PRAKSISOVERSIGTER · SAMLET UDGAVE

Praksis inden for *personbeskatning*

Fra befordringsfradrag til hovedaktionærlån – personskatten samlet.

OVERSIGTER	AFGØRELSER	PERIODE
23	905	2006–2026

Udskrevet 28. oktober 2026. Oversigterne opdateres løbende - den nyeste version af hver oversigt findes på lovguiden.dk.

Version 28.10.2026

23 OVERSIGTER

Indhold

01	Aktiebeskatning (avance, udbytte og maskeret udlodning)	104 afg.
02	Aktiesparekonto	26 afg.
03	Befordringsfradrag	38 afg.
04	Beskatning af kryptoaktiver (bitcoin, ether, stablecoins, NFT)	23 afg.
05	Beskatning af udlejning af bolig (sommerhus, helårsbolig, korttidsudlejning)	7 afg.
06	Boligskat – grundskyld og ejendomsværdiskat	15 afg.
07	Ejendomsavance – avanceopgørelse, genanbringelse og næring med fast ejendom	79 afg.
08	Ejendomsavancebeskatning	42 afg.
09	Forskerskatteordningen (kildeskatteloven §§ 48 E-48 F)	52 afg.
10	Fuld vs. begrænset skattepligt	5 afg.
11	Gaveafgift og arvebeskatning	14 afg.
12	Hovedaktionærlån, lovlige og ulovlige	56 afg.
13	Indeholdelse af og hæftelse for A-skat	56 afg.
14	Indkomstopgørelse og personskatteberegning	49 afg.
15	Offentliggørelse af skatteafgørelser (SKM-nummer)	5 afg.
16	Omkostningsgodtgørelse i skattesager	33 afg.
17	Pensionsbeskatning – fradrag, afgift og udbetaling i utide	67 afg.
18	Personalegoder (ligningsloven § 16)	86 afg.
19	Platformsindkomst (OnlyFans, Twitch, Vinted, eBay)	12 afg.

20 Rejsefradrag og dobbelt husførelse 21 afg.

21 Rette indkomstmodtager 62 afg.

22 Skatteret – genoptagelse 12 afg.

23 Skattesvig (skattekontrolloven §§ 82-85 og straffeloven § 289) 41 afg.

Hver oversigt er et selvstændigt kapitel med introduktion, principper, gennemgang, lovgrundlag og citerede afgørelser. Titlerne er klikbare, og kapitlerne findes også som bogmærker i PDF-læseren.

01 PRAKSISOVERSIGT · PERSONBESKATNING

Praksisoversigt over aktiebeskatning (avance, udbytte og maskeret udlodning)

Avance, udbytte og maskeret udlodning i praksis fra Skatterådet, Landsskatteretten, domstolene og EU-Domstolen

Version 2 Opdateret 8. sep. 2026 104 afgørelser · 2006–2026 Læs online

INTRODUKTION

Aktiebeskatningen hviler på et samspil mellem aktieavancebeskatningsloven, der regulerer gevinst og tab ved afståelse, ligningslovens § 16 A og § 16 E, der regulerer udbytte og udlodning i bred forstand, og personskattelovens § 4 a, der samler beskatningen i den særskilte aktieindkomst. Praksisbilledet er meget skævt fordelt: for personer domineres Landsskatterettens sager af to temaer – nægtet tabsfradrag på noterede aktier i udenlandske depoter på grund af den ufravigelige oplysningsfrist i aktieavancebeskatningslovens § 14, stk. 1, og maskeret udlodning til hovedaktionærer – mens Skatterådets bindende svar bærer selskabssiden med datterselskabs-, koncernselskabs- og porteføljeaktier, mellemholdingreglen og fondsoverdragelser. Højesteret har med beneficial owner-dommene fra 2023 og EU-Domstolens T Danmark-dom afklaret grænserne for skattefri udbytteudlodning til udlandet. Denne oversigt samler mønstrene og de konkrete afgørelser, der bærer dem.

PRINCIPPER UDLEDT AF PRAKSIS

01 Oplysningsfristen for tabsfradrag på noterede aktier i aktieavancebeskatningslovens § 14, stk. 1 er ufravigelig – Landsskatteretten har ingen dispensationsadgang, heller ikke ved sygdom, god tro eller ukendskab til reglen.

02 Overskrides fristen, opgøres beskatningen efter en bruttometode: gevinsterne beskattes fuldt ud, mens tabene i samme depot bortfalder – der gælder intet nettoprincip.

03 Betingelsen i § 14 knytter sig til ERHVERVELSESåret, ikke realisationsåret; efterfølgende indsendelse af købsoplysninger efter materialeindkaldelse er derfor for sen.

04 Gevinst og tab for personer opgøres efter gennemsnitsmetoden i §§ 24 og 26, stk. 2 og 5 – hele beholdningen i selskabet indgår, og FIFO kan ikke anvendes.

05 Selskabers gevinst og tab på datterselskabsaktier (ejerandel ≥ 10 pct.), koncernselskabsaktier og skattefri unoterede porteføljeaktier er skattefri efter § 8, mens skattepligtige porteføljeaktier lagerbeskattes efter § 9.

06 Mellemholdingreglen i § 4 A, stk. 3 aktiveres først, når alle fem betingelser er opfyldt – særligt betingelsen i nr. 5 om, at over 50 pct. af mellemholdingselskabet ejes af selskaber, der ikke selv kunne modtage skattefrit udbytte ved direkte ejerskab.

07 Et statusskifte fra skattefri til skattepligtige porteføljeaktier udløser ikke i sig selv avancebeskatning efter selskabsskattelovens § 33 A, når aktierne fortsat er omfattet af § 8.

08 Næringsstatus efter § 17 kræver både betydelig omsætningshastighed (praksis: ejertid under ca. 5 år) og professionel tilknytning til det finansielle marked hos selskabets egne folk – en porteføljemanagementaftale med en bank er ikke nok.

09 Til udbytte efter ligningslovens § 16 A, stk. 2, nr. 1 henregnes alt, hvad selskabet udlodder til aktuelle aktionærer – også indirekte fordele i form af private udgifter, underprisoverdragelser og vederlagsfri rådighed over selskabets aktiver.

10 Hovedaktionæren har en skærpet bevisbyrde for, at en udgift er erhvervsmæssig; er den ikke løftet, beskattes beløbet som maskeret udlodning uanset selskabets senere konkurs eller aktionærens kapitalindskud.

11 Efterfølgende omkontering til mellemregningskonto ophæver ikke beskatningen, når udgiften oprindeligt er fratrukket som driftsomkostning i selskabet, og omposteringen først sker efter skattesagens start.

12 Overdragelse mellem selskab og hovedaktionær skal ske til handelsværdi efter ligningslovens § 2, men er aktivet anskaffet og ombygget i aktionærens private interesse, korrigeres til selskabets KOSTPRIS, og differencen beskattes som udlodning.

13 Betalinger til underleverandører, hvis fakturaer er fiktive, beskattes som maskeret udbytte hos hovedanpartshaveren – også når selskabets fradrag i stedet omkvalificeres til lønudgifter.

14 Aktionærlån efter ligningslovens § 16 E beskattes ved hver enkelt hævning efter et bruttoprincip; løbende tilbagebetaling skaber ikke en skattefri kredit til senere hævninger, jf. Højesterets dom af 8. februar 2023.

15 Ved lov nr. 749 af 20. juni 2025 lempes bruttoprincippet for lån ydet fra 1. januar 2026, idet selskabet skal føre en skattemæssig mellemregningskonto, så nye hævninger kun beskattes i det omfang de overstiger tidligere beskattede og tilbagebetalte beløb.

16 Lån til aktionærens nærtstående – herunder svigerfar – kan anses for indirekte udbytte til aktionæren, selv om lånet ydes på markedsvilkår og er sikret i fast ejendom.

17 Hele afståelsessummen ved tilbagesalg af aktier til det udstedende selskab beskattes som udbytte efter ligningslovens § 16 B, stk. 1, medmindre undtagelsen om tilbagesalgspligt fastsat VED UDSTEDELSEN (selskabsretligt) er opfyldt.

18 Vederlagsfri overdragelse af aktier til en almennyttig fond kan gennemføres uden udbyttebeskatning, hvis Skatterådet forinden meddeler tilladelse efter ligningslovens § 16 A, stk. 4, nr. 4 – fondens formål skal være almennyttigt og dens ledelse uafhængig.

19 Skattefrihed for udbytte til et udenlandsk moderselskab forudsætter, at modtageren er RETMÆSSIG EJER; rene gennemstrømningsselskaber uden reel råderet nægtes fordelen efter det generelle EU-retlige misbrugsforbud.

20 Den skattemæssige bedømmelse baseres på den disposition, der FAKTISK blev foretaget – ikke på en alternativ, fravalgt disposition som fx likvidation.

21 Fraflytningsbeskatning efter § 38 forudsætter en aktiebeholdning på mindst 100.000 kr. og mindst 7 års dansk skattepligt inden for de seneste 10 år; henstand efter §§ 39-39 A er betinget af beholdningsoversigt og rettidig anmodning.

22 Ved værdiansættelse af unoterede aktier ved fraflytning kan TSS-cirkulære 2000-9 fraviges, hvis det fører til en markant for lav handelsværdi – Skatterådet har accepteret en DCF-baseret opgørelse i stedet.

23 Skatteansættelser mellem hovedaktionær og selskab er kontrollerede transaktioner, og den forlængede 6-årige frist i skatteforvaltningslovens § 26, stk. 5 finder anvendelse.

§ 1 Lovens anvendelsesområde og aktieindkomstbegrebet

Aktieavancebeskatningsloven omfatter efter § 1, stk. 1 gevinst og tab ved afståelse af aktier, og reglerne finder efter stk. 2 tilsvarende anvendelse på anparter, andelsbeviser, omsættelige investeringsbeviser og lignende værdipapirer samt på ejerandele i selskaber omfattet af selskabsskattelovens § 2 C. Konvertible obligationer er omfattet efter stk. 3, og tegnings- og aktieretter efter stk. 4.

For fysiske personer og dødsboer fastlægger § 7 den kreds af regler, der skal anvendes – herunder hovedreglen i § 12 om, at gevinst ved afståelse af aktier medregnes ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst. Gevinst og tab efter §§ 12-14 er aktieindkomst, jf. personskatteloven § 4 a, stk. 1, nr. 4, ligesom udbytte efter ligningslovens § 16 A er aktieindkomst efter § 4 a, stk. 1, nr. 1. Aktieindkomsten indgår ikke i den skattepligtige indkomst, jf. § 4 a, stk. 5, men beskattes særskilt efter personskatteloven § 8 a med en progressiv sats. Skattestyrelsens juridiske vejledning afsnit C.A.2.3 Aktieindkomst henviser til de nærmere afsnit C.B.2 (afståelse) og C.B.3 (udbytte); progressionsgrænsen udgør efter vejledningen 79.400 kr. i 2026, med 27 pct. under grænsen og 42 pct. derover.

At aktieindkomsten er en udtømmende opregning, og at skatten under progressionsgrænsen er endelig, blev allerede fastslået i Skatteministeriets cirkulære om personskatteloven, hvor det i pkt. 8.5.1 præciseres, at endeligheden også gælder, "hvor der ikke er indeholdt skat, f.eks. ved maskeret udlodning". Netop dét forhold – at maskeret udlodning ikke er dækket af indeholdt udbytteskat – er baggrunden for, at Skattestyrelsens forhøjelser på området slår igennem som direkte slutskatteforhøjelser hos aktionæren.

Afståelsesbegrebet er bredt. I **22-0035202** (Landsskatterettens afgørelse af 24. april 2025) blev en overførsel af 621 aktier til en fraskilt ægtefælle som led i bodeling anset for et salg, blandt andet fordi aktierne blev noteret til dagskurs hos modtageren, og klageren blev beskattet af den realiserede avance. Og i **16-1071052** (Landsskatteretten 4. august 2017) blev et kompensationsbeløb fra en bank for tab på investeringsbeviser anset

for skattepligtigt, fordi erstatningssummer sidestilles med afståelsessummer, jf. § 31, stk. 2 – men beskatningen skulle henføres til det år, hvor den endelige og bindende aftale blev indgået, ikke til afståelsesåret.

