

Udskriftsdato: 19. december 2025

KEN nr 10830 af 04/12/2007 (Gældende)

Landsskatteretskendelse vedr. gældseftergivelse anset for skattepligtig indkomst

Ministerium: Skatteministeriet

Journalnummer: Skattemin.
Landsskatteretten, j. nr. 03-00316

Landsskatteretskendelse vedr. gældseftergivelse anset for skattepligtig indkomst

Resumé

A Holding A/S erhvervede anparter i K/S H (kommanditselskab) og i I ApS (komplementarselskab). Kommanditselskabet, der var ejer af et skib, havde delvist finansieret købet af skibet ved låneoptagelse hos B, der tillige var sælger af skibet. B meddelte gældseftergivelse til A Holding A/S efter A Holding A/S' erhvervelse af kommanditanparterne. Da den af A Holding A/S overtagne gæld til B var ydet på non recourse vilkår, hvorefter kommanditisterne ikke hæftede personligt for gældens betaling, fandt Landsskatteretten ikke grundlag for at anse A Holding A/S for skattepligtig af gældseftergivelsen. Gældseftergivelsen medførte herefter ikke nogen kursgevinst i kursgevinstlovens forstand.

Klagen vedrører, at gældseftergivelse er anset for skattepligtig indkomst for selskabet.

Landsskatterettens afgørelse

Skattepligtig indkomst

Told- og Skatteregionen har anset gældseftergivelse fra B for skattepligtig med 8.536.929 kr.

Landsskatteretten nedsætter Told- og Skatteregionens afgørelse med 8.536.929 kr.

Generelle oplysninger

A Holding A/S er moderselskab for C A/S, D A/S, E ApS og F ApS, med hvilke selskaber A Holding A/S er sambeskattet. Koncernens primære aktiviteter er rederidrift, befragtning og administration af skibe samt indchartering af tonnager for kortere eller længere perioder.

Det foreligger oplyst, at A Holding A/S og G A/S er samme selskab.

Sagens oplysninger

I 1994 blev K/S H stiftet med I ApS som komplementar. Der var i alt 10 kommanditister i K/S H. Kommanditisterne var tillige anpartshavere i komplementarselskabet. Anparterne blev af kommanditisterne erhvervet for 66.000 kr. pr. anpart.

I 1995 erhvervede K/S H et skib bygget i 1978, J, fra B for 22 mio. kr. Købesummen blev finansieret ved optagelse af lån hos K Sparekasse med 11 mio. kr. og hos B med 11 mio. kr.

Om B er oplyst, at der er tale om et selskab registreret på Hollandske Antiller. B er ejet med 20 % af L, registreret på Hollandske Antiller, med 20 % af M A/S, med 30 % af kaptajn N (Tyskland) og med 30 % af kaptajn O (Tyskland). De tre sidstnævnte er alle anført med adresse X.

Projektet med køb af J er udbudt af P A/S. Af prospekt for projektet fremgår om sælgeren af skibet, B, at: »B (Hollandske Antiller) som ejes af Q Holding Dette selskab kontrolleres af kaptajn R og skibsmægler S, der begge er aktionærer i P A/S.«

Endvidere fremgår følgende:

»Pris og finansiering

Anskaffelses- sum	kr. 22.000.000
Finansiering:	kr. 11.000.000

K Sparekasse	kr. 11.000.000
Sælgerfinansiering	kr. 22.000.000

Begge lån forrentes med K Sparekasses cost of funding + 1½ % p.a. P.t. 7 % p.a. Renten er således variabel.

Kapital og hæftelse

Kapital

Den tegnede kommanditselskabskapital ultimo 1994 udgør kr. 6.600.000, fordelt på 100 anparter á kr. 66.000. Kapitalen skal fordeles på maksimalt 10 personer. Kapitalen udvides løbende i takt med behovet for en forøgelse af kommanditisternes fradragskonto, med et beløb svarende til hvert års skattemæssige fradrag.

Hæftelse

K Sparekasse og sælger forpligter sig til alene at søge gælden inddrevet i skibet og skibets indtægter samt i komplementarselskabets kapital.

Sælgers tilgodehavende forpligter sig til, i form af en tilbagetrædelseserklæring, at respektere gæld, som forhold vedrørende driften måtte påføre skibet.

