til skatteydernes mulighed for at støtte ret på indholdet af Den juridiske vejledning i strid med loven. I artiklen gennemgås kendelsen i et kritisk lys.*

*Af professor, ph.d. Anders Nørgaard Laursen, Juridisk Institut, Aarhus Universitet*

## 1. INDLEDNING

Den 28. januar 2020 afsagde Landsskatteretten kendelse i en sag offentliggjort som SKM2020.64.LSR. Sagen omhandlede de skattemæssige konsekvenser af en gældsseftergivelse for kommanditisterne i et kommanditselskab, jf. nærmere under 2.

Kendelsen må af flere årsager betragtes som principiel.

For det første fordi sagens materielle spørgsmål kastede lys over nogle grundlæggende problemstillinger ved samspillet mellem det skatteretlige transparensprincip på den ene side og de selskabsretlige karakteristika for et kommanditselskab på den anden side. Konkret var sagens problemstilling, om en kommanditist skulle beskattes af en gevinst på gæld i forbindelse med en banks gældsseftergivelse over for et kommanditselskab, i det omfang kommanditisten havde indbetalt den fulde hæftelse, og fordringens kreditor derfor var afskåret fra at gøre yderligere krav gældende mod den pågældende. Sagens materielle forhold skal omtales i afsnit 3.

Kendelsen er for det andet principiel af den årsag, at den illustrerer den retskildemæssige værdi af Den juridiske vejledning. I sagen kunne klageren henvise til, at det udtrykkeligt fremgik af Den juridiske vejledning, at han ikke ville blive beskattet af gevinst på gæld i et tilfælde som det foreliggende. Landsskatteretten fandt i sagen, at udsagnet i Den juridiske vejledning ganske vist var i strid med kursgevinstlovens bestemmelser, men idet der ikke var tale om en åbenbar uoverensstemmelse, kunne klageren støtte ret på vejledningen. I afsnit 4 redegøres der for den retskildemæssige værdi af Den juridiske vejledning generelt, og der redegøres for vejledningens betydning i den konkrete sag. Slutteligt sammenfattes artiklen i afsnit 5.

## 2. SKM2020.64.LSR

### 2.1. Sagens faktum

Sagen omhandlede en skatteyder (klageren), der deltog som kommanditist i et kommanditselskab. Kommanditselskabets formål var at eje og drive et skib, hvilket det gjorde indtil 2012, hvor skibet blev solgt, og selskabet blev lukket.

Købet af skibet var finansieret via et banklån hos "F1-Bank" på 13 mio. amerikanske dollars (USD). Ifølge selskabets årsrapport for 2010 var der stillet sikkerhed for lånet i form af:

- *"Hongkong registreret 1. prioritetspant på USD 13.000.000 i "M/V Skib 1", der indgår i årsrapporten under materielle anlægsaktiver med en værdi på DKK 22.982.400.*
- *Transport i skibets indtægter og forsikringer.*
- *Transport i kommanditisternes kontante indskud samt i disses solidariske hæftelse med i alt USD 100.000 pr. anpart.*
- *Likvide beholdninger i alt DKK 1.682.074 kr. er håndpantet."*

Afledelsesberetningen i årsrapporten for 2011 fremgik det, at den negative udvikling i markedet for containerskibsfart havde medført,

at værdien af skibet var faldet drastisk, og at selskabets egenkapital nu var negativ. Investorerne, herunder klageren, var derfor blevet opkrævet den fulde resthæftelse, og den sidste rate ville forfalde til betaling den 15. april 2012. Det fremgik også, at investorerne ikke ønskede at påtage sig yderligere hæftelse.

I april 2012 blev der indgået en aftale om salg af skibet, og i juli 2012 blev der udfærdiget et tillæg ("adendum no. 3") til låneaftalen mellem kommanditselskabet og F1-Bank. Tillægget redegjorde for F1-Banks mulighed for fyldestgørelse i henhold til det udestående lån, herunder navnlig i salgssummen ved salget af skibet, kommanditselskabets udestående tilgodehavender og det beløb, som kommanditisterne hæftede med (og som var blevet indbetalt). Det fremgik også af tillægget, at såfremt F1-Bank ikke fik dækket det fulde tilgodehavende, således at gælden ikke var indfriet, ville banken ikke gøre yderligere krav gældende. I overensstemmelse hermed fremgik det af ledelsesberetningen i årsrapporten for 2012, at skibet var blevet solgt, og at selskabet ville blive opløst.

Endvidere fremgik det:

*"Ved lukning af selskabet er de udestående tilgodehavender hos selskabets investorer overdraget til selskabets bankforbindelse. Selskabets kreditorer og herunder selskabets bankforbindelse har valgt at dække egne tilgodehavender således, at der ikke er yderligere krav mod selskabet."*

### 2.2. Det retlige problem og Landsskatterettens kendelse

Restgælden i selskabet var på tidspunktet for dets opløsning 5.108.049 mio. USD.

Det forhold, at der på tidspunktet for selskabets opløsning bestod en restgæld, var efter Skattestyrelsens (daværende SKAT) opfattelse ensbetydende med, at klageren havde realiseret en gevinst på gæld i form af en forholdsmæssig andel af de ca. 5 mio. USD. Idet der var tale om gæld i udenlandsk valuta, var gevinsten skattepligtig, jf. KGL § 23. Gevinsten bestod i forskellen mellem fordringens værdi på stiftelsestidspunktet, dvs. restgælden til F1-Bank på 5.108.049 USD (kurs 483,62), og værdien på indfrielsestidspunktet, dvs. på tidspunktet, hvor selskabet blev lukket, hvor fordringens værdi var 0 USD/kr. For klageren var den skattepligtige gevinst opgjort til 2.789.645 kr., og Skattestyrelsen havde forhøjet hans skattepligtige indkomst med dette beløb. Som følge heraf havde Skattestyrelsen endvidere forhøjet klagerens fradragskonto med et tilsvarende beløb.

Klageren mente omvendt, at der slet ikke var realiseret nogen gevinst på gæld, og at der derfor ikke var hjemmel til at beskatte klageren. Endvidere gjorde klageren gældende, at det fremgik af Den juridiske vejledning, at der ikke skulle ske beskatning i et tilfælde som det foreliggende, når resthæftelsen var indbetalt, og at klageren kunne støtte ret derpå.

Landsskatteretten fandt, at gevinsten i princippet var skattepligtig for klageren, jf. KGL § 23, men at det fremgik af Den juridiske vejledning C.B.1.4.3.3, at gevinst på gæld ved en gældsseftergivelse

ikke var skattepligtig for de kommanditister, som havde indbetalt resthæftelsen. Da dette udsagn ikke var åbenbart i strid med KGL § 23, fandt Landsskatteretten, at klageren kunne støtte ret på udsagnet. Landsskatteretten fandt dog også, at det var usikkert, om resthæftelsen nu også var indbetalt. Der var ellers enighed mellem Skattestyrelsen og klageren om, at resthæftelsen var opkrævet og indbetalt. Landsskatteretten påpegede imidlertid, at der i henhold til årsrapporten alene var indbetalt godt 50 mio. kr. af en samlet stamkapital i kommanditselskabet på 80 mio. kr., og Landsskatteretten hjemviste derfor sagen til fornyet behandling hos Skattestyrelsen.

### 3. LANDSSKATTERETTENS KENDELSE – DE MATERIELLE FORHOLD

#### 3.1. Ikke non-recourse

I sin afgørelse indledte Landsskatteretten med at henvise til, at klageren havde opnået gevinst på gæld, jf. KGL § 26, stk. 3, og at det efterfølgende måtte afgøres, om gevinsten var skattepligtig efter KGL §§ 21 (singular gældseftergivelse), 23 (gæld i fremmed valuta) eller 24 (samlet aftale om gældseftergivelse (frivillig akkord)), jf. nærmere nedenfor under 3.2.