LOV Aktieavancebeskatningsloven § 1, stk. 1-4 · Aktieavancebeskatningsloven § 7 · Aktieavancebeskatningsloven § 12 · Aktieavancebeskatningsloven § 31, stk. 2 · Personskatteloven § 4a, stk. 1 · Personskatteloven § 8a

PRAKSIS **Landsskatteretten** · Beskatning af aktieavance ved bodeling i forbindelse med skilsmisse – overførsel af aktier anset som salg 24.04.2025

Landsskatteretten · Kompensationsbeløb for tab på investeringsbeviser beskattes i aftaleåret 04.08.2017

§ 2 Selskabers aktier: datterselskabs-, koncernselskabs- og porteføljeaktier efter §§ 4 A-4 C, 8 og 9

Selskabers aktiebeskatning er bygget op om en tredeling. Efter § 4 A, stk. 1 er datterselskabsaktier aktier, hvor ejerselskabet ejer mindst 10 pct. af aktiekapitalen, med de yderligere krav til datterselskabets skattepligt og til udveksling af oplysninger i stk. 2. Koncernselskabsaktier defineres i § 4 B, stk. 1 ved sambeskatning eller mulighed for sambeskatning efter selskabsskattelovens §§ 31 og 31 A. Skattefri porteføljeaktier er efter § 4 C, stk. 1 unoterede aktier, hvor selskabet ejer mindre end 10 pct., med de yderligere betingelser i stk. 2-5, herunder at porteføljeselskabets beholdning af noterede aktier ikke gennemsnitligt overstiger 85 pct. af egenkapitalen.

Retsvirkningen er enkel: gevinst og tab på alle tre kategorier er skattefri efter § 8, mens gevinst på øvrige aktier (skattepligtige porteføljeaktier) medregnes efter § 9, stk. 1 med de kildeartsbegrænsede tabsregler i stk. 3-6. På udbyttesiden er modstykket selskabsskatteloven § 13, stk. 1, nr. 2 (datterselskabs- og koncernselskabsudbytte) og nr. 3 (skattefri porteføljeudbytte) – begge betinget af, at modtageren er *retmæssig ejer* af udlodningen.

Skatterådets bindende svar er den bærende praksiskilde her, fordi spørgsmålene typisk stilles før en omstrukturering. I **SKM2020.151.SR** (Skatterådet 15. april 2020) blev et apportindskud af B-aktier i et medarbejderholdingselskab bekræftet skattefrit, og et senere tilbagesalg af anparter kvalificeret som skattefrit udbytte. I **SKM2023.278.SR** (Skatterådet 21. juni 2023) blev et kontantvederlag ved ombytning af anparter anset for skattefri aktieavance på porteføljeaktier efter § 8, fordi hverken værnsreglerne i selskabsskatteloven § 2 D eller omgåelsesklausulen i ligningsloven § 3 fandt anvendelse.

Værnsreglen om salg til tomme selskaber blev prøvet i **SKM2022.225.SR** (Skatterådet 3. maj 2022), hvor overdragelsen af både datterselskabsaktier og skattefri porteføljeaktier til et nystiftet selskab mod gældsbrev ikke udløste udbyttebeskatning: for datterselskabsaktierne fandt undtagelsen i § 2 D, stk. 1 anvendelse, og for porteføljeaktierne blev det fiktive udbytte kvalificeret som skattefrit koncernudbytte, fordi sælgeren via A-anparternes stemmer havde bestemmende indflydelse i det nystiftede selskab.

Endelig viser **SKM2021.198.SR** (Skatterådet 13. april 2021), at aktieavancebeskatningslovens omstruktureringsregler – her § 36 om skattefri aktieombytning – kan kombineres med ophørsspaltninger uden tilladelse, når betingelserne er opfyldt, og uden at ligningslovens § 3 aktiveres. Selve omstruktureringsreglerne behandles nærmere i skattefri-omstrukturering og generationsskifte.

LOV Aktieavancebeskatningsloven § 4a, stk. 1, 2 · Aktieavancebeskatningsloven § 4b, stk. 1 · Aktieavancebeskatningsloven § 4c, stk. 1 · Aktieavancebeskatningsloven § 8

Aktieavancebeskatningsloven § 9, stk. 1 | Selskabsskatteloven § 13, stk. 1

PRAKSIS
Skatterådet · Skattefri avance ved salg af porteføljeaktier undgik udbyttebeskatning 21.06.2023
Skatterådet · Ingen udbyttebeskatning ved salg af aktier til tomt datterselskab 03.05.2022
Skatterådet · Skattefri aktieombytning og ophørsspaltning i generationsskifte 13.04.2021
Skatterådet · Skattefrit apportindskud og salg af datterselskabsaktier 15.04.2020

§ 3 Mellemholdingreglen i § 4 A, stk. 3 – værnet mod "omvendte juletræer"

Den mest praksistunge bestemmelse på selskabssiden er værnsreglen i § 4 A, stk. 3, hvorefter datterselskabsaktier anses for ejet direkte af mellemholdingselskabets bagvedliggende selskabsaktionærer, når fem kumulative betingelser alle er opfyldt: mellemholdingselskabets primære funktion er ejerskab af datterselskabs- og koncernselskabsaktier (nr. 1), det udøver ikke reel økonomisk virksomhed vedrørende aktiebesiddelsen (nr. 2), det ejer ikke hele aktiekapitalen i datterselskabet (nr. 3), aktierne er ikke optaget til handel på et reguleret marked eller en multilateral handelsfacilitet (nr. 4), og mere end 50 pct. af kapitalen i mellemholdingselskabet ejes af selskaber, som ikke selv ville kunne modtage skattefrit udbytte ved direkte ejerskab (nr. 5). Samme test gælder for koncernselskabsaktier efter § 4 B, stk. 2.

Betingelse nr. 5 er i praksis den afgørende. I **SKM2020.284.SR** (Skatterådet 1. juli 2020) var kun 20 pct. af kapitalen ejet af selskaber uden ret til skattefrit direkte udbytte, og mellemholdingselskabet faldt derfor uden for reglen. Tilsvarende i **SKM2020.288.SR** (Skatterådet 2. juli 2020), hvor kun 45,45 pct. af den relevante kapital opfyldte kriteriet. Begge afgørelser fastslår desuden, at et *fremtidigt* statusskifte til mellemholdingselskab ikke i sig selv udløser avancebeskatning efter selskabsskatteloven § 33 A, når aktierne forbliver omfattet af skattefriheden i § 8.

Modsat gik det i **SKM2011.12.SR** (Skatterådet 6. januar 2011), hvor et holdingselskab med en 11 pct.-post blev anset for mellemholdingselskab, mens et parallelt svensk holdingselskab uden ejerandele på 10 pct. eller derover ikke var det – men ville blive det ved fremtidig erhvervelse af datterselskabsaktier.

Den nyeste afgørelse på området, **SKM2026.267.SR** (Skatterådet 4. juni 2026), viser konsekvenserne af et statusskifte den anden vej: en kapitaludvanding i 2025 bragte et bagvedliggende holdingselskabs indirekte ejerandel under 10 pct., hvorved mellemholdingreglen først da blev aktiveret, og spørgeren skattemæssigt måtte anses for direkte ejer. Rådet afviste samtidig, at spørgeren kunne vælge realisationsprincippet efter § 23, stk. 7, og fastslog, at der ikke succederes i anskaffelsestidspunktet.

LOV Aktieavancebeskatningsloven § 4a, stk. 3 | Aktieavancebeskatningsloven § 4b, stk. 2 | Aktieavancebeskatningsloven § 23, stk. 7 | Selskabsskatteloven § 33a

PRAKSIS
Skatterådet · Skatterådet: Kapitaludvanding udløser mellemholdingreglen i aktieavancebeskatningslovens § 4 A, stk. 3, men giver ikke adgang til realisationsprincippet 04.06.2026
Skatterådet · Mellemholdingselskabsreglerne og skattefrihed for udbytter ved krydseje 02.07.2020
Skatterådet · Mellemholdingselskab udbytteskattefrihed og statusskifte 01.07.2020
Skatterådet · Holdingselskabsaktier anses for direkte ejet af aktionærerne 06.01.2011

§ 4 Avanceopgørelsen for personer: gennemsnitsmetoden i §§ 24 og 26

Gevinst og tab opgøres efter § 26, stk. 2 som forskellen mellem afståelsessummen og anskaffelsessummen, hvor anskaffelsessummen er *den samlede anskaffelsessum for hele beholdningen* i det pågældende selskab, uanset om aktierne har forskellige rettigheder. Ved delsalg fordeles anskaffelsessummen forholdsmæssigt efter stk. 5 – for hovedaktionæraktier dog på grundlag af handelsværdien af de enkelte aktier på afståelsestidspunktet.

Metoden er ufravigelig, og skatteydernes forsøg på at anvende FIFO eller bankens egne notaer slår konsekvent fejl. I **12-0191518** (Landsskatteretten 18. september 2012) havde klageren anvendt FIFO og selvangav ingen avance; Landsskatteretten fastholdt gennemsnitsmetoden, men *nedsatte* avancen fra 60.162 kr. til 35.052 kr., fordi to køb i januar 2007 skulle medregnes i gennemsnitskursen. Afgørelsen illustrerer, at metoden virker begge veje. I **19-0073170** (Landsskatteretten 18. oktober 2022) blev Skattestyrelsens opgørelse på 311.415 kr. stadfæstet frem for skatteyderens egen på 267.957 kr., og styrelsen var berettiget til at indhente historiske købsoplysninger.

Manglende dokumentation for gamle anskaffelser løses ved skøn. I **20-0055927** (Landsskatteretten 25. oktober 2023) fastsatte Skattestyrelsen anskaffelsessummen for et dødsbos aktier som gennemsnittet af børskurserne i 1997 og 1998, og boet kunne ikke løfte bevisbyrden for et senere anskaffelsestidspunkt. **21-0083804** (Landsskatteretten 17. september 2025) angår indgangsværdien efter § 37 ved tilflytning, hvor der efterfølgende skete et omvendt aktiesplit.

Gennemsnitsmetoden gælder også, når anskaffelsessummen påvirkes af tidligere skattefri fusioner: i **23-0087817** (Landsskatteretten 5. marts 2025) skulle den lave anskaffelsessum fra de fusionerede beviser indgå i gennemsnitsberegningen, hvorved tabet blev 13.739 kr. i stedet for 31.862 kr. Og i **19-0044954** (Landsskatteretten 11. december 2020) blev geninvesteret udbytte beskattet efter ligningsloven § 16 A i modtagelsesåret, men tillagt anskaffelsessummen ved den efterfølgende avanceopgørelse – samtidig med at værdien af udnyttede køberetter efter ligningsloven § 28 skulle opgøres til den faktiske handelsværdi ved strakssalg, ikke dagens lukkekurs.

Et særligt spørgsmål om, hvad der kan indgå i anskaffelsessummen, blev afgjort i **SKM2006.472.SR** (-Skatterådet 7. juli 2006), hvor et svensk "ovillkorat aktieägartillskott" på 145,8 mio. SEK kunne indgå i anskaffelsessummen, fordi tilskuddet og den efterfølgende aktieemission skulle ses som én samlet transaktion.