Komplementar

Som fuldt hæftende part i kommanditselskabet indgår komplementarselskabet I ApS med en anpartskapital på kr. 200.000. Kommanditisterne køber 50 % af kapitalen, i et forhold der svarer til deres ejerandel kommanditselskabet. Anskaffelssummen for en 5 % ejerandel er budgetteret til kr. 10.500 svarende til kurs 105. Beløbet finansieres gennem et lån fra sælger.«

Af sagsfremstillingen fremgår tillige, at der for så vidt angår B og L ikke er nogen aktivitet på Hollandske Antiller. Der betales alene udgift til en advokat. Der er ikke udarbejdet regnskaber eller betalt indkomstskat på Hollandske Antiller. Ledelse, drift og bogføring foregår i Danmark hos A Holding A/S.

L er fra den 1. januar 1999 af skattemyndighederne anset for fuldt skattepligtig til Danmark i medfør af selskabsskattelovens § 1, stk. 6, jf. § 1, stk. 1, nr. 2.

G A/S overtog i 1999 og 2000 såvel anparter i I ApS som i K/S H.

Af eksempel på overdragelse af anparter i I ApS mellem en kommanditist og G A/S af 26. november 1999 fremgår, at anparterne overdrages pr. 1. januar 1999 for 1 kr. samtidig med at kommanditisten betaler 10.500 kr. til B.

Af skrivelse af 24. januar 2000 fra G A/S til B fremgår:

»Re.: J – Third Preferred Mortgage

The financial situation in the company that owns the ship J has through the last years developed in a very negative way. The company has a negative net capital and needs liquidity. G A/S has contributed with a large amount to the operation of the ship, but we will not continue to finance this company with its present ownership.

The ship is now in dock and will not have renewal of class paper until after the docking and inspection. The expected docking expenses will amount to minimum of DKK 1.000.000 – 1.500.000.

A forced sale of the ship will only partly cover First preferred mortgage, which for the present time amount to DKK 6.736.000.

Second preferred mortgage will according to the existing draft of agreement be transferred to G A/S with a mortgage maximized to DKK 11.000.000.

Third preferred mortgage is only covered by security in the ship and B cannot at any time expect to receive further part payment on this outstanding.

As earlier mentioned a solution of the problem is that G A/S takes over the existing K/S H. So the only remaining outstanding would be settlement of K/S H debt to B.

The conditions are that B writes down the Third preferred mortgage an unpaid dept of DKK 8.536.929 to DKK 0. In return G A/S will pay compensation to B for the part exceeding DKK 12.736.000 if a subsequent sale of the ship J will bring in a net proceeds above this amount. The amount covers the total debt of First preferred mortgage to K Sparekasse DKK 6.736.000 plus the debt which on the time of the handing over is expected to be approx DKK 6.000.000 including the docking expenses. In order to provide security for this, B can keep the existing mortgage in J.

Under these circumstances it is the only solution to this locked in situation. Otherwise the ship must expect to be arrested in Vietnam because of the missing payment of the docking expenses.

Above is an information of what is intend to be done in connection with the coming handling over of J.«

Kommanditisterne sælger herefter deres andele i K/S H. Af eksempel på overdragelsesaftale af 12. november 2000 mellem en kommanditist og G A/S fremgår:

»Underskrevne

xxx

sælger herved til medunderskrevne

G A/S

10 kommanditistanparter á kr. 185.000 i alt nom. kr. 1.850.000 i K/S H på nedenstående vilkår:

Sælger indfrier samtlige skyldige indskud pr. 31. december 1999 i K/S H ved overdragelsen.

Kommanditistandelene overdrages til køber mod at sælger foretager yderligere indskud i K/S H på kr. 130.000 ved overdragelsen.

Overdragelsesbeløbet tager udgangspunkt i perioderegnskab pr. 31. januar 2000 samt en vurdering af skibets fremtidige indtjeningsmuligheder mv.

Andel i resultatet for perioden 1. januar til 31. januar 2000 tilgår sælger. Fremtidige indtægter og udgifter er således for købers regning og risiko.

Køber modtager således eventuelle udlodninger for 2000 samt fremtidige udlodninger.