Inden Landsskatteretten tog stilling til, efter hvilken bestemmelse forholdet skulle bedømmes, måtte Landsskatteretten dog først forholde sig til, om tillægget (addendum no. 3) til låneaftalen med F1-Bank kunne anses for at være et non-recourse-vilkår, altså en aftale om, at kreditor alene kunne søge sig fyldestgjort i det belånte aktiv.(1) I så fald var der tale om en situation, som kunne sidestilles med den, Højesteret havde bedømt i SKM2019.627.HR.

I SKM2019.627.HR havde Højesteret fundet, at en kommanditist var skattepligtig af gevinst på gæld i forbindelse med udtræden af et kommanditselskab. Kommanditselskabet havde købt en ejendom i England, og købesummen var blevet finansieret med et lån. Låneaftalen indeholdt et non-recourse-vilkår om, at långiver alene kunne søge sig fyldestgjort i ejendommen og dens afkast, og at kommanditselskabet ikke hæftede for en evt. restgæld. Ejendommen var udlejet til hoteldrift, men lejeren gik konkurs, og kommanditselskabet forsøgte efterfølgende at drive hotellet selv, dog uden held. Ejendommen blev solgt, uden at salgssummen kunne dække gælden, men kreditor var grundet non-recourse-vilkåret afskåret fra at kunne gøre yderligere krav gældende mod selskabet. Kommanditisterne afstod deres andele i selskabet for 0 kr. med angivelse af, at de ikke skyldte noget til kommanditselskabet eller tredjemand. Højesteret fastslog, at differencen mellem restgælden og det opnåede salgsprovenu udgjorde en skattepligtig kursgevinst, jf. KGL § 23.(2)

Landsskatteretten fandt imidlertid ikke, at tillægget (addendum no. 3) kunne sidestilles med et non-recourse-vilkår. Efter Landsskatterettens opfattelse var tillægget *“udfærdiget som et led i afviklingen af engagementet med kommanditselskabet og bekræftede bankens rettigheder over for kommanditselskabet i forbindelse med denne afvikling, herunder provenuet ved salg af skibet”*. Tillægget havde med andre ord ingen selvstændig betydning for forholdet mellem kommanditselskabet (debitor) og banken (kreditor). Det *bekræftede* blot forholdet.

SKM2019.627.HR havde følgende ingen betydning for sagen, hvilket synes at medføre, at SKM2020.64.LSR fik principiel karakter. Landsskatteretten fik således lejlighed til at tage stilling til den *“rene”* situation, hvor hæftelsesbegrænsningen for debitor ikke fulgte af en aftale mellem selskabet og kreditor, men derimod blot var en følge af de selskabsretlige regler, jf. nærmere i det følgende.

### 3.2. Gældseftergivelse og beskatningshjemlen

#### 3.2.1. Gældseftergivelse?

Efter konstatering af, at der ikke var tale om lån på non-recourse-vilkår, vendte Landsskatteretten sig mod spørgsmålet om beskatningshjemlen.

Det er indledningsvis i den forbindelse værd at bemærke, at Landsskatteretten forudsatte, at F1-Bank havde *eftergivet* gælden til kommanditselskabet, således at KGL §§ 21 og 24 potentielt kunne finde anvendelse. Dette er vel for en umiddelbar betragtning korrekt. Der bestod således utvivlsomt en restgæld, som F1-Bank havde truffet beslutning om ikke at forfølge yderligere.

Alligevel forekommer det noget kunstigt at opfatte forholdet entydigt som en gældseftergivelse.

I dansk ret defineres et kommanditselskab som en virksomhed, hvor en eller flere deltagere, komplementarerne, hæfter personligt, uden begrænsning, og hvis der er flere, solidarisk for virksomhedens forpligtelser, mens en eller flere deltagere, kommanditisterne, hæfter begrænset for virksomhedens forpligtelser, jf. LEV § 2, stk. 2.(3)

Klageren havde, i lighed med de øvrige kommanditister, indbetalt resthæftelsen i selskabet,(4) og kommanditisterne havde i øvrigt tilkendegivet, at de ikke ønskede at påtage sig yderligere hæftelse, jf. ovenfor under 2.1. For kommanditisterne kunne der af samme grund vel vanskeligt være tale om en *“gældseftergivelse”*; de hæftede ikke for gælden og kunne derfor ikke med mening siges at blive eftergivet den.(5) Krav om betaling af restgælden kunne F1-Bank derimod have rettet mod komplementaren, og ved at undlade dette havde F1-Bank over for komplementaren utvivlsomt eftergivet restgælden på lånet. Der foreligger ingen oplysninger om komplementaren i kendelsen.

Landsskatteretten forudsatte imidlertid uden videre, at der er tale om en gældseftergivelse, også for kommanditisterne, og undersøgte herefter, om forholdet kunne henføres til KGL § 24.

#### 3.2.2. Samlet ordning?

Om anvendelsen af KGL § 24 henviste Landsskatteretten til højesteretsdommen TfS 1999, 261 H omhandlende en kommanditist, der havde afstået anparten i et kommanditselskab til et aktieselskab. Afståelsen var et led i en større rekonstruktionsaftale mellem aktieselskabet og en række kommanditselskaber med et stort antal kommanditister. Spørgsmålet var, om afståelsen var sket som led i en samlet ordning, jf. dagældende KGL § 6 A, stk. 1, 1. pkt. (nu KGL § 24). Dette afviste Højesteret:

*Da det er kommanditselskaberne, der har indgået rekonstruktionsaftalen med deres kreditorer, ville en henførelse under § 6 A, stk. 1, 1. pkt., indebære, at den gæld, der eftergives, betragtes som kommanditselskabernes og ikke de enkelte kommanditisters og ville derved forudsætte, at et kommanditselskab anses som et selvstændigt skattesubjekt, hvilket SEL § 1 ikke giver adgang til.*

Med henvisning til TfS 1999, 261 H fandt Landsskatteretten i SKM2020.64.LSR tilsvarende, at der var tale om en aftale mellem kommanditselskabet og F1-Bank (og altså ikke mellem F1-Bank og de enkelte kommanditister), hvorfor der ikke var tale om en *samlet ordning*. KGL § 24 fandt derfor ikke anvendelse.

#### 3.2.3. Singular gældseftergivelse eller gæld i fremmed valuta, kursgevinstlovens gevinstbegreb

Herefter måtte det overvejes, om forholdet skulle henføres til KGL § 21 eller § 23, som efter deres ordlyd – igen under den forudsætning, at der var tale om en gældseftergivelse – begge kunne finde anvendelse.

Kursgevinstlovens § 23 omhandlende gæld i fremmed valuta angiver efter sin ordlyd at vige for KGL §§ 22 og 24 a, men er tavs

om forholdet til KGL § 21. Henset til bestemmelsens ordlyd lagde Landsskatteretten dog til grund, at KGL § 23 måtte finde anvendelse på singulære gældseftergivelser i fremmed valuta (givetvis ud fra en *lex specialis*-betragtning), og at hverken forarbejderne til KGL § 21 eller KGL § 6 A(6) gav støtte for det synspunkt, at forholdet *ikke* var omfattet af KGL 23. Klageren havde bestridt, at KGL § 23 havde forrang for KGL § 21, men tilsluttede sig dog alligevel, at dette var tilfældet, jf. Skatteankestyrelsens forslag til afgørelse i sagen, under den forudsætning, at klageren kunne støtte ret på indholdet af Den juridiske vejledning, jf. nærmere nedenfor under 4. Landsskatterettens kendelse synes på dette punkt at være i overensstemmelse med den hidtidige antagelse i litteraturen(7) og synes endvidere også at følge af Landsskatterettens kendelse SKM2008.586.LSR, jf. nedenfor i afsnit 4.2.2.

Omdrejningspunktet for sagen blev derfor naturligt nok klagerens mulighed for at støtte ret på indholdet af Den juridiske vejledning, jf. nedenfor under 4.2, og måske derfor fik selv spørgsmålet om, hvorvidt der overhovedet forelå en skattepligtig gevinst på gæld, en temmelig stedmoderlig behandling.