LOV `Aktieavancebeskatningsloven § 24, stk. 1` `Aktieavancebeskatningsloven § 26, stk. 2, 5` `Aktieavancebeskatningsloven § 37` `Ligningsloven § 28, stk. 1`

PRAKSIS

Landsskatteretten · Fastsættelse af anskaffelsessum for aktier ved tilflytning til Danmark, hvor der efterfølgende skete et omvendt aktiesplit	17.09.2025
Landsskatteretten · Tab ved salg af investeringsbeviser efter skattefri fusion - Stadfæstelse	05.03.2025
Landsskatteretten · Fastsættelse af anskaffelsessum for aktier i et dødsbo ved manglende dokumentation	25.10.2023
Landsskatteretten · Landsskatteretten: Opgørelse af aktiegevinst – Anvendelse af gennemsnitsmetoden og indhentelse af oplysninger om købesummer	18.10.2022
Landsskatteretten · Værdiansættelse af køberetter til aktier ved strakshandel samt opgørelse af aktieavance og udbytte	11.12.2020
Landsskatteretten · Landsskatteretten: Aktieavancebeskatning – Gennemsnitsmetode og anskaffelsestidspunkt	18.09.2012
Skatterådet · Svensk aktionærtilskud i anskaffelsessum ved aktiesalg	07.07.2006

§ 5 Oplysningsfristen i § 14 – den ufravigelige betingelse for tabsfradrag på noterede aktier

Tab på aktier optaget til handel på et reguleret marked eller en multilateral handelsfacilitet kan efter § 13 A, stk. 1 alene fradrages i summen af indkomstårets udbytter og gevinster på tilsvarende aktier – og kun "jf. dog nærværende lovs § 14". § 14, stk. 1 gør fradragsretten betinget af, at Skatteforvaltningen har modtaget oplysninger om erhvervelsen (identitet, antal, anskaffelsestidspunkt og anskaffelsessum) inden udløbet af oplysningsfristen for det indkomstår, **hvor erhvervelsen fandt sted**. Betingelsen anses efter stk. 2 for opfyldt ved indberetning fra andre indberetningspligtige, hvilket i praksis er grunden til, at danske depoter aldrig giver problemer – mens udenlandske depoter uden dansk indberetningspligt gør det.

Dette er blevet den klart største enkeltgruppe i Landsskatterettens aktiepraksis, og resultatet er stort set uden undtagelse stadfæstelse. Sagerne følger et fast mønster: CRS-oplysninger eller en materialeindkaldelse afdækker et udenlandsk depot, Skattestyrelsen opgør gevinsterne efter en **bruttometode** og nægter fradrag for tabene, og Landsskatteretten stadfæster.

Afgørelse	Depot/platform	Indkomstår	Konsekvens
23-0051546	hollandsk online-børsmægler	2019-2020	forhøjelse 1.139.551 kr.; psykisk sygdom ikke dispensationsgrund
23-0109589	nederlandsk depot afdækket via CRS	2020-2022	bruttogevinster beskattet, tab bortfaldt
24-0036110	udenlandsk investeringsplatform	2020	aktieindkomst +329.079 kr.
24-0105242	hollandsk depot	2021-2022	tab på 706.653 kr. nægtet
24-0095967	udenlandsk depot	–	oplysninger indsendt efter materialeindkaldelse var for sene
24-0056582	udenlandske aktier og investeringsbeviser	–	fradrag nægtet, også for § 19 B-19 D-papirer
24-0008481	arvede udenlandske værdipapirer	–	fradrag nægtet; depotgebyrer heller ikke fradragsberettigede
19-0075799	tysk depot	2015-2016	EU-retlig indsigelse forkastet

De centrale retssætninger er tre. For det **første** er der ingen dispensationsadgang. I **23-0051546** (-Landsskatteretten 26. februar 2026) blev klagerens psykiske sygdom afvist som fravigelsesgrund, da der ikke er hjemmel til at fravige fristen. I **24-0105242** (Landsskatteretten 29. april 2025) blev det tilsvarende slået fast, at selvangivelse af gevinster og tab ikke fritager for den formelle indberetningspligt, og i **23-0109589** (Landsskatteretten 6. maj 2026) hjalp klagerens gode tro og manglende kendskab til fristreglen ikke.

For det **andet** er der intet nettoprincip: gevinsterne beskattes fuldt ud, mens tabene i samme depot fortabes. Det fremgår udtrykkeligt af **23-0051546** og af **24-0036110** (Landsskatteretten 19. marts 2026), hvor også indsigelser om manglende partshøring og ugyldighed blev afvist.

For det **tredje** knytter fristen sig til erhvervelsesåret og ikke til realisationen. **24-0095967** (Landsskatteretten 30. december 2025) formulerer dette som en indberetningsfrist "uafhængigt af realisation". Reglen rammer også arvinger – i **24-0008481** (Landsskatteretten 17. oktober 2025) blev tabsfradrag på arvede udenlandske

værdipapirer afvist, selv om § 14, stk. 5 indeholder en særregel for udlodning fra dødsboer – og fradrag for depotgebyrer blev samtidig nægtet efter ligningsloven § 17 C.

EU-retlige indsigelser er prøvet og afvist. I **19-0075799** (Landsskatteretten 7. maj 2024) gjorde klageren gældende, at indberetningskravet reelt forskelsbehandler indehavere af udenlandske depoter og dermed strider mod kapitalens frie bevægelighed. Landsskatteretten fandt, at § 14 ikke diskriminerer, fordi kravet om indberetning gælder uafhængigt af indberetterens hjemsted.

Endelig viser **24-0057541** (Landsskatteretten 11. maj 2026), at bruttometoden kombineres med selvstændig beskatning af shorthandler som aktielån efter statsskatteloven § 4, hvilket i den konkrete sag gav en yderligere avance på 266.145 kr.

LOV Aktieavancebeskatningsloven § 13a, stk. 1 · Aktieavancebeskatningsloven § 14, stk. 1, 2 · Ligningsloven § 17c · Skattekontrolloven § 10, stk. 2

PRAKSIS	**Landsskatteretten** · Yderligere aktieavance på 266.145 kr. stadfæstet grundet manglende købsoplysninger og shorthandel	11.05.2026
	Landsskatteretten · Nægtet fradrag for tab på aktier i udenlandsk depot grundet manglende rettidig indberetning	06.05.2026
	Landsskatteretten · Nægtet tabsfradrag for aktier i udenlandsk depot – betingelse om rettidig indberetning ikke opfyldt	19.03.2026
	Landsskatteretten · Tabsfradrag nægtet for aktier i hollandsk depot: Oplysningsfristen i aktieavancebeskatningsloven § 14, stk. 1 ikke overholdt – psykisk sygdom giver ikke dispensationsadgang	26.02.2026
	Landsskatteretten · Tab på aktier i udenlandsk depot kunne ikke fradrages grundet manglende rettidig indberetning af erhvervelser	30.12.2025
	Landsskatteretten · Nægtelse af fradrag for tab på aktier og investeringsbeviser i udenlandsk depot grundet manglende indberetning	21.11.2025
	Landsskatteretten · Tabsfradrag på arvede udenlandske værdipapirer afvist grundet manglende rettidig oplysning; fradrag for depotgebyrer nægtet efter Ligningsloven § 17 C.	17.10.2025
	Landsskatteretten · Nægtet fradrag for tab på aktier i udenlandsk depot grundet for sen indberetning af købsoplysninger	29.04.2025
	Landsskatteretten · Nægtet fradrag for aktietab i udenlandsk depot pga. manglende rettidig indberetning	07.05.2024

§ 6 Investeringsbeviser, investeringsselskaber og statusskifte

Investeringsbeviser er omfattet af loven via § 1, stk. 2, men afkastet behandles vidt forskelligt afhængigt af, om der er tale om et investeringsselskab efter § 19 (nu §§ 19-19 D) eller et investeringsinstitut med minimumsbeskatning. For investeringsselskaber er lagerprincippet obligatorisk, og for personer er afkastet som udgangspunkt kapitalindkomst – ikke aktieindkomst.

Det blev bekræftet i **14-4499403** (Landsskatteretten 16. august 2016), hvor en pensionist forgæves gjorde gældende, at lagerbeskatningen af 8.094 kr. i urealiseret gevinst var beskatning af en "fiktiv" indtægt og aldersdiskriminerende, fordi den reducerede folkepensionen. Landsskatteretten fastslog, at lagerprincippet er lovbestemt, og at forskelsbehandlingsloven kun angår ansættelsesretlige forhold.

Statusskifte er et tilbagevendende stridspunkt. Da formueplejeselskaberne ved lov nr. 98 af 10. februar 2009 overgik til at være investeringsselskaber, opstod spørgsmålet om, hvordan tabet frem til overgangen skulle

behandles. I **10-02954** (Landsskatteretten 6. oktober 2011) blev et nettotab på 741.203 kr. henført til kapitalindkomst og ikke aktieindkomst, fordi overgangen skattemæssigt sidestilles med en afståelse, og tabet i stedet skulle tillægges indgangsværdien. I **11-02826** (Landsskatteretten 18. juni 2012) fastslog retten, at overgangstidspunktet var 1. januar 2009, også for selskaber med bagudforskudt indkomstår, da tilbagevirkende kraft ikke kunne udledes af lovens ordlyd eller forarbejder.

Kvalifikationen af et selskab som investeringsselskab afhænger navnlig af tilbagekøbsbetingelsen. I **SKM2008.228.SR** var en vedtægtsbestemmelse om, at selskabet skulle *anvise* en køber, ikke tilstrækkelig – der kræves en egentlig købsforpligtelse. Efter en vedtægtsændring med reel tilbagekøbspligt blev kravet opfyldt i **SKM2009.355.SR** og igen i **SKM2010.805.SR**. Efter lovændringen i 2009, der udvidede definitionen til kollektiv investering uden indløsningsret, bekræftede **SKM2009.550.SR** (Skatterådet 14. september 2009), at et selskab med 30 aktionærer var omfattet, at selskabet var fritaget for selskabsskat, og at fysiske investorers afkast var kapitalindkomst. Udenlandske strukturer kan også omfattes: i **SKM2014.196.SR** (Skatterådet 19. marts 2014) blev et maltesisk SICAV PLC opbygget som "cell company" anset for et selvstændigt skattesubjekt og et investeringsselskab, med lagerbeskatning af de danske investorer til følge.

Afgrænsningen til aktiesparekontoen – hvor § 22 om aktier og investeringsbeviser i finansielle selskaber også spiller ind – behandles i aktiesparekonto-beskatning.

LOV Aktieavancebeskatningsloven § 19, stk. 1, 2 · Aktieavancebeskatningsloven § 22 · Aktieavancebeskatningsloven § 23, stk. 7

PRAKSIS

Landsskatteretten · Obligatorisk lagerbeskatning af investeringsbeviser i investeringsselskaber uanset påvirkning af folkepension	16.08.2016
Landsskatteretten · Landsskatteretten: Beskatning af aktier i formueplejeselskaber - Overgang til investeringsselskaber og lagerbeskatning	18.06.2012
Landsskatteretten · Nettotab ved overgang til investeringsselskab: Fradrag som aktieindkomst eller kapitalindkomst?	06.10.2011
Skatterådet · Maltesisk SICAV PLC anses for investeringsselskab og lagerbeskattes	19.03.2014
Skatterådet · Investeringsselskab status og beskatning af investorer	14.09.2009

§ 7 Næringsbeskatning efter § 17 – omsætningshastighed og professionel tilknytning

Efter § 17, stk. 1 medregnes gevinst og tab på aktier erhvervet som led i næring ved køb og salg af aktier fuldt ud ved indkomstopgørelsen, og efter stk. 4 fortrænger næringsstatus reglerne i §§ 8, 9, 12-14 og 22. Det gør bestemmelsen til en tveægget størrelse: den giver fuld tabsfradragsret, men fjerner skattefriheden.

Praksis opererer med to kumulative kriterier: **omsætningshastighed** og **professionel tilknytning til det finansielle marked**. Skatterådet har i en række bindende svar fastlagt tærsklen for det første kriterium. I **SKM2006.554.SR** (Skatterådet 19. september 2006) blev en omsætningshastighed på 0,25 p.a. (4 års gennemsnitlig ejertid) anset for næring, mens 0,2 p.a. (5 års ejertid) ikke var det – og køb i de første 6 måneder efter stiftelse eller emission udelades af beregningen, mens køb og salg af egne aktier medregnes. Tærsklen blev gentaget i **SKM2007.742.SR** (Skatterådet 18. oktober 2007), hvor 3 års ejertid (0,33 p.a.) udløste næring, mens 5 år ikke gjorde. I **SKM2007.692.SR** (Skatterådet 3. oktober 2007) blev en strategi med rebalancering og under 0,1 p.a. i omsætningshastighed anset for almindelig porteføljepleje.