Køber overtager samtlige sælgers rettigheder, herunder 2. prioritet i skibet, og forpligtelser.

Sælger er først frigjort for sine forpligtelser, når komplementaren, pengeinstitut/garantistiller og andre panthavere har tiltrådt overdragelsen, jævnfør vedtægternes § 8.2.

Salgsdatoen er aftalt til den 31. januar 2000.

(...)«

Den 19. april 2000 og 12. juli 2001 har henholdsvis T ApS og U vurderet J til henholdsvis 500.000 kr. og 500.000-600.000 kr. for en 10 %'s anpart i skibet. T ApS' vurderingsudtalelse har følgende indhold:

»På given foranledning har vi vurderet en 10 % anpart i ovennævnte skib på basis af et salg AS IS/ WHERE IS med mellemliggende dokning forfalden.

Det er vor opfattelse, at markedsværdien af skibsandelen – baseret på indtræden i eksisterende kommanditselskabet per 10. januar 2000 – er cirka

Kr. 500.000,00

(Skriver: femhundrede tusinde 00/100)

Vi skal pointere, at vi ikke har foretaget en fysisk besigtigelse af skibet – ej heller har vi besigtiget skibets klassepapirer.

Det er vor opfattelse, at denne vurdering er rimeligt korrekt, men alle ovenforstående udsagn er udtryk for vor opfattelse. Enhver person, som påtænker at henholde sig til denne vurdering og/eller påtænker, at indgå i en transaktion på basis af denne vurdering bør – enten ved besigtigelse af skibet, eller på anden vis – sikre sig at udsagn indeholdt i denne vurdering er korrekte.

Denne vurdering stilles udelukkende til rådighed for den person, som bestilte den, og ansvar overfor tredje person accepteres ikke.«

Vurderingsudtalelsen fra U har følgende indhold:

»På given foranledning skal vi herved meddele, at en 10 %'s anpart i ovennævnte skib i handel og vandel per januar 2000 kan ansættes som følger, basis på god og sødygtig stand – men i princippet »as-is-where« – med forbehold for villig sælger/villig køber, og uden at vi har besigtiget skibet for nylig:

cirka DKK 5-600.000

Ovennævnte tal er afgivet i overensstemmelse med bedste skøn og overbevisning, men uden ansvar/forpligtelser for os. Hele skibet (100 %) ville efter vores opfattelse være forholdsvis mere værd en DKK 5.5 mio, da en køber så i givet fald naturligvis har mulighed for selv at kontrollere skibet fuldt ud.

Endvidere må vi understrege, at vi ikke har set nogle af skibets regnskaber, som jo ikke er uvæsentlige i forbindelse med en værdiansættelse af en anpart, så ovennævnte ansættelse er i høj grad et skøn fremfor resultatet af en kalkulation.«

Der er aflagt særskilt regnskab for perioden 1. januar – 31. januar 2000. Heraf fremgår, at der overdrages aktiver pr. 31. januar 2000 for 19.306.786 kr. Balancen består af følgende hovedposter:

J	16.652.440 kr.
Finansielle anlægsaktiver	35.076 kr.
Omsætningsaktiver	2.619.270 kr.
I alt	19.306.786 kr.

Egenkapital	- 1.514.235 kr.
Hensættelser	1.000.000 kr.
K Sparekasse (1. prioritet)	6.236.000 kr.
Kommanditister – pantebrev (2. prioritet)	0 kr.
B (3. prioritet)	8.536.929 kr.
Kortfristet gæld	5.048.092 kr.
I alt	19.306.786 kr.

I det aflagte regnskab for hele 2000 for K/S H er der under resultatopgørelsens ekstraordinære poster indtægtsført 8.536.929 kr. vedrørende nedskrivning af 3. prioritet til 0 kr. Under ekstraordinære udgifter er fratrasket regnskabsmæssig nedskrivning af skibets værdi i alt 7.022.694 kr. Ekstraordinære poster indgår ikke i opgørelsen af den skattepligtige indkomst.

I regnskabet for 1. januar – 31. januar 2000 er J angivet med en værdi på 16.652.440 kr., medens værdien i regnskabet for 1. januar – 31. december 2000 er angivet med 9.987.929 kr.