Efter KGL § 21, stk. 1, beskattes gevinst på gæld kun, i det omfang gælden nedsættes til under fordringens værdi for kreditor – afgørende bliver med andre ord, om kreditor eftergiver mere, end han kunne forvente, at debitor ville være i stand til at betale.

Ved beskatning af gevinst på gæld efter KGL § 23 er fordringens værdi for kreditor derimod uden betydning. Gevinst på gæld beregnes efter KGL § 26, stk. 3, som “forskellen mellem gældens værdi ved påtagelsen af gælden og værdien ved frigørelsen eller indfrielsen”. Denne formulering er ingenlunde klar, men det må antages, at gevinsten for debitor skal beregnes som forskellen mellem debitorens låneprovenu og det beløb, debitor havde tilbagebetalt.(8) Konkret havde Skattestyrelsen opgjort den skattepligtige gevinst til at være klagerens forholdsmæssige andel af restgælden, jf. ovenfor under 2.2.

En anden beregningsmåde – som i realiteten var det synspunkt, der blev forfægtet af klageren – ville være at tage udgangspunkt i de selskabsretlige forhold, som karakteriserer et kommanditselskab. Som kommanditist hæftede klager ikke med mere end sit indskud. Den restgæld, der henstod, efter skibet var blevet solgt, *kunne* kreditor have forsøgt inddrevet hos komplementaren, der jo hæftede ubegrænset for gælden, men som bekendt undlod F1-Bank at gøre dette (sandsynligvis fordi det ville have været nytteløst). Henset til de selskabsretlige forhold forekommer det anstrengt at tale om, at kommanditisterne havde realiseret en gevinst på gæld som følge af, at F1-Bank havde undladt at gøre krav gældende mod kommanditselskabet, når F1-Bank alene kunne rette krav mod komplementaren. Kommanditisterne havde jo netop lige præcist betalt det, de var forpligtet til, derved at de var blevet opkrævet og havde indbetalt resthæftelsen. En smule polemisk kan man formulere forholdet som et spørgsmål: kan en gevinst kan bestå i, at man *ikke* skal tilbagebetale et beløb, som man *ikke* har påtaget sig at hæfte for?(9)

Ifølge Landsskatteretten må dette spørgsmål skulle besvares bekræftende, idet problemstillingen efter Landsskatterettens opfattelse jo ikke så meget var, om der var tale om gevinst på gæld, men derimod om gevinsten var skattepligtig.

Alligevel må det hævdes, at spørgsmålet om beregningen af gevinsten på gælden vendte tilbage i sagen senere, blot i en anden form, jf. herom nedenfor i afsnit 4.2.3.

### 3.3. Fradragskontoen

En anden konsekvens af, at Skattestyrelsen anså kommanditisterne, herunder klager, for at have realiseret en gevinst på gæld, var, at fradragskontoen blev forhøjet med et beløb svarende til den

skattepligtige gevinst. Forholdet spillede isoleret set ikke nogen rolle for sagens behandling ved Landsskatteretten, idet der blot var tale om en afledt effekt af gevinstbeskatningen. Når forholdet alligevel skal omtales nærmere i det følgende, skyldes det, at forhøjelsen af fradragskontoen i sig selv illustrerer, hvorfor det forekommer besynderligt at beskatte klageren af en gevinst på gæld.

Et kommanditselskab er transparent i skattemæssig henseende. Kommanditisterne ejer en ideel andel af selskabets formue og kan som følge af transparensen fradrage selskabets driftsomkostninger og afskrive på dets aktiver mv. Fradragsretten for kommanditisterne er imidlertid begrænset af den praksisskabte “fradragskonto”.

Fradragskontoen har grundlæggende til formål at begrænse kommanditisternes fradragsret for afskrivninger, renter og driftsudgifter i kommanditselskabet og hænger sammen med kommanditselskabets selskabsretlige karakteristika. Kommanditisterne hæfter alene med deres indskud, og synspunktet er derfor, at deres fradragsret skal være begrænset til det beløb, de hæfter med.(10) Til sammenligning gælder der for interessenterne i et interessentskab ingen tilsvarende fradragsbegrænsning, hvilket modsvares af, at interessenterne hæfter personligt, uden begrænsning og solidarisk for virksomhedens forpligtelser, jf. LEV § 2, stk. 1.(11) Ligeledes er komplementarens fradragsret ej heller begrænset af fradragskontoen, hvilket skyldes, at komplementarens hæftelse netop ikke – i modsætning til kommanditisterne – er begrænset.

Som kommanditist hæftede klageren ikke for restgælden over for F1-Bank. Idet Skattestyrelsen dog havde anset gældseftergivelsen for at være en skattepligtig gevinst på gæld, jf. KGL § 23, måtte fradragskontoen forhøjes med et tilsvarende beløb. Hermed fik klageren en videre fradragsadgang efter fradragskontoen, end hans hæftelse ellers tilsagde.

Forholdet kan beskrives på denne måde: Klageren hæftede ikke for gælden, men alligevel kunne F1-Bank “eftergive” ham gælden, hvorved han opnåede en “gevinst”. En gevinst, der bestod i, at han slap for at tilbagebetale et lån, han ikke hæftede for, til en bank, han ikke skyldte penge. Efterfølgende blev hans adgang til fradrag i henhold fradragskontoen så forhøjet med et beløb svarende til gevinsten, hvormed klageren var blevet stillet, *som om* han hæftede for gælden. Men det gjorde han jo netop ikke – hvilket er selve årsagen til, at man overhovedet opererer med en fradragskonto.

Når forholdet beskrives med udgangspunkt i fradragskontoen – frem for med udgangspunkt i gevinstbeskatningen – forekommer kendelsen efter min opfattelse vanskelig at forene med reglerne for fradragskontoen og de bagvedliggende hensyn.

## 4. BETYDNINGEN AF DEN JURIDISKE VEJLEDNING

### 4.1. Den juridiske vejledning som retskilde

Afgørende for sagen blev klagerens mulighed for at støtte ret på indholdet af Den juridiske vejledning. Før opmærksomheden rettes mod sagens konkrete forhold i den henseende, skal jeg indledningsvis redegøre for den retskildemæssige værdi af Den juridiske vejledning.

Dette er for så vidt simpelt, idet Den juridiske vejledning selv angiver sin retskildemæssige værdi:

*Den juridiske vejledning giver udtryk for Skatteforvaltningens opfattelse af gældende praksis og har cirkulærestatus.*(12)

Uanset benævnelsen “vejledning” har Den juridiske vejledning altså status som cirkulære, og dens indhold er udtryk for en generel tjenestebefaling.(13) Der eksisterer således en pligt for medarbejderne til at følge indholdet af Den juridiske vejledning. Også dette forhold fremgår direkte af vejledningen:

*Den juridiske vejledning giver udtryk for Skatteforvaltningens opfattelse af gældende praksis og er bindende for Skatteforvaltningens medarbejdere, medmindre vejledningens indhold klart ikke er i overensstemmelse med højere rangerende retskilder; det vil sige EU-forordninger, lovgivning, bekendtgørelser, cirkulærer, domspraksis, Landsskatterettens og Skatterådets praksis.*(14)

Som en vejledning med cirkulærestatus er det klart, at Den juridiske vejledning er placeret på det nederste trin i det retskildemæssige hierarki og viger blandt de skrevne retskilder som angivet for love, anordninger og bekendtgørelser samt (andre) cirkulærer.(15)

Hvis indholdet af Den juridiske vejledning på et givet punkt "klart ikke" er i overensstemmelse med eksempelvis lovgivningen, er den enkelte medarbejder ikke forpligtet til at følge vejledningens angivelser. Dette ville da også være i strid med det legalitetsprincip, der hersker på skatterettens område. Noget andet er så, at det i sagens natur kan være vanskeligt at bedømme, hvornår vejledningens indhold "klart ikke" er i overensstemmelse med trindhøjere retskilder, og hvornår der måske nok kan konstateres en uoverensstemmelse, men på mindre klart grundlag.

Selvom Den juridiske vejledning er rettet mod Skatteforvaltningens medarbejdere og er bindende for dem, kan der ikke slutes modsætningsvis herfra, således at vejledningen er uden betydning for andre.