Det andet kriterium er sværere at opfylde og har i Landsskatteretten praksis gang på gang været det, der afgør sagen. I **09-03320** (Landsskatteretten 29. april 2010) ønskede et tidligere holdingselskab næringsstatus for en handelsbeholdning på 6,6 mio. kr., der skulle forvaltes af en bank med forventet omsætningshastighed 2-4 gange årligt. Landsskatteretten afviste: investeringerne var omplacering af formue efter ophør af driftsvirksomhed, og selskabets egne ansatte havde ikke professionel tilknytning til det finansielle marked. Selskabet ansatte derefter en tidligere bankdirektør som porteføljemanager 20 timer om måneden – men i **10-02428** (Landsskatteretten 11. maj 2011) blev det stadig afvist, fordi indsatsen var "forholdsmæssigt beskeden", og investeringerne fortsat udgjorde formueomplacering.

Afsmitning fra næring med andre finansielle aktiver rækker heller ikke langt: i **SKM2009.402.SR** (Skatterådet 25. juni 2009) kunne et finansieringsselskabs professionelle næring med gældsinstrumenter og finansielle kontrakter ikke smitte af på tre investeringsforeningsbeviser købt i 2006 uden efterfølgende handel – beviserne var anlægsaktier.

LOV	Aktieavancebeskatningsloven § 9, stk. 1 · Aktieavancebeskatningsloven § 17, stk. 1, 4	
PRAKSIS	**Landsskatteretten** · Næring med aktiehandel: Vurdering af [virksomhed1] A/S' aktiviteter efter ansættelse af porteføljemanager	11.05.2011
	Landsskatteretten · Næring med køb og salg af aktier - porteføljemanagementaftale	29.04.2010
	Skatterådet · Afvisning af næringsbeskatning for investeringsbeviser uden handel	25.06.2009
	Skatterådet · Aktieavancebeskatning næring aktieinvestering omsætningshastighed	18.10.2007
	Skatterådet · Ikke næring og ikke investeringsselskab ved langsigtet porteføljeforvaltning	03.10.2007
	Skatterådet · Næringsbeskatning af aktieselskab og omsætningshastighedskrav	19.09.2006

§ 8 Udbyttebegrebet i ligningslovens § 16 A og grundformerne for maskeret udlodning

Ligningsloven § 16 A, stk. 1 medregner udbytte af aktier, andelsbeviser og lignende værdipapirer ved indkomstopgørelsen, og stk. 2, nr. 1 definerer udbytte som "alt, hvad der af selskabet udloddes til aktuelle aktionærer eller andelshavere". Denne meget brede formulering er hjemmelsgrundlaget for hele maskeret udlodning-praksis. Stk. 5 supplerer med en særlig rådighedsbeskatning af hovedaktionærer, der får stillet bil, ladestander, sommerbolig, lystbåd eller helårsbolig til rådighed, med værdiansættelse efter ligningsloven § 16.

Retsanvendelsen er som regel toleddet: først vurderes, om udgiften er en fradragsberettiget driftsomkostning for selskabet efter statsskatteloven § 6, stk. 1, litra a; er den ikke det, fordi den er afholdt i aktionærens interesse, følger udlodningsbeskatningen hos aktionæren efter § 16 A. Sammenhængen ses klart i **08-03433** (Landsskatteretten 29. juni 2009), hvor en "salgsprovision" på 985.700 kr. til klagerens far i USA først blev nægtet fradrag i selskabet og derefter beskattet hos aktionærerne i forhold til deres ejerandele.

Praksis kan grupperes i fire grundformer:

- **Selskabets afholdelse af aktionærens private udgifter** – fx **06-03586** (Landsskatteretten 7. december 2009) med 199.172 kr. i tøj, møbler, rejser, rengøring og frimærker, og **23-0017180** (Landsskatteretten 1. december 2023) med forhøjelser på 148.691 kr. og 397.810 kr.
- **Udeholdt omsætning, der anses tilgået aktionæren** – fx **15-1376297** (Landsskatteretten 17. juni 2021), hvor en uforklaret difference mellem indkøb og registreret salg af guld og antikviteter på 307.603 kr. blev anset for sort salg tilgået hovedaktionæren under henvisning til hans skærpede bevisbyrde.

- **Overdragelser til under- eller overpris mellem selskab og aktionær** (behandlet nedenfor).
- **Vederlagsfri rådighed over selskabets aktiver** (behandlet nedenfor).

To tværgående retssætninger går igen. For det **første** kan udgifter, der oprindeligt er fratrukket som driftsomkostninger i selskabet, ikke efterfølgende omkonteres til en mellemregningskonto, når omposteringen først sker efter skattesagens start – det blev fastslået i både **06-03586** og **06-03587** (Landsskatteretten 7. december 2009). For det **andet** er aktionærens senere kapitalindskud i et nødlidende selskab uden betydning for kvalifikationen i det pågældende indkomstår.

Med **19-0035423** (Landsskatteretten 2. juni 2022) illustreres samspillet mellem § 16 A og § 16 E: retten fandt, at § 16 E ikke fandt anvendelse, fordi der ikke bestod direkte gældsforhold mellem klageren og de betalende selskaber, men beskattede alligevel beløbene som maskeret udbytte efter § 16 A, fordi klageren ikke havde godtgjort et tilgodehavende. Overførsler fra datterselskabet på 3.114.364 kr. blev hjemvist til nærmere opgørelse af udbytteret og eventuel gaveafgift.

LOV Ligningsloven § 16a, stk. 1, 2, 5 · Personskatteloven § 4a, stk. 1 · Statsskatteloven § 6, stk. 1

PRAKSIS

Landsskatteretten · Maskeret udlodning: Afholdelse af private udgifter i selskab	01.12.2023
Landsskatteretten · Landsskatteretten: Maskeret udbytte og aktionærlån – Ligningslovens § 16 A og § 16 E	02.06.2022
Landsskatteretten · Hovedaktionær beskattet af maskeret udlodning som følge af udeholdt omsætning i selskab	17.06.2021
Landsskatteretten · Selskabs betaling af private udgifter og uindtægtsført omsætning anset for maskeret udbytte	07.12.2009
Landsskatteretten · Maskeret udlodning: Selskabs betaling af private udgifter og godskrivning af mellemregningskonto	07.12.2009
Landsskatteretten · Landsskatteretten om beskatning af aktionær for udlodning af ikke-fradragsberettigede selskabsudgifter	29.06.2009

§ 9 Rådighedsbeskatning: heste, både, boliger og selskabets aktiver i privat brug

En selvstændig gren af praksis angår den *vederlagsfrie rådighed* over selskabets aktiver. Udgangspunktet er, at omkostninger ved et selskabs udøvelse af en aktivitet, der er begrundet i hovedaktionærens personlige interesser og uden sammenhæng med selskabets erhvervsmæssige aktivitet, anses for maskeret udlodning efter ligningsloven § 16 A.

Den principielle afklaring kom i **BS-64/2023-OLR** (Østre Landsrets dom af 14. november 2025). Et selskab drev et underskudsgivende hestestutteri på hovedanpartshaverens private bopæl; det var ubestridt, at driften ikke var erhvervsmæssig, og driftsunderskuddene var allerede beskattet som maskeret udlodning. Spørgsmålet var, om der *tillige* kunne ske rådighedsbeskatning (fikseret leje) af heste, ridefaciliteter og hestetrailer. Landsskatteretten havde nedsat den fikserede leje til 0 kr. af frygt for dobbeltbeskatning, men landsretten gav Skatteministeriet medhold:

> *"En samtidig beskatning af driftsunderskuddet i selskabet og en rådighedsbeskatning, der alene består af afskrivninger og den forrentning... indebærer således ikke, at der er tale om dobbeltbeskatning."*

Afgørende var, at driftsunderskuddet var opgjort *før* afskrivninger og forrentning, mens en markedsleje også dækker værdiforringelse og forrentning af den investerede kapital. Landsretten accepterede Skattestyrelsens skøn med diskontoen + 4 pct. som markedsmæssig forrentning, men hjemviste den talmæssige opgørelse, blandt andet så lejen for ridefaciliteterne blev reduceret i perioder med udlejning til tredjemand.

Dommen skal sammenholdes med den ældre **10-03418** (Landsskatteretten 4. marts 2011), hvor et selskabs køb af en dressurhest til 1.813.967 kr. *ikke* blev anset for maskeret udlodning af selve købesummen, fordi aktionæren personligt havde afholdt samtlige driftsomkostninger – selv om investeringen var begrundet i personlige interesser. Selve anskaffelsessummen kan altså ikke uden videre beskattes; det er de løbende omkostninger og rådigheden, der bærer beskatningen.

Formodningsreglen for hovedaktionærers rådighed kan afkræftes. I **11-00850** (Landsskatteretten 27. januar 2012) blev beskatningen af fri båd nedsat fra 144.157 kr. og 197.267 kr. til 0 kr., fordi båden aldrig havde været i vandet (dokumenteret via omdrejningstæller), ikke var forsikret og stod opmagasineret bag byggematerialer på selskabets lager. Samme afgørelse stadfæstede dog en række andre forhøjelser – manglende fakturering af vinduer (146.278 kr.), underfakturering af arbejdstimer og avance ved sommerhusbyggeri (103.417 kr.), arkitektudgifter til aktionærens private sommerhusgrund (147.131 kr.) og mærkevaretøj (40.246 kr.) – med den principielle bemærkning, at "udgifter til beklædning er som udgangspunkt private udgifter".

Endelig viser **18-0003446** (Landsskatteretten 4. oktober 2019), at selv beskedne beløb rammes, når dokumentationen mangler: selskabets betaling af 16.010 kr. og 14.501 kr. til el og varme i kontorlokaler i hovedaktionærens private bolig blev anset for sparede privatudgifter og beskattet som aktieindkomst efter personskatteloven § 4 a, stk. 1, nr. 1, da der ikke forelå en skriftlig lejeaftale.

LOV Ligningsloven § 2, stk. 1 · Ligningsloven § 16a, stk. 1 · Ligningsloven § 16, stk. 6 · Statsskatteloven § 6, stk. 1

PRAKSIS
- **Landsretten** · Beskatning af maskeret udlodning ved privat rådighed over selskabsbetalte heste og ridefaciliteter — 14.11.2025
- **Landsskatteretten** · Maskeret udbytte ved selskabets betaling af el og varme i hovedaktionærs private bolig — 04.10.2019
- **Landsskatteretten** · Landsskatterettens afgørelse om maskeret udlodning og værdi af fri båd for hovedaktionær — 27.01.2012
- **Landsskatteretten** · Købesum for hest var ikke maskeret udlodning, da hovedaktionær afholdt alle driftsudgifter — 04.03.2011

§ 10 Overdragelser mellem selskab og hovedaktionær – handelsværdi, kostpris og armslængde

Udgangspunktet for transaktioner mellem interesseforbundne parter er armslængdeprincippet i ligningsloven § 2, stk. 1. For fast ejendom kan den senest offentliggjorte ejendomsvurdering som udgangspunkt lægges til grund som handelsværdien, jf. **09-02815** (Landsskatteretten 21. oktober 2010). Men i samme sag blev selskabets ombygningsudgifter på 2.294.608 kr. – afholdt for at gøre ejendommen handicapvenlig til hovedaktionærens søn – anset for udlodning, fordi de ikke var forretningsmæssigt begrundede. Den skattemæssige korrektion ramte altså ikke salgsprisen, men de forudgående udgifter.