På et møde med told- og skatteregionen har økonomichefen i A Holding A/S udleveret et notat, hvoraf fremgår:

»Lån oprindelig kr. 11.000.000 rest pr. 1. februar 2000 kr. 8.536.929 eftergives, da selskabet er insolvent og der ikke er mulighed for at hente yderligere hos de tidligere kommanditister. Der var således tale om et nødtvungen alternativ til en konkurssituation, som G A/S ikke vil lægge navn til som bestyrende reder«.

På mødet blev endvidere udleveret lånedokument vedrørende 3. prioritetslånet, hvilket lån af tidligere kommanditister er optaget hos B. Lånet, der oprindeligt er på 11.000.000 kr., er optaget i forbindelse med stiftelse af kommanditselskabet/køb af skibet J i 1995 som sælgerfinansiering. I henhold til prospektet skal lånet i 1995 nedbringes/afdrages med 2.640.000 kr. samt årets driftsmæssige resultat, hvorefter det henstår afdragsfrit til 2005. På det tidspunkt forventes skibet solgt til en forventet salgsværdi på 15.301.000 kr. Salget af skibet vil indfri det resterende lån. Lånet forrentes med K Sparekasses cost of funding + 1½ % p.a. Renten er således variabel. Lånet er i 2000 forrentet til og med 31. januar 2000.

Købet af skibet pr. 31. januar 2000 indgår i A Holding A/S driftsmiddelsaldo med 9.629.746 kr. som anlægstilgang. Skibets værdi er af selskabet opgjort således:

Gæld til K Sparekasse	6.236.000 kr.
Kortfristet gæld	5.048.092 kr.
Hensættelser	1.000.000 kr.
Finansielle anlægsaktiver	- 35.076 kr.
Omsætningsaktiver	- 2.619.270 kr.
I alt	9.629.746 kr.

Der er ikke foretaget skattemæssige afskrivninger.

Told- og skatteregionens afgørelse

Told- og skatteregionen har anset gældseftergivelse af lån hos B for skattepligtig i henhold til bestemmelserne i statsskattelovens § 4 og kursgevinstlovens § 6.

Det er anført, at A Holding A/S i forbindelse med købet af samtlige kommanditanparter pr. 31. januar 2000 ifølge overdragelsesdokumentet har overtaget samtlige rettigheder og forpligtelser i K/S H.

I henhold til perioderegnskabet udarbejdet pr. 31. januar 2000 er der bl.a. overtaget gæld til B på 8.536.929 kr. Denne gæld nedskrives i henhold til bogføringen og årsregnskab til 0 kr. pr. 31. december 2000.

Regionen har bemærket, at der ikke foreligger nogen dokumentation for gældseftergivelse fra B.

A Holding A/S ejer 20 % af L, som er moderselskab til kreditor, B. Der er udelukkende tale om en gældseftergivelse af en enkeltstående fordring (singulær gældseftergivelse). Gældseftergivelsen er derfor skattepligtig efter kursgevinstlovens § 6. A Holding A/S' skattepligtige indkomst forhøjes derfor med 8.536.929 kr., som følge af 100 % ejerskab af K/S H, hvor gældseftergivelsen har fundet sted.

I forbindelse med opgørelse af skibets anskaffelsessum har A Holding A/S ikke medtaget den overtagne gæld til B. Det er regionens opfattelse, jf. afskrivningslovens § 5, stk. 2, at samtlige overtagne aktiver og passiver skal indgå i den beregnede anskaffelsessum. Skibets værdi (tilgang på driftsmidler) skal derfor opgøres således:

Gæld til K Sparekasse	6.236.000 kr.
Gæld til B	8.536.929 kr.
Kortfristet gæld	5.048.092 kr.
Hensættelser	1.000.000 kr.
Finansielle anlægsaktiver	- 35.076 kr.

Omsætningsaktiver	- 2.619.270 kr.
	18.166.675 kr.

A Holding A/S' skattemæssige anskaffelsessum på skibet udgør derved 18.166.675 kr.

Told- og skatteregionen har fastholdt, at gældseftergivelsen har fundet sted efter, at kommanditanparterne er overtaget af A Holding A/S'. Regionen har begrundet sin afgørelse med følgende:

I henhold til overdragelsesdokumentet er samtlige rettigheder og forpligtelser i K/S H overdraget.