På forvaltningsrettens område, hvorunder skatteretten hører, gælder der visse retsgrundsætninger, som skaber rettigheder for borgerne, herunder bl.a. *lighedsgrundsætningen*.(16) Denne er også beskrevet i Den juridiske vejledning:

*Lighedsgrundsætningen er et helt grundlæggende ulovbestemt forvaltningsretligt princip, der skal sikre, at der som udgangspunkt træffes identiske afgørelser i forhold til borgere med identiske omstændigheder. En myndighed må derfor ikke udøve usaglig forskelsbehandling.*(17)

Der skal, som det fremgår af det netop citerede, træffes identiske afgørelser i sager med identiske omstændigheder. Dette er af Karsten Revsbech formuleret på den måde, at lighedsgrundsætningen indebærer et krav om konsekvens, således at der ikke må forekomme enkeltstående ubegrundede og vilkårlige afvigelser fra administrativ praksis.(18) Lighedsgrundsætningen indebærer således, at den enkelte skatteyder kan støtte ret på administrativ praksis. Dette er almindeligt anerkendt i den skatteretlige og forvaltningsretlige teori.(19)

Når lighedsgrundsætningen fører til, at skatteyderne som udgangspunkt kan støtte ret på administrativ praksis, rejser det helt naturligt spørgsmålet: hvad er så administrativ praksis?

Administrativ praksis er en uskreven retskilde og defineres ikke entydigt i litteraturen. Grundlæggende synes administrativ praksis dog at beskrive de situationer, hvor en offentlig myndighed gennem en række afgørelser har lagt en bestemt retsopfattelse til grund.(20) Skatteyderne, der befinder sig i en tilsvarende situation som dem, der har været genstand for de afgørelser, der må anses for at udgøre en administrativ praksis, har i medfør af lighedsgrundsætningen et retskrav på at blive behandlet på samme måde.

Muligheden for at støtte ret på en administrativ praksis forudsætter naturligvis, at der kan påvises en administrativ praksis. Det kan selvsagt være vanskeligt, da der som nævnt er tale om en uskreven retskilde. For skatteyderne er der imidlertid hjælp at hente, nemlig i Den juridiske vejledning, idet denne jo netop er udtryk for "Skatteforvaltningens opfattelse af gældende praksis".(21)

Det er da også fastslået i praksis, at selvom cirkulærer mv. ikke er bindende for andre end myndighederne selv, kan borgerne under visse omstændigheder støtte ret på indholdet af interne regler.(22)

Allerede ved Højesterets dom U 1965.399 H blev det således fastslået, at Landsskatteretten ikke kunne fravige indholdet af nogle vejledninger (som i øvrigt var i overensstemmelse med Landsskatterettens egen praksis) til skade for skatteyderen. I sin kommentar til dommen påpeger daværende højesteretsdommer Spleth, at "det ville medføre en væsentlig ulighed", hvis anvisningerne i vejledningerne blev tilsidesat i forhold til en enkelt skatteyder.(23)

Hvad angår muligheden for at støtte ret på Den juridiske vejledning (konkret dens forgænger Ligningsvejledningen), er det centrale præjudikat Østre Landsrets dom refereret i TfS 1994, 295 Ø. I denne sag udtalte landsretten udtrykkeligt om muligheden for at støtte ret på indholdet af Ligningsvejledningen, at dens indhold: "måtte antages at være udtryk for den praksis, som ligningsmyndighederne fulgte, og som skatteborgerne derfor som udgangspunkt burde kunne indrette sig i tillid til som værende udtryk for gældende ret på området."

Med dommens præmisser blev det fastslået med sikkerhed, at skatteyderne kan støtte ret på Ligningsvejledningen (og Den juridiske vejledning).(24)

Det må imidlertid ikke overses, som påpeget af Jan Pedersen, at Den juridiske vejledning befinder sig på det nederste trin i den retlige trinfølge. Forholdet er jo nemlig det, at skatteyderne kun har interesse i at støtte ret på Den juridiske vejledning, i det omfang vejledningen medfører en bedre retsstilling, end hvad de øvrige (og højere rangerende) retskilder ellers tilsiger. Der må derfor – lighedsgrundsætningen til trods – gælde visse begrænsninger i muligheden for at støtte ret på Den juridiske vejledning.(25)

Blandt disse begrænsninger gælder bl.a., at der alene kan støttes ret på udsagn i Den juridiske vejledning, som er klare og entydige. Endvidere er det en forudsætning, at de udsagn, som skatteyderen ønsker at støtte ret på, ikke er i åbenbar modstrid med trindhøjere retskilder, altså reelt det samme kriterium, som gør, at Skatteforvaltningens medarbejdere heller ikke er bundet af vejledningen.(26)

## 4.2. Den juridiske vejledning og SKM2020.64.LSR

Indholdet af Den juridiske vejledning blev udslagsgivende for klageren i SKM2020.64.LSR, idet Landsskatteretten fandt, at klageren kunne støtte ret på vejledningen.

Nærmere bestemt blev udslagsgivende et afsnit i Den juridiske vejledning C.B.1.4.3.3 med overskriften "Særligt om gældseftergivelse i K/S'er":

*Hvis en kommanditist har indbetalt den fulde hæftelse, vil en gældseftergivelse ikke medføre en gevinst i kursgevinstlovens forstand i forhold til en resthæftelse. Har kommanditisten derimod ikke indbetalt sin resthæftelse, kan der blive tale om beskatning af den del af gældseftergivelsen, som forholdsmæssigt svarer til hans andel efter KGL § 21 eller KGL § 23.*(27)

Idet klageren havde indbetalt resthæftelsen, ville gældseftergivelsen ikke medføre nogen beskatning i henhold til det citerede afsnit.

Imod klagerens mulighed for at støtte ret på Den juridiske vejledning havde Skattestyrelsen gjort tre forhold gældende: For det første at udsagnet i Den juridiske vejledning C.B.1.4.3.3 ikke var entydigt, for det andet at det pågældende udsagn ikke var udtryk for administrativ praksis, og for det tredje at udsagnet var i direkte modstrid med kursgevinstloven.

Hvad angår indsigelse nr. 1 og 3, er der for så vidt tale om helt "sædvanlige" indsigelser mod muligheden for at støtte ret på Den juridiske vejledning, jf. netop ovenfor. Indsigelse nr. 2 derimod synes mere kontroversiel. I det følgende skal de enkelte indsigelser omtales nærmere.

#### 4.2.1. Ad 1: udsagnet var ikke entydigt

Den første indsigelse gik nærmere bestemt på, at der af Den juridiske vejledning C.B.1.4.3.3 umiddelbart før afsnittet "Særligt om gældsreduktion i K/S'er" (citeret ovenfor), som klageren havde henvist til, fremgik følgende:

*Gevinst som følge af en singulær eftergivelse mv. af gæld i fremmed valuta er omfattet af KGL § 23. Se afsnit C.B.1.4.3.7. Hvis gælden er omfattet af KGL § 23, er der ikke skattefrihed efter KGL § 21 for den del af gældseftergivelsen, som bringer fordringen ned til fordringens værdi for kreditor på tidspunktet for gældseftergivelsen.*

Skattestyrelsen gjorde i den forbindelse gældende, at det citerede afsnit modsagde det, som stod i det efterfølgende "særlige" afsnit om gældsreduktion i kommanditselskaber. Skattestyrelsen hævdede således, at det fremgik af det første afsnit, at der altid skulle ske beskatning af det fulde beløb, når en gældseftergivelse var omfattet af KGL § 23. Dermed var Den juridiske vejledning ikke entydig, da der i det efterfølgende afsnit stod noget andet, nemlig at gældsreduktion i et kommanditselskab kunne være skattefri for kommanditisterne.