Den skarpeste retssætning findes i tvillingesagerne **14-2706479** og **14-2706637** (Landsskatteretten 22. oktober 2015) om en penthouselejlighed købt af selskabet i 2007 til en samlet kostpris på 10.351.732 kr. og

solgt til hovedaktionærerne i 2011 til markedsprisen 7.250.000 kr. Landsskatteretten fandt, at hele forløbet var tilrettelagt i hovedaktionærernes interesse, og at overdragelsen for at undgå udlodningsbeskatning skulle være sket til selskabets **kostpris** og ikke til den lavere markedsværdi. Differencen på 3.101.732 kr. blev fordelt efter ejerandele. Retten lagde blandt andet vægt på, at selskabet ikke tidligere havde investeret i eksklusive boliger, at ejendommen aldrig blev forsøgt udlejet til tredjemand, at aktionæren satte sin egen bolig til salg i marts 2009 og indhentede bindende svar i juni 2009, og at lejligheden kort efter købet blev forsøgt videresolgt for 10.800.000 kr. Klagernes indsigelse om, at prisfaldet var konjunkturbestemt og ejerperioden fire år, blev ikke tillagt vægt. Se tillige Landsskatterettens parallelafgørelse.

Værdiansættelsen af unoterede aktier i kontrollerede transaktioner er derimod ikke en ensidig myndighedsøvelse. I **17-0990211** (Landsskatteretten 18. august 2022) havde SKAT forhøjet afståelsessummen fra 23.409.500 kr. til 47.278.800 kr.; efter et omfattende syn og skøn tilsidesatte Landsskatteretten skønnet og nedsatte forhøjelsen til 0 kr., fordi den faktiske salgspris lå inden for armslængdeintervallet. Tilsvarende i **19-0084354** (Landsskatteretten 21. juni 2024), hvor parternes ansættelse med et tillæg på 5 pct. for 12 måneders værdistigning blev anset for et rimeligt udtryk for handelsværdien, og udbetalt udbytte ikke skulle fragå – forhøjelsen på 282.000 kr. bortfaldt.

Overdrages aktier til underpris til et selskab, kan differencen i stedet blive et skattepligtigt **tilskud** hos erhververen. Det var temaet i **07-0207450** (Landsskatteretten 29. oktober 2012), hvor anparter i et ejendomsselskab blev overdraget til kurs pari efter en optionsaftale, mens SKAT skønsmæssigt ansatte handelsværdien langt højere.

Endelig viser **BS-22887/2018-OLR** (Østre Landsret 12. maj 2021), at maskeret udlodning ved overbetalinger til et koncernforbundet Dubai-selskab hænger sammen med adgangen til betalingskorrektion efter ligningsloven § 2, stk. 5 – landsretten hjemviste sagen til Landsskatteretten, fordi udlodningsbeskatningen forudsatte en stillingtagen hertil. Og i **BS-47809/2019-VLR** (Vestre Landsret 13. januar 2022) blev spørgsmålet om, hvorvidt hævninger fra et selskab var udlodning til den ultimative ejer, afgjort forskelligt fra indkomstår til indkomstår.

LOV `Ligningsloven § 2, stk. 1` `Ligningsloven § 16a, stk. 1` `Statsskatteloven § 4`

PRAKSIS

Landsretten · Dom om skatteansættelse for indkomstårene 2007-2011 - Vestre Landsret	13.01.2022
Landsretten · Sag om maskeret udlodning og transfer pricing - Hjemvisning til Landsskatteretten	12.05.2021
Landsskatteretten · Skattepligtigt tilskud ved overdragelse af aktier - Værdiansættelse af aktier i kontrolleret transaktion - Udbytteudlodningens indflydelse på værdiansættelsen	21.06.2024
Landsskatteretten · Landsskatteretten: Aktieavance ved salg af anparter – værdiansættelse	18.08.2022
Landsskatteretten · Tab ved selskabs salg af liebhaverlejlighed til hovedaktionær anset for maskeret udlodning	22.10.2015
Landsskatteretten · Maskeret udlodning ved salg af lejlighed til hovedaktionær	22.10.2015
Landsskatteretten · Skattepligt af tilskud ved overdragelse af anparter til underpris	29.10.2012
Landsskatteretten · Ombygningsudgifter anset for maskeret udlodning ved salg af ejendom til hovedaktionær	21.10.2010

§ 11 Fiktive underleverandørfakturaer som maskeret udbytte

En markant og hastigt voksende sagsgruppe angår selskaber i bygge-, transport-, rengørings- og restaurationsbranchen, hvor Skattestyrelsen anser fakturaer fra underleverandører for fiktive. Retsfølgen er

dobbelt: selskabet nægtes fradrag efter statsskatteloven § 6, stk. 1, litra a, og betalingerne beskattes hos hovedanpartshaveren som maskeret udbytte efter ligningsloven § 16 A, stk. 1 og stk. 2, som aktieindkomst efter personskatteloven § 4 a, stk. 1.

Bevistemaet er, om ydelserne reelt er leveret og i selskabets interesse. Skattestyrelsen lægger typisk vægt på, at de påståede underleverandører mangler ansatte, lokaler og driftsmidler, ikke afregner moms og A-skat, og at der ikke findes samarbejdsaftaler, timesedler eller korrespondance. Bevisbyrden påhviler hovedaktionæren og er skærpet.

Afgørelse	Branche	Beløb	Udfald
22-0080936 / 22-0080938	isbutik, tre underleverandører	209.056 kr. (50 pct. hver)	stadfæstet
23-0017289	transport	2020-2021	stadfæstet
23-0098588	murervirksomhed	103.250 kr.	stadfæstet
24-0061453	fire underleverandører	2.364.618 kr.	stadfæstet
25-0046891	to underleverandører	704.256 kr.	stadfæstet

I **22-0080936** (Landsskatteretten 22. april 2024) og den parallelle **22-0080938** (Landsskatteretten 22. april 2024) blev hver af de to 50 pct.-ejere beskattet af 209.056 kr. I **23-0017289** (Landsskatteretten 26. oktober 2023) blev vægten lagt på, at underleverandørerne manglede ressourcer. **24-0061453** (Landsskatteretten 27. juni 2025) er den beløbsmæssigt tungeste med 2.364.618 kr. over tre indkomstår, og **25-0046891** (-Landsskatteretten 28. juni 2026) viser, at praksis er uændret ind i 2026.

Et vigtigt forbehold: at fakturaerne er fiktive, betyder ikke, at selskabet aldrig får fradrag. Når betalingerne reelt er gået til uregistreret arbejdskraft, omkvalificeres udgiften ofte til en fradragsberettiget lønudgift – se **23-0096510** og **25-0009875**. Men omkvalifikationen på selskabsniveau fjerner ikke nødvendigvis udlodningsbeskatningen hos aktionæren, når det er aktionæren, der har disponeret over midlerne.

Sagsgruppen grænser op til den strafferetlige vurdering, der behandles i skattesvig.

LOV Ligningsloven § 16a, stk. 1, 2 · Personskatteloven § 4a, stk. 1 · Statsskatteloven § 6, stk. 1

PRAKSIS

- **Landsskatteretten** · Hovedanpartshaver beskattet af maskeret udbytte for selskabets betalinger til underleverandører med fiktive fakturaer — 28.06.2026
- **Landsskatteretten** · Betalinger til fiktive leverandører anset som maskeret udbytte til hovedaktionær — 27.06.2025
- **Landsskatteretten** · Beskatning af maskeret udlodning hos eneanpartshaver som følge af fiktive underleverandørfakturaer — 03.12.2024
- **Landsskatteretten** · Maskeret udlodning af fiktive udgifter til underleverandører — 22.04.2024
- **Landsskatteretten** · Maskeret udlodning: Nægtet fradrag for udgifter til underleverandører — 22.04.2024
- **Landsskatteretten** · Maskeret udlodning til hovedanpartshaver som følge af fiktive underleverandørfakturaer — 26.10.2023

§ 12 Aktionærlån efter ligningslovens § 16 E – bruttoprincippet og lempelsen fra 2026

Ligningsloven § 16 E, stk. 1 bestemmer, at lån fra et selskab til en fysisk person med en forbindelse omfattet af § 2 behandles efter skattelovgivningens almindelige regler om hævninger uden tilbagebetalingspligt – bortset fra

lån ydet som led i en sædvanlig forretningsmæssig disposition, sædvanlige pengeinstitutlån og selvfinansiering efter selskabslovens § 206, stk. 2. Reglen omfatter også sikkerhedsstillelser og midler stillet til rådighed.

Bestemmelsen blev indsat i 2012, og forarbejderne er usædvanligt klare om retsvirkningen:

> *"Hvis et lån er omfattet af den foreslåede bestemmelse i ligningslovens § 16 E, vil det i alle skattemæssige relationer blive lagt til grund, at der hverken hos långiver eller låntager foreligger et lån. [...] Selv om der civilretligt fortsat kan være tale om et ulovligt aktionærlån, der skal tilbagebetales, vil en tilbagebetaling af det ulovlige lån ikke føre til en genoptagelse af beskatningen af lånet hos aktionæren."*

Domstolene har fulgt forarbejderne konsekvent. I **BS-50151/2019-VLR** (Vestre Landsret 26. maj 2021) blev det fastslået, at beskatning indtræder ved hvert enkelt tidspunkt, hvor der sker en hævning, der skaber eller forøger gælden – uafhængigt af kontosaldoen ved regnskabsårets udgang. I **BS-40313/2020-VLR** (-Vestre Landsret 25. oktober 2021) blev tre hævninger á 200.000 kr. beskattet, selv om beløbene hurtigt blev tilbagebetalt. Og Højesteret satte punktum i **BS-44644/2021-HJR** (Højesterets dom af 8. februar 2023), hvor det blev slået fast, at tilbagebetalinger ikke skaber en skattefri kredit til senere hævninger, og at undtagelsen for sædvanlige forretningsmæssige dispositioner skal fortolkes snævert.

Landsskatterettens praksis er lige så fast. **17-0987457** (Landsskatteretten 3. december 2020) fastslog, at enhver postering, der øger lånet, er et selvstændigt § 16 E-lån, og at senere apportudbytte af selskabets fordring ikke ophæver beskatningen af de oprindelige hævninger. **18-0014241** (Landsskatteretten 22. juni 2021) bekræftede bruttoprincippet på tværs af fem selskaber, og **16-1394819** (Landsskatteretten 13. juni 2018) og **17-0398139** (Landsskatteretten 12. december 2018) følger samme linje. I **18-0004557** (Landsskatteretten 9. december 2021) blev en købesum på 1.400.000 kr., der blot blev debiteret mellemregningskontoen ved et ejendomssalg til hovedaktionæren, anset for et aktionærlån – det er ikke en sædvanlig forretningsmæssig disposition at yde lån til en ejendomskøber.

Undtagelserne er få og snævre. **SKM2022.174.SR** (Skatterådet 5. april 2022) accepterede, at en fejlagtig overførsel til eneanpartshaverens private investeringsdepot, der blev berigtiget straks, var en ren fejlekspedition uden for § 16 E – samme resultat nåede Landsskatteretten for 30.000 kr. i **21-0092036** (Landsskatteretten 26. maj 2023). **SKM2025.503.SR** (Skatterådet 9. september 2025) bekræftede, at lån mellem to selskaber ejet af ægtefæller falder uden for § 16 E, når hverken långiver eller låntager er en fysisk person, og midlerne bruges i det låntagende selskabs drift. Omvendt ramte **SKM2025.337.SR** (Skatterådet 13. juni 2025) et afdragsfrit lån på 500.000 kr. til hovedaktionærens svigerfar som *indirekte* udbytte til hovedaktionæren – selv om lånet blev ydet på markedsvilkår og med pant i fast ejendom.