I perioderegnskabet udarbejdet pr. 31. januar 2000 er gælden til B på 8.536.929 kr. opført og medtaget i overdragelsen.

Nedskrivningen af gælden foretages først ultimo 2000 i regnskabet efter A Holding A/S' overtagelse af kommanditanparterne.

Regnskaberne (for tidligere kommanditister 1. januar – 31. januar 2000 og for A Holding A/S for perioden 1. januar – 31. januar 2000) er udarbejdet af samme revisor.

Samme revisor har udarbejdet »Opgørelse af skattemæssig afståelsessum for anpart pr. 31. januar 2000« til kommanditisterne, hvor den samlede gæld (inkl. gæld til B) tages med til en lavere kursværdi og ikke som gældseftergivelse.

Der foreligger ingen dokumentation for gældseftergivelsen udover brev af 24. januar 2000. Regionen vurderer ikke dette brev som værende en egentlig aftale. Regionen bemærker, at det ikke fremgår, om brevets indhold er blevet til noget, og til hvem gældseftergivelsen er givet og hvornår.

Efter overdragelsen har B stadig pant i skibet. B har således stadig mulighed for at få en del af den eftergivne gæld igen, såfremt skibet sælges over en vis salgssum.

På grundlag af ovenstående er det regionens opfattelse, at gældseftergivelsen er givet til A Holding A/S, idet der ikke findes nogen dokumentation for, at det er de tidligere kommanditister, der har fået gældseftergivelsen, ligesom gældseftergivelsen både rent regnskabsmæssigt og i diverse dokumenter for begge parter optræder efter overdragelsen.

Selskabet har påpeget – såfremt regionen fastholder, at gældseftergivelsen er givet til A Holding A/S – at gældseftergivelsen er skattefri efter kursgevinstlovens § 24. Selskabet begrundet dette med, at gældseftergivelsen er givet som en akkord med en hovedkreditor af den usikrede gæld i K/S H.

Ved vurderingen af, om der er tale om en samlet eller singulær ordning, er det efter regionens opfattelse ikke afgørende, om B er hovedkreditor eller ej i K/S H.

Kommanditselskabet har ikke nogen selvstændig skatteretssubjektivitet, og de regler, der regulerer de skattemæssige konsekvenser af en skattepligtigs gældseftergivelse, finder derfor ikke direkte anvendelse på eftergivelse af kommanditselskabers gæld. Under henvisning til Landsskatterettens kendelse i TfS 1998, 157 er det regionens opfattelse, at der – uanset hæftelsesbegrænsningen – må henses til A Holding A/S' betalingsevne på tidspunktet for gældseftergivelsen. A Holding A/S har ved B's eftergivelse af gælden i kommanditselskabet opnået en berigelse, som efter regionens opfattelse er skattepligtig, jf. principperne i TfS 1998, 157, hvor Landsskatteretten gjorde en kommanditist skattepligtig af hans andel af en banks nedskrivning af kommanditselskabets gæld, idet nedskrivningen ikke var begrundet i den pågældende kommanditists manglende betalingsevne på gældseftergivelsestidspunktet, og altså ikke alene i kommanditselskabets økonomiske forhold. I afgørelsen bemærkes, at kommanditselskaber bl.a. er kendetegnet ved manglende skatteretlig retssubjektivitet, hvorfor nedskrivning af et tilgodehavende skal behandles særskilt for hver enkelt kommanditist, der i skattemæssig henseende udøvede selvstændig erhvervsvirksomhed ved selskabsdeltagelsen. Endvidere er der i afgørelsen ikke lagt vægt på, at kreditor ikke kunne tvinge kommanditisten til at betale noget yderligere beløb. Landsskatteretten bemærkede, at hæftelsesbegrænsning ikke havde direkte indvirkning på kommanditistens andel af en gældseftergivelse.

Regionen har tillige henvist til en kommentar til TfS 1998, 157, der fremgår af TfS 1998, 303.

Regionen har konstateret, at A Holding A/S' egenkapital pr. 31. december 1999 og pr. 31. december 2000 udgør henholdsvis 18.663.528 kr. og 10.546.545 kr. A Holding A/S er derved solvent på gældseftergivelsestidspunktet. A Holding A/S opnår derved en økonomisk fordel af gældseftergivelsen.