Landsskatteretten gav ikke Skattestyrelsen medhold i synspunktet, men fandt derimod:

*"Det, der var anført i underafsnittet "Særligt om gældsreduktion i K/S'er", må således naturligt forstås sådan, at afsnittet angår den specielle situation, hvor der er tale om et kommanditselskab. I denne specielle situation gælder der, ifølge det anførte, noget andet end ved andre "almindelige" singulære gældseftergivelser i fremmed valuta[.]"*

Det er vanskeligt at være uenig med Landsskatteretten i synspunktet. Det forhold, at en generel regel efterfølges af en specifik undtagelse, gør naturligvis ikke, at den specifikke undtagelse ikke er "entydig".

#### 4.2.2. Ad 2: udsagnet var ikke udtryk for praksis

Muligheden for at støtte ret på Den juridiske vejledning støttes på den forvaltningsretlige lighedsgrundsætning, idet indholdet af Den juridiske vejledning må anses for at være udtryk for administrativ praksis. Dette er da også, hvad der udtrykkeligt fremgår af Den juridiske vejledning, jf. ovenfor i afsnit 4.1.

I sagen hævdede Skattestyrelsen imidlertid, at udsagnet i Den juridiske vejledning C.B.1.4.3.3. slet ikke var udtryk for administrativ praksis, idet Skattestyrelsen ikke havde fulgt det, der stod i det pågældende afsnit.

Skattestyrelsen gjorde endvidere gældende, at det måtte være klageren, der havde bevisbyrden for, at det, der stod i Den juridiske vejledning, var udtryk for praksis:

*Hvis klageren mener, at det der stod i den juridiske vejledning var udtryk for praksis, er det klageren, som skal bevise, at der var en praksis, som blev fulgt.*

Det synspunkt, som Skattestyrelsen her forfægter, er temmelig opsigtsvækkende.

Det er ganske vist korrekt, at den, som påberåber sig en administrativ praksis, har bevisbyrden for eksistensen af en sådan praksis. Og det må også accepteres, at det eksisterer som en teoretisk mulighed, at indholdet af Den juridiske vejledning ikke er udtryk for praksis. Det må imidlertid være sådan, at der gælder en klar formodning for, at indholdet af Den juridiske vejledning er udtryk for praksis, og det må derfor også være op til Skattestyrelsen at afkræfte denne formodning.

Dette synes da også at være den almindelige opfattelse i teorien,<sup>(28)</sup> og synspunktet finder støtte i TfS 1994, 295 Ø. I dommen havde landsretten accepteret, at skatteyderen kunne støtte ret på Ligningsvejledningen, idet denne var udtryk for administrativ

praksis. I tilknytning hertil udtalte landsretten, at *Skatteministeriet* ikke havde godtgjort, at denne praksis faktisk var blevet fraveget. Landsretten synes således klart at forudsætte, at det måtte være op til Skatteministeriet at afkræfte en formodning om, at Ligningsvejledningen blev lagt til grund ved ligningen.

I forlængelse heraf må der fremhæves det forhold, at SKM2020.64. LSR blev ført i det administrative klagesystem og altså ikke for domstolene. Heraf følger, at myndighederne har pligt til at bistå med at oplyse sagen, derved at styrelsen skal iagttage det forvaltningsretlige officialprincip.<sup>(29)</sup> Henset til officialprincippet forekommer det så meget desto mere nærliggende at antage, at den fra Den juridiske vejledning (påståede) afvigende praksis skulle dokumenteres af Skattestyrelsen. Det ses ikke – i hvert fald ikke af det offentliggjorte sagsreferat – at Skattestyrelsen på nogen måde havde dokumenteret denne "afvigende" praksis.

I kendelsen synes Landsskatteretten da heller ikke at have tillagt Skattestyrelsens argument om, at man ikke havde fulgt Den juridiske vejledning i praksis, nogen videre vægt. Landsskatteretten konstaterede blot, at Den juridiske vejledning måtte antages at være udtryk for gældende praksis. I den forbindelse kunne Landsskatteretten have henset til sin egen praksis, jf. SKM2008.586.LSR. Sagen omhandlede en tysk banks gældseftergivelse over for et kommanditselskab. Landsskatteretten lagde udtrykkeligt til grund, at forholdet ikke kunne sidestilles med et lån på non-recourse-vilkår. Landsskatteretten fandt, at kommanditisterne var skattepligtige af gevinst på gæld i fremmed valuta, jf. KGL § 23, og bemærkede endvidere med henvisning til Ligningsvejledningen E.L.2.7.1. (svarende til Den juridiske vejledning C.B.1.4.3.3.), at "*klageren kun undergives beskatning i det omfang, han ikke har indbetalt resthæftelsen på sine anparter*". Selvom Landsskatteretten ikke udtrykkeligt tog stilling til det pågældende afsnits forenelighed med KGL § 23, må afgørelsen utvivlsomt antages at underbygge synspunktet om, at Ligningsvejledningens indhold var udtryk for praksis.

Som nævnt havde Skattestyrelsen ikke dokumenteret, at den ikke administrerede området i overensstemmelse med Den juridiske vejledning. Den havde dog til støtte for synspunktet udtalt, at den manglende efterlevelse af Den juridiske vejledning på det pågældende punkt kunne ses, ved at:

*Skatteankestyrelsen nu har et stort antal sager, hvori Skattestyrelsen har foretaget beskatning efter kursgevinstlovens § 23, uanset om hele resthæftelse er indbetalt.*

Ud over at dette næppe dokumenterer eksistensen af en administrativ praksis, som tilsiger, at indholdet af Den juridiske vejledning C.B.1.4.3.3. generelt ikke blev fulgt, synes synspunktet at give anledning til overvejelser om en anden retlig problemstilling.

Det omtvistede afsnit har stået i Den juridiske vejledning C.B.1.4.3.3. siden version 2012-1. Før det blev en tilsvarende retsopfattelse tilkendegivet i Ligningsvejledningen, Erhvervsdrivende, E.L.2.7.1, som i øvrigt havde været uændret i hvert fald siden 1998. Det forekommer næppe tænkeligt, at Skattestyrelsen (og dens forvaltningsmæssige forgængere i form af SKAT mv.) siden 1998 *aldrig* havde administreret i overensstemmelse med Ligningsvejledningen/Den juridiske vejledning vedr. gældseftergivelse i kommanditselskaber – uden dog at finde anledning til at ændre i vejledningen. Det er derimod særdeles nærliggende at tro, at vejledningen i hvert fald på et tidspunkt havde været udtryk for administrativ praksis. Denne formodning bestyrkes selvsagt af det forhold, at Den juridiske vejledning selv angiver dels at være udtryk for Skatteforvaltningens opfattelse af gældende praksis, dels at være bindende for Skatteforvaltningens medarbejdere. Endelig skal igen fremhæves det forhold, at Landsskatteretten i SKM2008.586.LSR havde

antaget, at det pågældende stykke i Ligningsvejledningen var udtryk for praksis.

Når Skattestyrelsen således påpegede i SKM2020.64.LSR, at den i en lang række sager havde gennemført en beskatning i strid med indholdet af Den juridiske vejledning C.B.1.4.3.3, synes dette at indikere, at Skattestyrelsen har forsøgt at gennemføre en praksisændring af skærpende karakter. Det er sædvanligvis antaget, at sådanne praksiskærper alene kan ske for fremtidige indkomstår, og at dette må ske med behørigt varsel, jf. herved navnlig U 1983.8 H (Kruuse).(30) I tråd hermed fremgår det af 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.*

Det skal igen understreges, at det omtvistede afsnit i Den juridiske vejledning havde stået nogenlunde uændret siden 1998, og at der således ikke på noget tidspunkt blev udsendt et varsel om en praksisændring. Først efter at Landsskatteretten havde afsagt kendelse i sagen, fandt man derimod anledning til at ændre i vejledningen, således at det omtvistede afsnit nu er slettet i Den juridiske vejledning 2020-1 C.B.1.4.3.3.(31)

Skattestyrelsens argument om, at man generelt ikke havde fulgt Den juridiske vejledning i tilfælde som det foreliggende, synes dermed ikke så meget at tale imod klagerens mulighed for at støtte ret på Den juridiske vejledning. Tværtimod synes argumentet at tilsige, at Skattestyrelsen var i færd med at gennemføre en (uvarslet) skærpe af praksis, der som følge af den manglende varseling ikke ville kunne gøres gældende over for klageren (eller andre skatteydere for den sags skyld).