Kommende ændring. Ved **lov nr. 749 af 20. juni 2025** (LOV nr 749 af 20/06/2025) ophæves § 16 E, stk. 2, og erstattes af nye stk. 2-5, som lemper bruttoprincippet. Af de almindelige bemærkninger fremgår:

> *"Med ændringen sikres det, at aktionæren kun vil blive beskattet af nye lånebeløb, i det omfang de overstiger tidligere beskattede lånebeløb, som er tilbagebetalt, samtidig med at tilbagebetalingen fortsat ikke vil skulle medregnes ved opgørelsen af selskabets skattepligtige indkomst."*

Teknikken er, at selskabet ved den første hele eller delvise tilbagebetaling skal etablere en *skattemæssig mellemregningskonto* pr. omfattet aktionær, og at nye hævninger herefter ikke beskattes, i det omfang de modsvares af tidligere beskattede og tilbagebetalte beløb. Reglerne finder alene anvendelse på tilbagebetalinger af lån **ydet den 1. januar 2026 eller senere**; er der ydet lån før denne dato, finder de nye regler først anvendelse, når disse lån er ophørt. Den hidtidige, hårde praksis vil derfor fortsat gælde for ældre lån i mange år endnu.

LOV Ligningsloven § 2 | Ligningsloven § 16e, stk. 1, 2 | Ligningsloven § 16a, stk. 1 | Personskatteloven § 4a, stk. 1

PRAKSIS

Højesteret · Højesterets dom om beskatning af aktionærlån på mellemregningskonto trods løbende tilbagebetaling	08.02.2023
Landsretten · Beskatning af gentagne aktionærlån på mellemregningskonto trods hurtig tilbagebetaling	25.10.2021
Landsretten · Beskatning af aktionærlån som maskeret udbytte ved løbende hævninger på mellemregningskonto	26.05.2021
Landsskatteretten · Skønsmæssig forhøjelse af indkomst på baggrund af bankindsætninger og beskatning af aktionærlån	26.05.2023
Landsskatteretten · Beskatning af tilgodehavende opstået ved ejendomssalg til hovedaktionær som maskeret udbytte efter Ligningslovens § 16 E.	09.12.2021
Landsskatteretten · Landsskatteretten: Beskatning af aktionærlån som udbytte efter Ligningslovens § 16 E	22.06.2021
Landsskatteretten · Aktionærlån og udbyttebeskatning: Beskatning af hævninger og udlodninger efter Ligningsloven § 16 E	03.12.2020
Landsskatteretten · Landsskatteretten: Beskatning af aktionærlån efter Ligningsloven § 16 E	12.12.2018
Landsskatteretten · Landsskatteretten, Journalnr. 16-1394819: Beskatning af aktionærlån som udbytte efter Ligningslovens § 16 E	13.06.2018
Skatterådet · Lån mellem ægtefællers selskaber er ikke aktionærlån	09.09.2025
Skatterådet · Lån til hovedaktionærs svigerfar anses som indirekte udbytte	13.06.2025
Skatterådet · Fejlagtig overførsel af selskabsmidler ikke aktionærlån	05.04.2022

§ 13 Tilbagesalg til det udstedende selskab og likvidationsudlodninger

To bestemmelser flytter beskatningen mellem avance- og udbyttesporet. Efter ligningsloven § 16 B, stk. 1 beskattes hele afståelsessummen ved salg af aktier til det udstedende selskab som udbytte – altså uden fradrag for anskaffelsessummen. Efter ligningsloven § 16 A, stk. 3, nr. 1 behandles likvidationsprovenu udloddet i det kalenderår, hvori selskabet endeligt opløses, derimod efter reglerne om aktieavance.

Konsekvenserne af § 16 B kan være dramatiske. I **15-2407179** (Landsskatteretten 7. juli 2020) blev salgssummer på i alt 26,2 mio. kr. for aktier tilbagesolgt til selskabet i 2010-2012 beskattet fuldt ud som aktieindkomst. Klagerens påstand om, at aftalerne var ugyldige, og at overdragelsen retteligt skulle være sket med succession til hans far, blev afvist, blandt andet fordi en forudgående straffesag havde fastslået, at han var vidende om salget. Landsskatteretten fandt tillige, at SKATs manglende behandling af en aktindsigtsanmodning efter forvaltningsloven § 9 var en sagsbehandlingsfejl, men ikke en væsentlig mangel, da materialet var modtaget ad anden vej.

Undtagelsen i § 16 B, stk. 2, nr. 1 om aktier med en tilbagesalgspligt fastsat "ved udstedelsen" er blevet fortolket restriktivt over for medarbejderaktieordninger. I **SKM2010.437.SR** (Skatterådet 6. juli 2010) og **SKM2011.116.SR** (Skatterådet 1. marts 2011) fastslog Skatterådet, at "udstedelsen" skal forstås **selskabsretligt** – det er ikke nok, at vilkåret fastsættes ved medarbejderens erhvervelse eller ved optionstildelingen. I sidstnævnte afgørelse blev det samtidig fastslået, at salg til et datterselskab ikke er omfattet af § 16 B, stk. 1.

Også andelsbeviser rammes: i **SKM2009.637.SR** (Skatterådet 27. oktober 2009) blev tilbagebetaling af ekstraordinære andelsindskud enten en udlodning efter § 16 A eller et tilbagesalg efter § 16 B, med beskatning af hele beløbet som kapitalindkomst – og dispensation blev afvist i begge spor.

På likvidationssiden viser **18-0007328** (Landsskatteretten 12. marts 2024), at dispensationsadgangen efter § 16 A, stk. 3, nr. 2 kan anvendes med en vis smidighed. En a conto-udlodning på ca. 8,5 mio. kr. fra et luxembourgsk selskab i likvidation udgjorde ca. 85 pct. af det forventede likvidationsprovenu, men den endelige opløsning måtte udskydes til 2019 på grund af garantitilbageholdelse og earn-out. Skattestyrelsen nægtede dispensation, men Landsskatteretten imødekom anmodningen, fordi a conto-udlodningen reelt udgjorde en likvidationsudlodning, og der ikke forelå omgåelseshensigt.

LOV Ligningsloven § 16b, stk. 1, 2 · Ligningsloven § 16a, stk. 3 · Personskatteloven § 4a, stk. 1

PRAKSIS

Landsskatteretten · Dispensation til beskatning som likvidationsprovenu efter ligningslovens § 16 A	12.03.2024
Landsskatteretten · Beskatning af aktiesalg til udstedende selskab og betydningen af sagsbehandlingsfejl ved aktindsigt	07.07.2020
Skatterådet · Medarbejderaktier tilbagesalgspligt ved udstedelsen	01.03.2011
Skatterådet · Tilbagesalg af medarbejderaktier til selskabet beskattes som udbytte	06.07.2010
Skatterådet · Beskatning af tilbagebetaling af ekstraordinære andelsindskud	27.10.2009

§ 14 Gaveoverdragelse af aktier til almennyttige fonde – tilladelse efter § 16 A, stk. 4, nr. 4

En helt særskilt praksisgren er vokset frem omkring ligningsloven § 16 A, stk. 2, nr. 5, hvorefter værdien af en gave ved helt eller delvis vederlagsfri overdragelse af aktier henregnes til udbytte, "når gaven ydes i aktionærens eller andelshaverens ideelle interesse". Modstykket er stk. 4, nr. 4, hvorefter gaven ikke medregnes, hvis der **inden overdragelsen** er opnået tilladelse fra Skatterådet. Betingelserne er, at aktierne overdrages til en fond med et almennyttigt eller almenvelgørende formål – og ved overdragelse til en udenlandsk fond tillige, at hovedaktionæren har givet endeligt og uigenkaldeligt afkald på at disponere over midlerne, og at fonden er hjemmehørende i et land med aftale om udveksling af skatteoplysninger.

Skatterådets praksis er velafgrænset og gennemgående imødekommende, når fondsformål og uafhængig ledelse er på plads:

- **SKM2022.78.SR** (Skatterådet 16. februar 2022) – tilladelse til overførsel af hele erhvervsaktiviteten til en ny almennyttig fond; fonden var hverken skatte- eller afgiftspligtig af grundkapitalen.
- **SKM2023.115.SR** (Skatterådet 7. marts 2023) – fondsformål om kultur, sundhed, forskning og socialt arbejde tilgodeser en videre kreds og er dermed i ansøgerens ideelle interesse.
- **SKM2024.119.SR** (Skatterådet 29. februar 2024) – tilladelse til overdragelse af tre datterselskaber til henholdsvis en erhvervsdrivende fond, en forening og en frivillig forening.
- **SKM2024.244.SR** (Skatterådet 24. april 2024) – vægt på fondens uafhængige ledelse.
- **SKM2025.635.SR** (Skatterådet 12. november 2025) – tilladelsen kan også gives til et dødsbo som overdrager.

Et vigtigt forbehold gælder fraflyttere med henstandssaldo. I **SKM2021.70.SR** (Skatterådet 5. februar 2021) fandt Skatterådet, at en gaveoverdragelse af 10 pct. af aktierne i et datterselskab til en almennyttig fond – selv om den var altruistisk – var en disposition i aktionærens interesse, der kunne påvirke aktiernes værdi nedad, hvorved en forholdsmæssig del af henstandssaldoen forfaldt efter reglerne i § 39 A. Den ideelle motivation fritager altså ikke automatisk for exitskattens forfaldsmekanik.

LOV Aktieavancebeskatningsloven § 39a · Fondsbeskatningsloven § 3, stk. 6 · Ligningsloven § 16a, stk. 2, 4

PRAKSIS

Skatterådet · Tilladelse til skattefri aktieoverdragelse fra dødsbo til erhvervsdrivende fond	12.11.2025
Skatterådet · Tilladelse til vederlagsfri overdragelse af aktier til erhvervsdrivende fond	24.04.2024
Skatterådet · Overdragelse af selskaber til almennyttige fonde uden udbyttebeskatning	29.02.2024
Skatterådet · Tilladelse til fondsstiftelse uden udbyttebeskatning ved aktieoverdragelse	07.03.2023
Skatterådet · Skattefri overdragelse af erhvervsvirksomhed til almennyttig fond	16.02.2022
Skatterådet · Fraflytterskat ved overdragelse af aktier til almennyttig fond	05.02.2021

§ 15 Udbytte over grænsen: retmæssig ejer, gennemstrømningsselskaber og misbrugsforbuddet

Udbytte til udenlandske selskabsaktionærer er begrænset skattepligtigt efter selskabsskatteloven § 2, stk. 1, litra c, med indeholdelsespligt efter kildeskatteloven § 65, stk. 1 og hæftelse for det udbyttegivende selskab efter kildeskatteloven § 69, stk. 1. Skattefrihed forudsætter enten moder-/datterselskabsdirektivet eller en dobbeltbeskatningsoverenskomst – og i begge tilfælde, at modtageren er **retmæssig ejer** af udlodningen, jf. udtrykkeligt selskabsskatteloven § 13, stk. 1, nr. 2.

EU-Domstolen lagde grunden i **C-116/16 og C-117/16 (T Danmark og Y Denmark)** (EU-Domstolens dom af 26. februar 2019). Domstolen (Store Afdeling) fastslog, at medlemsstaterne har **pligt** til at nægte direktivets skattefritagelse, når modtagerselskabet alene er et gennemstrømningsselskab uden reel økonomisk aktivitet, og at dette gælder uanset om der findes nationale anti-misbrugsregler, fordi forbuddet mod retsmisbrug er et generelt EU-retligt princip. Skattemyndigheden bærer bevisbyrden for misbruget, men behøver ikke at identificere den ultimative retmæssige ejer. Parallelt fastslog **C-115/16 m.fl.** (EU-Domstolens dom af 26. februar 2019) det samme for renter efter rente-/royaltydirektivet (direktiv 2003/49/EF) – men underkendte samtidig dele af den danske kildeskatteordning som uforenelig med kapitalens frie bevægelighed, når der *ikke* foreligger misbrug.