Det er bemærket, at skibet, som følge af regionens afgørelse, indgår med fuld værdi på den afskrivningsberettigede driftsmiddelsaldo (med 18.166.675 kr. i stedet for 9.629.746 kr.), og A Holding A/S drager således også fordel af afskrivningsmuligheden på den andel af skibets værdi, der er finansieret ved overdragelse af gælden til B.

På grundlag af ovenstående fastholder regionen derfor afgørelsen under hensyn til bestemmelserne i statsskattelovens § 4 og kursgevinstlovens § 6.

Selskabets påstand og argumenter

Af skrivelsen af 24. januar 2000 fra G A/S til B fremgår, at gælden til B er dækningsløs, og at det er en betingelse og forudsætning for købet af kommanditanparterne, at B nedskriver sin fordring til 0 kr., dog således, at såfremt der mod forventning måtte fremkomme et yderligere beløb ved salg af skibet, så vil et sådant merbeløb tilkomme B. Regionen har ikke anset den pågældende skrivelse for dokumentation for gældsnedskrivningen. Repræsentanten har i den forbindelse henvist til TfS 1986, 160, hvori Højesteret fandt, at der var indgået en aftale om akkordering, idet der blev lagt vægt på, at det var de samme personer, der sad i bestyrelsen for de to selskaber. I nærværende sag har A Holding A/S administreret debitorselskabet og kreditorselskabet.

Det fremgår af overdragelsesaftalen, at værdien opgøres med udgangspunkt i perioderegnskabet pr. 31. januar 2000. Der er således ikke tale om, at de pågældende aktiver og passiver er erhvervet til de i perioderegnskabet angivne værdier, som fremført af regionen, men alene at dette regnskab danner udgangspunkt for overdragelsen.

Der er indhentet to uafhængige erklæringer om værdiansættelse af skibet pr. januar 2000, hvorefter værdien udgør mellem 5-6 mio. kr. Da skibet er optaget til 16.662.440 kr. i perioderegnskabet, foretages en nedskrivning i overensstemmelse med de indhentede vurderinger, samtidig med at der foretages den accepterede nedskrivning af gælden til B.

Der burde således have været udfærdiget et regnskab for perioden 1. februar – 31. december 2000 med de foretagne nedskrivninger som indgangsværdier. Imidlertid er der udfærdiget regnskab for hele året i overensstemmelse med de selskabsretlige regler, hvilket medfører, at nedskrivningen ikke kan henføres til et konkret tidspunkt på året (pr. 31. januar). Dette ændrer dog ikke på de faktiske forhold, hvorefter nedskrivningen var forudsætningen for købet, og derfor rent faktisk er sket forinden dette.

Repræsentanten har gjort gældende, at gældsnedsettelsen er sket forud for købet, hvorfor A Holding A/S ikke har modtaget en gældseftergivelse. Der foreligger alene en vis ringe usikkerhed omkring den beløbsmæssige størrelse af den nedskrivning, der er foretaget forud for købet.

Repræsentanten har efterfølgende anført, at G A/S' overtagelse af anparterne i K/S H var betinget af, at gælden til B blev nedskrevet til 0, jf. skrivelse af 24. januar 2000.

Der foreligger ikke en skriftlig bekræftelse fra B, men da overdragelsesaftalerne med kommanditisterne alle er indgået efter den 24. januar 2000, må der være en klar formodning for, at B havde tiltrådt betingelsen i skrivelse af 24. januar 2000, ellers havde G A/S ikke indgået overdragelsesaftalerne med kommanditisterne.

Der gøres opmærksom på, at B ikke efterfølgende har gjort krav gældende over for G A/S, så enten er gælden eftergivet som en del af G A/S' overtagelse af kommanditisternes andele eller også består gælden stadig, idet der ikke efterfølgende er indgået anden aftale med B.

Overdragelsen af anparterne i kommanditselskabet er sket fra juli 2000 til november 2000. Overdragesbeløbet på 185.000 pr. anpart blev værdiansat efter perioderegnskabet pr. 31. januar 2000.

Kommanditisterne blev ved indbetaling af yderligere 13.000 kr. pr. anpart frigjort for deres forpligtelser over for kommanditselskabet.