Sammenfattende må det derfor hævdes, at skatteyderne generelt kan støtte ret på Den juridiske vejledning ud fra en lighedsgrundsætning, idet Den juridiske vejledning må antages at være (og selv angiver at være) udtryk for Skatteforvaltningens opfattelse af praksis. Bevisbyrden for, at administrativ praksis er noget andet, må ligge hos Skatteforvaltningen. I det omfang Skattestyrelsen rent faktisk har administreret i strid med det, der fremgår af Den juridiske vejledning (og før det Ligningsvejledningen), må det endvidere antages, at der er tale om en praksisskærpe, som Skattestyrelsen i så fald ville være forpligtet til at udmelde.

Som en sidste bemærkning skal nævnes, at Skattestyrelsens argumentation forekommer at være stødende for retsfølelsen. Den juridiske vejledning er som udgangspunkt *bindende* for medarbejderne. Sat på spidsen er Skattestyrelsens argument altså det temmelig obskure, at det man ikke alene har administreret i strid med en generel tjenestebefaling – det er også *skatteyderens* problem, at man har gjort det. Det allerførste afsnit i Den juridiske vejledning (Om Den juridiske vejledning) bærer overskriften: “Et bidrag til retssikkerheden”. Denne hensigtserklæring om vejledningens funktion er vanskelig at forene med Skattestyrelsens ageren i sagen.(32)

#### 4.2.3. Ad 3: udsagnet var i direkte modstrid med kursgevinstloven

Det sidste argument, som Skattestyrelsen fremførte imod, at klageren kunne støtte ret på indholdet af Den juridiske vejledning, var, at udsagnet i vejledningen var i direkte modstrid med kursgevinstloven. En forudsætning for at kunne støtte ret på Den juridiske vejledning er netop, at det udsagn, skatteyderen ønsker at støtte ret på, ikke er åbenbart i strid med lovens ordlyd, jf. ovenfor under 4.1.

Skattestyrelsen udtalte:

*Kursgevinstlovens § 23 skal efter Skattestyrelsens opfattelse forstås således, at når der er tale om gæld i fremmed valuta, skal der altid ske beskatning af hele det eftergivne beløb. Der er således ikke efter kursgevinstloven nogen undtagelse til dette. For det tredje, er det derfor Skattestyrelsens opfattelse er det der har stået i den juridiske vejledning således er direkte i strid med kursgevinstloven, og efter Skattestyrelsens opfattelse kan skatteyderne derfor ikke støtte ret på det der har stået i Den juridiske vejledning.*

I afgørelsen medgav Landsskatteretten, at udsagnet i Den juridiske vejledning rent faktisk var i strid med KGL § 23, men at udsagnet ikke var åbenbart i strid med KGL § 23.

Det ses altså, at såvel Landsskatteretten som Skattestyrelsen var af den opfattelse, at det afgørende for sagens udfald var forholdet mellem Den juridiske vejledning og KGL § 23.

Dette er efter min opfattelse ikke korrekt.

Kursgevinstlovens § 23 siger blot, at gevinst på gæld i fremmed valuta som udgangspunkt skal medregnes til den skattepligtige indkomst. Beskatning efter KGL § 23 forudsætter selvsagt, at der kan opgøres en gevinst på gæld. Selve opgørelsen af gevinsten på gælden er imidlertid ikke reguleret i KGL § 23, men derimod i KGL § 26, stk. 3.

Det synspunkt, der blev forfægtet i Den juridiske vejledning, var imidlertid, at der slet ikke var tale om nogen “*gevinst i kursgevinstlovens forstand*”, når en kommanditist i et kommanditselskab, der havde fået gælds eftergivelse, havde indbetalt sin restgæld. Synspunktet forekommer altså at være udtryk for en fortolkning af KGL § 26, stk. 3, og er begrundet i selve kursgevinstlovens “*gevinstbegreb*”. Det må i øvrigt hævdes, jf. ovenfor under 3.2, at det af samme årsag forekommer anstrengt overhovedet at tale om en gælds eftergivelse i relation til kommanditisterne.

Hvornår et givet udsagn er i strid med loven, og hvornår det er i åbenbar strid med loven, er i sagens natur en hårfin balance. Hvis Landsskatteretten havde lagt til grund, at klageren rent faktisk havde realiseret en gevinst på gæld, forekommer det mig dog tvivlsomt, at det pågældende udsagn i Den juridiske vejledning ikke var åbenbart i strid med KGL § 23.

Den måde, hvorpå Landsskatteretten begrundede, at der ikke var nogen åbenbar uoverensstemmelse med KGL § 23, synes imidlertid at antyde, at Landsskatteretten havde lagt til grund, at der slet ikke var realiseret en gevinst. Landsskatteretten henviste således udtrykkeligt til, at kreditors mulighed for at kræve betaling af kommanditisten efter kommanditselskabets natur var begrænset til den til enhver tid værende resthæftelse, og at det derfor ikke var “*åbenbart forkert at antage, at kommanditisten alene opnår en økonomisk gevinst ved en gælds eftergivelse i den situation, hvor hele resthæftelsen ikke er betalt, sådan som det har fremgået af Den juridiske vejledning igennem en længere årrække*”.

Når Landsskatteretten lægger til grund, at der ikke kunne opgøres en gevinst for klageren, er udsagnet i Den juridiske vejledning helt åbenbart *ikke* i strid med KGL § 23.

## 5. SAMMENFATNING OG AFSLUTTENDE BEMÆRKNINGER

Med SKM2020.64.LSR har Landsskatteretten afsagt en principiel kendelse, derved at kendelsen omhandler en – efter Landsskatterettens opfattelse – “*gælds eftergivelse*” over for et kommanditselskab, der ikke er en følge af, at låneaftalen indeholdt et non-recourse-vilkår. Der er således tale om en “*ren*” situation, hvor den manglende mulighed for at gøre et krav gældende mod kommanditisterne alene skyldes de selskabsretlige regler og ikke en aftale mellem debitor og kreditor.

Landsskatterettens kendelse giver dog anledning til visse kritiske bemærkninger.

Efter min opfattelse forekommer det anstrengt at betegne den foreliggende situation som en gældsfortergivelse (der forelå ikke en retlig forpligtelse til at tilbagebetale en gæld, som kreditor kunne frigøre kommanditisterne fra). Med samme argumentation kan der ligeledes sættes spørgsmålstegn ved, om man med mening kan hævde, at der er tale om en "gevinst".

Det er efter min opfattelse vanskeligt at læse kendelsen på anden måde, end at Landsskatteretten principielt gav Skattestyrelsen medhold i, at der var tale om en gældsfortergivelse, og at klageren havde realiseret en skattepligtig gevinst på gæld. Det forhold, der "reddede" klageren, var, at han kunne støtte ret på Den juridiske vejledning C.B.1.4.3.3, fordi vejledningens indhold ifølge Landsskatteretten ganske vist var i strid med KGL § 23, men at lovstridigheden ikke var åbenbar. Efter min opfattelse burde det relevante spørgsmål imidlertid have været, om den retsopfattelse, der fremgik af Den juridiske vejledning, loc.cit, var i strid med KGL § 26, stk. 3. Det er endvidere min opfattelse, at det omtvistede afsnit i Den juridiske vejledning burde være fulgt, allerede fordi det var udtryk for en korrekt fortolkning af loven: hvis der ikke kan opgøres en gevinst, jf. KGL § 26, stk. 3, er der intet at beskatte, jf. KGL § 23.