Højesteret har udmøntet dommene i en række principielle domme:

- **BS-69/2021-HJR og de forenede sager 69/2021, 79/2021 og 70/2021** (Højesterets dom af 9. januar 2023) om NetApp Denmark og TDC – indeholdelsespligt ved gennemstrømning, og påstanden om en praksisændring med tilbagevirkende kraft blev afvist. Se tillige Højesterets afgørelse om samme sagskompleks.
- **UfR 2023.1575 / BS-34/2022-HJR** (Højesterets dom af 30. juni 2023) om Heavy Transport Holding Denmark ApS, der i maj 2007 udloddede ca. 1,8 mia. kr. til et luxembourgsk selskab og videre til Panama. Selskabet gjorde gældende, at det alternativt kunne have likvideret det danske selskab og udloddet skattefrit likvidationsprovenu. Højesteret afviste dette kontrafaktiske argument:

> *"Højesteret finder, at den skattemæssige bedømmelse skal baseres på den udbytteudlodning, som faktisk blev foretaget […] og ikke på en grundlæggende anden disposition i form af likvidation […] som koncernen havde fravalgt."*

Selskabet blev pålagt at betale 449.824.500 kr. i udbytteskat med renter efter opkrævningsloven § 7 fra december 2010, og rådgivning fra KPMG fritog ikke for hæftelsen efter kildeskattelovens § 69, stk. 1. Se tillige den parallelle gengivelse af dommen.

- **BS-116/2021-HJR** (Højesterets dom af 4. maj 2023) om Takeda A/S (369.057.895 kr.) og NTC Parent S.à.r.l. (817.238.912 kr.) – det er uden betydning, om renterne faktisk blev betalt eller blot tilskrevet hovedstolen.

Misbrugsvurderingen er dog ikke ubetinget. **C-504/16 og C-613/16** (EU-Domstolens dom af 20. december 2017) og **C-440/17** (EU-Domstolens kendelse af 14. juni 2018) underkendte de tyske § 50d, stk. 3-regler, fordi de opstillede en uafkræftelig formodning om misbrug uden individuel prøvelse. Og i **C-228/24 (Nordcurrent group)** (EU-Domstolens dom af 3. april 2025) fastslog Domstolen, at misbrugsklausulen kan anvendes, selv om datterselskabet ikke er et rent gennemstrømningsselskab, men at der skal foretages en samlet vurdering af alle relevante forhold, og at den subjektive betingelse om en skattefordel ikke alene kan udledes af manglende substans. Endelig viser **C-601/23 (Credit Suisse Securities)** (EU-Domstolens dom af 19. december 2024), at artikel 63 TEUF er til hinder for at nægte refusion af kildeskat til ikke-hjemmehørende selskaber med underskud, når hjemmehørende selskaber får fuld refusion.

I dansk administrativ praksis kan skattefriheden fortsat opnås, når substansen er reel: i **SKM2024.452.SR** (Skatterådet 10. september 2024) blev et EU-selskab med en 48 pct.-post anset for retmæssig ejer, og omgåelsesklausulen i ligningsloven § 3 fandt ikke anvendelse. Omvendt afviste Skatterådet i **SKM2026.138.SR** (Skatterådet 19. marts 2026) at besvare et bindende svar om retmæssig ejer, fordi Skattestyrelsen allerede havde en kontrolsag om en tilsvarende udlodning – bindende svar kan ikke bruges til at komme en verserende kontrol i forkøbet.

Den ældre administrative forståelse af, at *alt*, hvad der efter intern dansk ret anses for udbytte, er undergivet kildeskat – også maskeret udbytte – fremgår af cirkulæret om international beskatning og af cirkulæret om opkrævning efter kildeskatteloven.

LOV `Kildeskatteloven § 65, stk. 1` `Kildeskatteloven § 69, stk. 1` `Ligningsloven § 3` `Selskabsskatteloven § 2, stk. 1` `Selskabsskatteloven § 13, stk. 1`

PRAKSIS

Højesteret · Højesterets dom om skattepligt ved udbytteudlodning til gennemstrømningsselskab, retsmisbrug og forrentning af skattekrav	30.06.2023
Højesteret · Højesterets dom om kildeskat på udbytte: Gennemstrømningsselskab i Luxembourg og retsmisbrug ved viderebetaling til Panama	30.06.2023
Højesteret · Højesterets dom om kildeskat på renter: Misbrug af EU-retlige fordele og kravet om retmæssig ejer i Takeda- og NTC-sagerne	04.05.2023
Højesteret · Højesteretsdom om udbytteskat, indeholdelsespligt og fortolkning af dobbeltbeskatningsoverenskomster	09.01.2023
EU-Domstolen · Fortolkning af misbrugsklausulen i moder-datterselskabsdirektivet: Krav til reelle arrangementer og skattemæssige fordele	03.04.2025
EU-Domstolen · Restriktioner for kapitalbevægelser: Refusion af kildeskat på udbytte til ikke-hjemmehørende selskaber med underskud	19.12.2024
EU-Domstolen · Skattefritagelse for udbytte og bekæmpelse af retsmisbrug i koncernstrukturer med gennemstrømningsselskaber (T Danmark og Y Denmark)	26.02.2019

EU-Domstolen · Skattefritagelse for renter: Begrebet 'retmæssig ejer' og bekæmpelse af retsmisbrug i EU-retten	26.02.2019
EU-Domstolen · EU-Domstolens underkendelse af tyske anti-misbrugsregler om kildeskat på udbytte til udenlandske moderselskaber	14.06.2018
EU-Domstolen · Ulovlig national anti-misbrugsregel mod holdingselskaber: Uafkræftelig formodning om skattesvig er i strid med EU-retten	19.12.2017
Skatterådet · Afvisning af bindende svar om udbytteskat og retmæssig ejer – igangværende kontrol af samme problemstilling	19.03.2026
Skatterådet · Udbytte til EU-selskab uden kildeskat og omgåelse	10.09.2024

§ 16 Fraflytningsbeskatning efter § 38 og henstand efter §§ 39-39 B

Ophører den danske beskatningsret af anden grund end død, anses gevinst og tab på aktier for realiseret, jf. § 38, stk. 1 – også når en person efter en dobbeltbeskatningsoverenskomst bliver hjemmehørende uden for Danmark. Reglen gælder kun for personer med en aktiebeholdning på mindst 100.000 kr. på ophørstidspunktet, jf. stk. 2, og kun for personer, der har været skattepligtige af aktiegevinster i mindst 7 år inden for de seneste 10 år, jf. stk. 3. Opgørelsen sker efter §§ 23-29 og 46, hvor værdien ved skattepligtens ophør træder i stedet for afståelsessummen, jf. stk. 4, og der gives henstand efter §§ 39 og 39 A, jf. stk. 5.

7-års-betingelsen er ofte det springende punkt. I **SKM2016.365.SR** (Skatterådet 24. august 2016) mente spørgeren at have været fuldt skattepligtig i under syv år, men SKAT havde allerede afgjort, at skattepligten først ophørte i oktober 2012 – anmodningen om bindende svar blev derfor afvist efter skatteforvaltningslovens § 24, stk. 2.

Værdiansættelsen af unoterede aktier er det næste stridspunkt. I **SKM2021.65.SR** (Skatterådet 3. februar 2021) bekræftede Skatterådet, at den fulde skattepligt ophørte ved flytning til Sverige, fordi rådigheden over danske boliger var afskåret ved uopsigelige udlejningsaftaler – men afviste at anvende TSS-cirkulære 2000-9, fordi det ville føre til en markant for lav handelsværdi, og fastsatte i stedet værdien efter en indkomstbaseret DCF-model. I **18-0003532** (Landsskatteretten 9. marts 2023) kunne klageren ikke godtgøre, at anparternes handelsværdi ved fraflytningen til Frankrig var lavere end de ansatte 300.000 kr., og der forelå ingen væsentlig sagsbehandlingsfejl.

Henstandsordningen er formaliseret, men ikke ubarmhjertig. I **13-4356053** (Landsskatteretten 9. maj 2014) fik en fraflytter til Frankrig alligevel henstand, selv om anmodningen først kom i 2012 og beholdningsoversigten ikke var indgivet inden 1. juli 2009. Retten lagde vægt på, at den dagældende lov ikke indeholdt nogen frist for henstandsanmodningen, at SKAT havde forholdt sig passivt fra november 2008 til februar 2012, og at der ikke var tegn på skatteunddragelse – henstanden blev dog betinget af, at beholdningsoversigten blev indgivet.

Henstandssaldoen overlever visse dispositioner. **SKM2009.742.SR** og **SKM2018.634.SR** (Skatterådet 18. december 2018) bekræfter begge, at en skattefri aktieombytning i udlandet ikke udløser forfald af henstandssaldoen, når ombytningen er skattefri efter de generelle regler i bopælslandet og alene medfører en ajourføring af beholdningsoversigten. Modsat udløser dispositioner, der påvirker aktiernes værdi nedad – som gaveoverdragelsen i **SKM2021.70.SR** – en forholdsmæssig afdragspligt.

Manglende selvangivelse af fraflytteravance behandles strengt: i **17-0795204** (Landsskatteretten 10. maj 2021) blev en avance på 132.136 kr. ved selskabets opløsning anset for groft uagtsomt ikke selvangivet, og ekstraordinær genoptagelse efter skatteforvaltningslovens § 27 var berettiget.

Aktieavancebeskatningsloven § 38, stk. 1-5

LOV Aktieavancebeskatningsloven § 39a | Skatteforvaltningsloven § 27, stk. 1

PRAKSIS

Landsskatteretten · Beskatning af aktieavance ved fraflytning – Værdiansættelse af anparter og sagsbehandlingsfejl	09.03.2023
Landsskatteretten · Landsskatteretten: Stadfæstelse af skatteansættelse vedrørende manglende selvangivelse af aktieavance ved fraflytning	10.05.2021
Landsskatteretten · Henstand med fraflytterskat bevilget trods for sen anmodning og manglende beholdningsoversigt	09.05.2014
Skatterådet · Fraflytterskat ved overdragelse af aktier til almennyttig fond	05.02.2021
Skatterådet · Fraflytning skattepligt ophører og værdiansættelse af unoterede aktier	03.02.2021
Skatterådet · Skattefri aktieombytning udløser ikke betaling af henstandssaldo	18.12.2018
Skatterådet · Afvisning af bindende svar grundet afgjorte skattesager	24.08.2016
Skatterådet · Fraflytters henstandssaldo bevares ved skattefri aktieombytning	01.12.2009

§ 17 Formalitet: kontrollerede transaktioner, frister og begrundelse

Aktiebeskatningssager mod hovedaktionærer er næsten altid **kontrollerede transaktioner**, hvilket udløser den forlængede ansættelsesfrist i skatteforvaltningsloven § 26, stk. 5 – seks år i stedet for tre. Det blev fastslået i **18-0003446** (Landsskatteretten 4. oktober 2019) om selskabets betaling af el og varme, hvor forholdet mellem hovedaktionær og selskab bragte sagen ind under den dagældende skattekontrollovs § 3 B.

Hvor den ordinære frist er overskredet, bæres genoptagelsen af skatteforvaltningsloven § 27, stk. 1, nr. 5 om mindst grov uagtsomhed. I **11-00850** fandt Landsskatteretten, at undladelse af at fakturere private leverancer fra selskabet var mindst groft uagtsomt, og i **15-2407179** var klageren ligefrem dømt for forsætlig skatteunddragelse, hvilket uden videre opfyldte betingelsen.

Sagsbehandlingsfejl fører sjældent til ugyldighed. I **23-0017180** blev indsigelser om manglende vejledning efter retssikkerhedsloven og tilsidesættelse af officialprincippet afvist, og i **15-2407179** var SKATs manglende behandling af en aktindsigtsanmodning efter forvaltningslovens § 9 en fejl, men ikke væsentlig, fordi materialet var modtaget fra politiet ad anden vej. Tilsvarende blev indsigelser om manglende partshøring afvist i **24-0036110**.