Da I ApS blev stiftet, lånte kommanditisterne midlerne til stiftelsen af B mod, at B havde håndpant i anparterne. Da kommanditisterne sælger I ApS til G A/S indfris gælden til B.

Lånedokumenter for så vidt angår 1. og 3. prioritet samt salgsdokument er fremlagt. Lånedokumentet fremstår som en kopi af en skrivelse af 6. marts 1999 fra notaren på Hollandske Antiller, hvor B omtales som kreditor.

Repræsentanten har yderligere anført, at såfremt der er tale om eftergivelse af et non-recourse lån, vil en sådan eftergivelse efter hendes opfattelse ikke kunne udløse beskatning, idet der ikke er tale om en frigivelse af en gældsforpligtelse, som ville komme til at skulle betales af kommanditisterne.

Skibets værdi blev ved overdragelsen af anparterne ansat til ca. 5,0 – 5,5 mio. kr. K Sparekasse havde 1. prioritet på 6,2 mio. kr., kommanditisterne havde 2. prioritet og B havde 3. prioritet på 8,5 mio. kr. Eftergivelse af gæld fra B på 8,5 mio. kr. skulle ved et non-recourse lån ikke betales af kommanditisterne, hvorved disse således ikke er blevet eftergivet en gæld, som de på dette tidspunkt skulle have betalt.

Repræsentanten har endvidere oplyst, at transaktioner mellem A Holding A/S og B ikke længere forefindes i form af bankudtog eller lignende. Materialet er makuleret, idet det er ældre end 5 år.

Landsskatterettens bemærkninger og begrundelse

Det fremgår af skrivelse af 24. januar 2000 til B fra G A/S, at B ikke på noget tidspunkt kan forvente at modtage yderligere betaling på lånet, der pr. 31. december 1999 var opgjort til en gæld på 8.536.929 kr., jf. perioderegnskab for 1. januar – 31. januar 2000 for K/S H. Efter det oplyste har B ikke reageret på skrивelsen fra G A/S.

Landsskatteretten finder, at der ikke er meddelt gældseftergivelse fra B til A Holding A/S forud for den 31. januar 2000, der er overtagelsesdatoen for kommanditanparterne. Retten har herved lagt vægt på, at skrивelsen af 24. januar 2000 ikke kan tages som udtryk for, at der forud for den 31. januar 2000 skulle være meddelt gældseftergivelse af B, der efter det oplyste ikke har reageret på skrивelsen. Retten har tillige lagt vægt på, at A Holding A/S' gæld til B i perioderegnskabet pr. 31. januar 2000 er opgjort til 8.536.929 kr., medens gælden til B ikke fremgår af regnskabet for indkomståret 2000, der er opgjort pr. 31. december 2000. Gældseftergivelsen må herefter anses for givet i tiden 1. februar – 31. december 2000, i hvilket tidsrum A Holding A/S var ejer af kommanditanparterne.

Det fremgår af Ligningsvejledningen 2001, E.L.2.7.1, at en gældseftergivelse, som ydes over for et kommanditselskab, skal vurderes i forhold til kommanditisterne, da kommanditselskabet ikke er et selvstændigt skattesubjekt. Det fremgår endvidere, at kommanditisterne kun vil kunne undergives beskatning i det omfang, de ikke har indbetalt resthæftelsen på deres anpart. Hæfter en kommanditist således ikke længere for noget beløb, fordi han har indbetalt den fulde hæftelse, vil en gældseftergivelse ikke medføre nogen gevinst i kursgevinstlovens forstand.

Den af A Holding A/S overtagne gæld til B på 8.536.929 kr. er ydet på såkaldt non-recourse vilkår, hvorefter kommanditisterne ikke hæfter personligt for gældens betaling. Landsskatteretten finder herefter ikke grundlag for at anse A Holding A/S, der har overtaget gælden på nævnte vilkår, for skattepligtig af gældseftergivelsen. Gældseftergivelsen anses således, jf. det i Ligningsvejledningen anførte, ikke for at medføre nogen kursgevinst i kursgevinstlovens forstand. Retten finder herved ikke, at det gør nogen forskel, at debitor er et selskab. Afgørelsen er tiltrådt af SKAT.