I den seneste udgave af Den juridiske vejledning (2020-1) er det pågældende afsnit omskrevet med en bemærkning om, at Skattestyrelsen overvejer, hvordan den vil reagere på Landsskatterettens kendelse. En forventelig reaktion synes at være, at der vil blive udmeldt en praksisændring, hvorved man akkviescerer ved Landsskatterettens kendelse, men samtidig tilkendegiver, at man i fremtiden vil gennemføre en beskatning ved gældsfortergivelser i lignende situationer. Det vil så igen aktualisere spørgsmålet, om dette er udtryk for en korrekt fortolkning af kursgevinstlovens "gevinstbegreb". Det er efter min opfattelse ikke givet, at dette er tilfældet.

Kendelsen er også principiel af en anden årsag, idet den illustrerer betydningen af Den juridiske vejledning og skatteydernes mulighed på at støtte ret derpå. I den forbindelse skal også fremhæves det forhold, at Skattestyrelsen tilsyneladende *ikke* havde følt sig bundet af dens indhold og endog hævdede, at det var klageren, der måtte dokumentere, at Den juridiske vejledning var udtryk for gældende praksis.

Dette synspunkt forekommer retssikkerhedsmæssigt betænkeligt og dybt kritisabelt. Det fremgår udtrykkeligt af Den juridiske vejledning, at den netop er udtryk for praksis, og at Skattestyrelsens medarbejdere er bundet af den. Endvidere er det klart, at skatteyderne i sagens natur kun har kendskab til deres egen sag og i øvrigt den praksis, som er offentlig tilgængelig. Så meget desto mere kan det naturligvis ikke pålægges skatteyderne at redegøre for praksis, ud over hvad der fremgår af offentligt tilgængelige kilder.

Skattestyrelsens ageren i sagen er et eksempel på, at styrelsens omgang med praksisbegrebet ikke altid er betryggende. Som et andet nyligt eksempel kan fremhæves de sager, hvori Skattestyrelsen havde gjort gældende, at den ikke var bundet af praksis, som var offentliggjort uden SKM-nummer, og som i 2019 resulterede i en udtalelse fra Folketingets Ombudsmand.<sup>(33)</sup> I den forbindelse skal nævnes, at Ombudsmandens skattekontor i maj 2020 på eget initiativ har iværksat en ny undersøgelse af Skattestyrelsen. Undersøgelsen har til formål at afdække den træghed, der tilsyneladende præger Skatteforvaltningen med henblik på offentliggørelse af principielle afgørelser og den videre udmøntning heraf i styresignaler og ajourføring af Den juridiske vejledning.<sup>(34)</sup> Man skal naturligvis være varsom med at drage en konklusion om, at Skatteforvaltningen helt generelt har et problem med den måde, hvorpå den anvender praksis, alene baseret på disse eksempler og en verserende ombudsmandsundersøgelse. Ikke desto mindre er der noget, der tyder på, at Skatteforvaltningens praksis for omgangen med praksis kunne trænge til et serviceeftersyn.

- (1) Jf. om non-recourse Jane Bolander og Liselotte Madsen i SR-Skat 2017, s. 75 ff.
- (2) Jf. om SKM2019.627.HR Jane Bolander i SR-Skat 2020, s. 48 ff.
- (3) Jf. hertil Søren Friis Hansen og Jens Valdemar Krenchel, Dansk selskabsret 3, 3. udg. 2015, s. 54 ff.
- (4) Med forbehold for, at dette rent faktisk også var sket, jf. ovenfor under 2.2.
- (5) Jf. herved Jane Bolander, Skat ved gældseftergivelse, 1999, s. 20, der anfører om begrebet gældseftergivelse: *“I ordet eftergivelse ligger også, at kreditor skal frigøre skyldneren for en gældsforpligtelse, som skyldneren ellers var retligt forpligtet til at skulle betale[.]”*.
- (6) Det må bero på en lapsus, at Landsskatteretten i afgørelsen anfører, at KGL § 21, stk. 1, *“er en videreførelse af KGL § 6 A i den tidligere gældende kursgevinstlov”*. Kursgevinstlovens § 6 A blev ved lov nr. 439 af 10. juni 1997 videreført som KGL § 24, mens KGL § 21 er en videreførelse af de dele af dagældende KGL § 5, stk. 2, som ikke blev videreført som KGL § 19 om næring, jf. lovforslag nr. L 194 af 13. marts 1997, de enkelte bemærkninger til §§ 19, 21 og 24. Se også Jane Bolander, Skat ved gældseftergivelse, 1999, s. 80 ff.
- (7) Jf. Jan Børjesson m.fl., Kursgevinstloven med kommentarer, 3. udg. 2014., note 7 til § 21 og note 3.4 til § 23. Se til spørgsmålet også Jane Bolander og Liselotte Madsen i SR-Skat 2017, s. 75 ff.
- (8) Jf. nærmere herom samt om den megen usikkerhed, der knytter sig til KGL § 26, stk. 3, om opgørelsen af gevinst og tab på gæld, Jane Bolander i TfS 2002, 916 og Jan Pedersen m.fl., Skatteretten 1, 8. udg. 2018, s. 743 f.
- (9) Igen skal det understreges, at Landsskatteretten udtrykkeligt havde lagt til grund, at forholdet ikke kunne sidestilles med lån på non-recourse-vilkår.
- (10) Jf. nærmere Aage Michelsen m.fl., Lærebog om indkomstskat, 18. udg. 2019, s. 965 ff. og Jan Pedersen m.fl., Skatteretten 2, 8. udg. 2019, s. 823 ff.
- (11) Jf. nærmere Søren Friis Hansen og Jens Valdemar Krenchel, Dansk selskabsret 3, 3. udg. 2015, s. 449 ff. navnlig s. 490 ff.
- (12) Jf. Den juridiske vejledning 2020-1: Om Den juridiske vejledning, Den Juridiske vejledning – et bidrag til retssikkerheden.
- (13) Såvel vejledninger som cirkulærer er i forvaltningsretlig henseende *“interne regler”*, hvorved forstås regler, som er skabt af forvaltningen, og som ikke er anordninger, jf. Søren Mørup, Berettigede forventninger i forvaltningsretten, 2005, s. 702 med note 1.
- (14) Jf. Den juridiske vejledning 2020-1: Om Den juridiske vejledning, Bindende virkning.
- (15) Forholdet mellem Den juridiske vejledning og cirkulærer er næppe så simpelt som beskrevet i vejledningen. Er der uoverensstemmelse mellem et cirkulære og Den juridiske vejledning, må det formentlig afklares efter de sædvanlige fortolkningsregler, hvilken regel der skal have forrang, jf. Jan Pedersen i RR 1994 SM 129 ff.
- (16) For nærmere om lighedsgrundsætningen se Søren Mørup, Berettigede forventninger i forvaltningsretten, 2005, s. 726 ff. Se også Karsten Revsbech, Skatteret og forvaltningsret, i Malene Kerzel (red.), Festskrift til Jan Pedersen, 2011, s. 424 f. og Malene Kerzel i UfR 2017B, s. 171 ff.
- (17) Jf. Den juridiske vejledning 2020-1 A.A.7.1.1.
- (18) Jf. Karsten Revsbech, Skatteret og forvaltningsret, i Malene Kerzel (red.), Festskrift til Jan Pedersen, 2011, s. 425.
- (19) Fra den forvaltningsretlige litteratur kan henvises til Karsten Revsbech m.fl., Forvaltningsret – Almindelige emner, 6. udg. 2016, side 138 ff. og Sten Bønsing, Almindelig Forvaltningsret, 4. udg. 2018, side 51 ff. Fra den skatteretlige litteratur kan skal henvises til Thøger Nielsen, Indkomstbeskatning I, 1965, s. 24 ff. og s. 147 ff., Aage Spang Hansen i UfR 1966B, s. 73 ff., Steen Askholt i UfR 1977B, s. 313 ff., Inge Langhave Jeppesen, Noget om praksis og praksisændringer, i Malene Kerzel (red.), Festskrift til Jan Pedersen, 2011, side 217 ff., Karsten Revsbech, Skatteret og forvaltningsret, i Malene Kerzel (red.), Festskrift til Jan Pedersen, 2011, side 420 ff., Malene Kerzel i UfR 2017B, s. 171 ff., Jan Pedersen m.fl., Skatteretten 1, 8. udg. 2018, s. 110 ff., Aage Michelsen m.fl., Lærebog om indkomstskat, 18. udg. 2019, s. 112 ff. og Niels Langager i SR-Skat 2020, s. 60 ff.
- (20) Jf. Inge Langhave Jeppesen, Noget om praksis og praksisændringer, i Malene Kerzel (red.), Festskrift til Jan Pedersen, 2011, side 219 med yderligere henvisninger, Torben Bagge i RR 2015/7 s. 14 ff. og Niels Langager i SR-Skat 2020, s. 60 ff.
- (21) Jf. ovenfor ad note 12 og 14 samt SKM2018.348.SKTST.
- (22) For nærværende henses alene til lighedsgrundsætningen, men borgernes mulighed for at støtte ret på interne regler kan efter omstændighederne også støttes på andet grundlag, herunder bl.a. på hensynet til borgernes berettigede forventninger, jf. nærmere Søren Mørup, Berettigede forventninger i forvaltningsretten, 2005, s. 725 ff. I SKM2020.64.LSR synes Landsskatteretten at have accepteret klagerens mulighed for at støtte ret på Den juridiske vejledning med henvisning til forventningsprincippet, idet den udtalte, at muligheden for at støtte ret på vejledningen *“er i overensstemmelse med, hvad der gælder i forhold til forventningsprincippet, jf. f.eks. Højesterets dom i SKM2006.553.HR.”* Sædvanligvis forudsætter en beskyttelse af borgernes berettigede forventninger, at borgerne har indrettet sig i overensstemmelse med disse forventninger (*“indrettelseshensynet”*), jf. nærmere Søren Mørup, Berettigede forventninger i forvaltningsretten, 2005, s. 163 ff. og samme, Forventningsprincippet i skatteretten, i Malene Kerzel (red.), Festskrift til Jan Pedersen, 2011, s. 345 ff. Der ses ikke noget videre indretningshensyn at tage til klageren i SKM2020.64.LSR, og muligheden for at støtte ret på Den juridiske vejledning i sagen må efter min opfattelse skulle findes i lighedsgrundsætningen.
- (23) Jf. P. Spleth i UfR 1965B, s. 250 ff. (252). Se også Karsten Revsbech, Skatteret og forvaltningsret, i Malene Kerzel (red.), Festskrift til Jan Pedersen, 2011, s. 425.
- (24) Jf. TfS 1994, 557 (Skatteministeriets kommentar til TfS 1994, 295 Ø), Redegørelsen fra Skatteministeriets retssikkerhedsudvalg offentliggjort i TfS 1994, 660, Jan Pedersen i RR 1994 SM 129 ff., Ole Bjørn i SR-Skat 1994, s. 280 ff., Hans Henrik Bonde Eriksen m.fl., Skatte- og afgiftsproces, 3. udg. 2010, s. 94 f. og Jan Pedersen m.fl., Skatteretten 1, 8. udg. 2018, s. 103 med note 42. Af Skatteministeriets notat om de tabte højesteretsdomme i 1996 af 6. januar 1998 fremgår det, at *“myndighederne er bundet af de administrative forskrifter f.eks. cirkulærer og Ligningsvejledningen, derved at myndighederne ikke kan gå længere i beskatningen, end hvad der er anført heri, og at skatteyder således kan støtte ret på forskrifterne for de pågældende indkomstår. Er de administrative forskrifter uklare, må skattemyndighederne være de nærmeste til at bære ansvaret for en uklar retstilstand”*, jf. kritisk hertil Søren Mørup, Berettigede forventninger i forvaltningsretten, 2005, s. 639, note 39. Det bemærkes, at denne del af notatet ikke fremgår af det sparsomme referat i TfS 1998, 137.
- (25) Jf. Jan Pedersen RR 1994 SM 129 ff.
- (26) Jf. TfS 1994, 557 (Skatteministeriets kommentar til TfS 1994, 295 Ø), Redegørelsen fra Skatteministeriets retssikkerhedsudvalg offentliggjort i TfS 1994, 660, Jan Pedersen RR 1994 SM 129 ff., Ole Bjørn i SR-Skat 1994, s. 280 ff., Hans Henrik Bonde Eriksen m.fl., Skatte- og afgiftsproces, 3. udg. 2010, s. 94 f., Jan Pedersen m.fl., Skatteretten 1, 8. udg. 2018, s. 103, og Aage Michelsen m.fl., Lærebog om indkomstskat, 18. udg. 2019, s. 111. Se også Redegørelse fra Retssikkerhedsudvalget – Skatteministeriet, 1997, s. 22.
- (27) I kendelsen gennemgik Landsskatteretten det pågældende afsnit i Den juridiske vejledning i tre forskellige perioder, hvor der var foretaget mindre redaktionelle ændringer, men materielt var indholdet uændret.
- (28) Jf. også Bodil V. Christiansen i TfS 2005, 354 og Torben Bagge i RR 2015/7, s. 14 ff.
- (29) Jf. om det forvaltningsretlige officialprincip Karsten Revsbech m.fl., Forvaltningsret – sagsbehandling, 7. udg. 2014, s. 145 ff. og Sten Bønsing, Almindelig forvaltningsret, 4. udg. 2018, s. 147 ff. Se også Den juridiske vejledning A.A.7.4.3.
- (30) Jf. om praksisskærpelser Poul Erik Hjerrild-Nielsen i TfS 1996, 72, Skatteministerens svar på spørgsmål nr. 72 af 28. februar 1994, gengivet i



TfS 1994, 317, Michael Bjørn Hansen i TfS 2007, 327, Hans Henrik Bonde Eriksen m.fl., Skatte- og afgiftsproces, 3. udg. 2010, s. 92 f. Malene Kerzel i UfR 2017B, s. 171, Jan Pedersen m.fl., Skatteretten 1, 8. udg. 2018, s. 112 ff., Aage Michelsen m.fl., Lærebog om indkomstskat, 18. udg. 2019, s. 114 f. (navnlig med småtryk) og Niels Langager i SR-Skat 2020, s. 60 ff.

(31) I stedet fremgår nu: *Landskatteretten har den 28. januar 2020 truffet en afgørelse, som ikke er offentliggjort. Landskatteretten fastslår, at det ikke er relevant for skattepligten efter KGL § 23, om kommanditisten har indbetalt hele sin resthæftelse, da hele kommanditistens andel af kursgevinsten ved gældseftergivelse i fremmed valuta er skattepligtig, uanset at hele resthæftelsen er indbetalt. I afgørelsen finder Landskatteretten, at selvom hele kursgevinsten ved gældseftergivelse i fremmed valuta i et kommanditselskab er skattepligtig hos kommanditisten i henhold til KGL § 23, kan klageren støtte ret på Den juridiske vejledning, hvorefter kursgevinst i den omhandlede situation kun beskattes i det omfang, kommanditisten ikke*

*har indbetalt sin fulde resthæftelse. Afgørelsen fra Landskatteretten er truffet kort før deadline for Den juridiske vejledning 2020-1, og Skattestyrelsen overvejer derfor fortsat, hvad Skattestyrelsens reaktion på afgørelsen skal være.*

(32) Det bemærkes, at Skattestyrelsen ikke (ifølge sagsreferatet) fremførte synspunktet om, at Den juridiske vejledning ikke var udtryk for praksis, på retsmødet for Landskatteretten. Man kan håbe, at dette kan tilskrives en vis selvransagelse hos Skattestyrelsen.

(33) Jf. udtalelsen fra Folketingets Ombudsmand af 11. juni 2019, *Skattestyrelsens anvendelse af administrative afgørelser, som ikke er offentliggjort med et SKM-nummer* (Sag nr. 19/00871) og hertil Anders Nørgaard Laursen i RR 2019 SM 9.

( 3 4 )  
[http://www.ombudsmanden.dk/ombudsmandensarbejde/skatteomraadet/igangvaerende\\_sager/](http://www.ombudsmanden.dk/ombudsmandensarbejde/skatteomraadet/igangvaerende_sager/)