Forvaltningsretligt er begrundelseskravet dog ikke uden bid. Folketingets Ombudsmand gennemgik i FOB 2020-40 om begrundelser i sager om skønsmæssig forhøjelse af skatteansættelsen 20 afgørelser og fandt, at begrundelserne grundlæggende opfyldte kravene, men kritiserede, at Skattestyrelsen i flere sager kun henviste til den nye skattekontrollov, og at afgørelser bygget på **bevisbyrderegler udviklet i retspraksis** ikke i tilstrækkeligt omfang henviste til og gengav denne praksis. Da netop den skærpede bevisbyrde for hovedaktionærer er ulovbestemt og retspraksisskabt, har henstillingen direkte betydning for maskeret udlodning-sagerne. Ombudsmanden har tilsvarende i FOB 2020-11 om partsaktindsigt hos Skattestyrelsen påpeget generelle problemer med kompetence, omfang og journalisering i aktindsigtssager på skatteområdet.

Endelig er værdiansættelser i familieoverdragelser fortsat forankret i cirkulæret om værdiansættelsen af aktiver og passiver i dødsboer m.m. og ved gaveafgiftsberegning, hvis anvisninger udtrykkeligt er **vejledende** ved efterprøvelsen af den enkelte værdiansættelse.

LOV Forvaltningsloven § 9 | Forvaltningsloven § 24, stk. 1, 2 | Skatteforvaltningsloven § 26, stk. 5 | Skatteforvaltningsloven § 27, stk. 1

PRAKSIS

Landsskatteretten · Nægtet tabsfradrag for aktier i udenlandsk depot – betingelse om rettidig indberetning ikke opfyldt	19.03.2026
Landsskatteretten · Maskeret udlodning: Afholdelse af private udgifter i selskab	01.12.2023
Landsskatteretten · Beskatning af aktiesalg til udstedende selskab og betydningen af sagsbehandlingsfejl ved aktindsigt	07.07.2020
Landsskatteretten · Maskeret udbytte ved selskabets betaling af el og varme i hovedaktionærs private bolig	04.10.2019
Landsskatteretten · Landsskatterettens afgørelse om maskeret udlodning og værdi af fri båd for hovedaktionær	27.01.2012

§ 18 Sammenfatning – hvad praksis faktisk lærer os

Aktiebeskatningens praksis kan sammenfattes i fem observationer.

1. Formaliteten afgør flere sager end materialiteten. Den enkeltstående største gruppe af Landsskatterettens aktiesager handler ikke om, hvor stort et tab der er lidt, men om hvorvidt købsoplysningerne blev indberettet rettidigt efter § 14, stk. 1. Fristen er ufravigelig, der er ingen dispensationsadgang, og konsekvensen – beskatning af bruttogevinster uden modregning af tab – kan være groft misforholdt til den reelle økonomiske gevinst. Sager som **23-0051546**, **24-0105242** og **23-0109589** viser, at hverken sygdom, god tro eller efterfølgende selvangivelse hjælper.

2. Maskeret udlodning er et bevisspørgsmål med skærpet bevisbyrde. Hovedaktionæren skal godtgøre, at udgiften er erhvervsmæssig; lykkes det ikke, følger beskatningen automatisk. Praksis accepterer hverken efterfølgende omkontering (**06-03586**), senere kapitalindskud (**06-03587**) eller henvisning til selskabets konkurs. Til gengæld kan formodninger afkræftes med konkret dokumentation – den ubrugte båd i **11-00850** og de personligt afholdte driftsudgifter i **10-03418** er de klassiske eksempler.

3. Rådighed og drift beskattes hver for sig. Med **BS-64/2023-OLR** har Østre Landsret afklaret, at beskatning af selskabets driftsunderskud som maskeret udlodning og rådighedsbeskatning af de samme aktiver ikke er dobbeltbeskatning, når underskuddet er opgjort før afskrivninger og forrentning. Det udvider beskatningsgrundlaget mærkbart i stutteri-, båd- og sommerhussager.

4. Aktionærlånsreglerne er ved at skifte karakter. Bruttoprincippet – hver hævning beskattes, tilbagebetaling giver ingen kredit – er stadfæstet helt til Højesteret i **BS-44644/2021-HJR**. Men **lov nr. 749 af 20. juni 2025** indfører fra 1. januar 2026 en skattemæssig mellemregningskonto, så nye hævninger kun beskattes i det omfang, de overstiger tidligere beskattede og tilbagebetalte beløb. Overgangsreglen betyder, at den gamle praksis fortsat gælder fuldt ud for lån ydet før 1. januar 2026, og at rådgivning i en årrække skal håndtere to parallelle regelsæt.

5. Den grænseoverskridende udbyttebeskatning er afklaret i hovedtrækkene, men ikke i detaljen. Efter T Danmark-dommen og Højesterets domme fra 2023 er det fast, at rene gennemstrømningsselskaber nægtes direktiv- og overenskomstfordele, at bevisbyrden ligger hos myndigheden, og at bedømmelsen sker på grundlag af den faktisk gennemførte disposition. Men **C-228/24** minder om, at manglende substans ikke i sig selv beviser den subjektive misbrugshensigt, og at der skal foretages en samlet vurdering – hvilket **SKM2024.452.SR** viser, at Skatterådet fortsat gør.

For tilgrænsende problemstillinger henvises til aktiesparekonto-beskatning, skattefri-omstrukturering-, generationsskifte, cfc-beskatning-kontrollerede-selskaber, fondsbeskatning-uddelinger-hensaettelser-, kryptovaluta-beskatning og indkomstopgoerelse-og-personskatteberegning.

LOV Aktieavancebeskatningsloven § 14, stk. 1 | Ligningsloven § 16a, stk. 1 | Ligningsloven § 16e, stk. 1 | Selskabsskatteloven § 2, stk. 1

PRAKSIS

Højesteret · Højesterets dom om beskatning af aktionærlån på mellemregningskonto trods løbende tilbagebetaling	08.02.2023
EU-Domstolen · Fortolkning af misbrugsklausulen i moder-datterselskabsdirektivet: Krav til reelle arrangementer og skattemæssige fordele	03.04.2025
EU-Domstolen · Skattefritagelse for udbytte og bekæmpelse af retsmisbrug i koncernstrukturer med gennemstrømningsselskaber (T Danmark og Y Denmark)	26.02.2019
Landsretten · Beskatning af maskeret udlodning ved privat rådighed over selskabsbetalte heste og ridefaciliteter	14.11.2025
Landsskatteretten · Nægtet fradrag for tab på aktier i udenlandsk depot grundet manglende rettidig indberetning	06.05.2026
Landsskatteretten · Tabsfradrag nægtet for aktier i hollandsk depot: Oplysningsfristen i aktieavancebeskatningsloven § 14, stk. 1 ikke overholdt – psykisk sygdom giver ikke dispensationsadgang	26.02.2026
Landsskatteretten · Nægtet fradrag for tab på aktier i udenlandsk depot grundet for sen indberetning af købsoplysninger	29.04.2025
Landsskatteretten · Landsskatterettens afgørelse om maskeret udlodning og værdi af fri båd for hovedaktionær	27.01.2012
Landsskatteretten · Købesum for hest var ikke maskeret udlodning, da hovedaktionær afholdt alle driftsudgifter	04.03.2011
Landsskatteretten · Selskabs betaling af private udgifter og uindtægtsført omsætning anset for maskeret udbytte	07.12.2009
Landsskatteretten · Maskeret udlodning: Selskabs betaling af private udgifter og godskrivning af mellemregningskonto	07.12.2009
Skatterådet · Udbytte til EU-selskab uden kildeskat og omgåelse	10.09.2024

REFERENCE Lovgrundlag

6 paragraffer

Aktieavancebeskatningsloven § 1	stk. 1	Aktieavancebeskatningsloven § 8	
Aktieavancebeskatningsloven § 14	stk. 1	Ligningsloven § 16a	stk. 1, 2
Ligningsloven § 16e	stk. 1	Personskatteloven § 4a	stk. 1

MATERIALE Citerede afgørelser

103 afgørelser

HØJESTERET · ØVERSTE INSTANS 5

30.06.2023	Højesterets dom om skattepligt ved udbytteudlodning til gennemstrømningsselskab, retsmisbrug og forrentning af skattekrav	34-2022
30.06.2023	Højesterets dom om kildeskat på udbytte: Gennemstrømningsselskab i Luxembourg og retsmisbrug ved viderebetaling til Panama	3409-4065
04.05.2023	Højesterets dom om kildeskat på renter: Misbrug af EU-retlige fordele og kravet om retmæssig ejer i Takeda- og NTC-sagerne	3166-3761

08.02.2023	Højesterets dom om beskatning af aktionærlån på mellemregningskonto trods løbende tilbagebetaling	bs-44644-2021-hjr
09.01.2023	Højesteretsdom om udbytteskat, indeholdelsespligt og fortolkning af dobbeltbeskatningsoverenskomster	2688-3202

EU-DOMSTOLEN · EUROPÆISK DOMSTOL 6

03.04.2025	Fortolkning af misbrugsklausulen i moder-datterselskabsdirektivet: Krav til reelle arrangementer og skattemæssige fordele	C-228/24
19.12.2024	Restriktioner for kapitalbevægelser: Refusion af kildeskat på udbytte til ikke-hjemmehørende selskaber med underskud	C-601/23
26.02.2019	Skattefritagelse for renter: Begrebet 'retmæssig ejer' og bekæmpelse af retsmisbrug i EU-retten	C-115/16
26.02.2019	Skattefritagelse for udbytte og bekæmpelse af retsmisbrug i koncernstrukturer med gennemstrømningsselskaber (T Danmark og Y Denmark)	C-116/16
14.06.2018	EU-Domstolens underkendelse af tyske anti-misbrugsregler om kildeskat på udbytte til udenlandske moderselskaber	C-440/17
19.12.2017	Ulovlig national anti-misbrugsregel mod holdingselskaber: Uafkræftelig formodning om skattesvig er i strid med EU-retten	C-504/16

LANDSRETTEN · ANKEINSTANS 5

14.11.2025	Beskatning af maskeret udlodning ved privat rådighed over selskabsbetalte heste og ridefaciliteter	10400-12239
13.01.2022	Dom om skatteansættelse for indkomstårene 2007-2011 - Vestre Landsret	3121-3711
25.10.2021	Beskatning af gentagne aktionærlån på mellemregningskonto trods hurtig tilbagebetaling	2338-2783
26.05.2021	Beskatning af aktionærlån som maskeret udbytte ved løbende hævninger på mellemregningskonto	1344-1630
12.05.2021	Sag om maskeret udlodning og transfer pricing - Hjemvisning til Landsskatteretten	2145-2561

LANDSSKATTERETTEN · ADMINISTRATIV KLAGEINSTANS 54

28.06.2026	Hovedanpartshaver beskattet af maskeret udbytte for selskabets betalinger til underleverandører med fiktive fakturaer	25-0046891
11.05.2026	Yderligere aktieavance på 266.145 kr. stadfæstet grundet manglende købsoplysninger og shorthandel	24-0057541
06.05.2026	Nægtet fradrag for tab på aktier i udenlandsk depot grundet manglende rettidig indberetning	23-0109589
19.03.2026	Nægtet tabsfradrag for aktier i udenlandsk depot – betingelse om rettidig indberetning ikke opfyldt	24-0036110

26.02.2026	Tabsfradrag nægtet for aktier i hollandsk depot: Oplysningsfristen i aktieavancebeskatningsloven § 14, stk. 1 ikke overholdt – psykisk sygdom giver ikke dispensationsadgang	23-0051546
30.12.2025	Tab på aktier i udenlandsk depot kunne ikke fradrages grundet manglende rettidig indberetning af erhvervelser	24-0095967
21.11.2025	Nægtelse af fradrag for tab på aktier og investeringsbeviser i udenlandsk depot grundet manglende indberetning	24-0056582
17.10.2025	Tabsfradrag på arvede udenlandske værdipapirer afvist grundet manglende rettidig oplysning; fradrag for depotgebyrer nægtet efter Ligningsloven § 17 C.	24-0008481
17.09.2025	Fastsættelse af anskaffelsessum for aktier ved tilflytning til Danmark, hvor der efterfølgende skete et omvendt aktiesplit	21-0083804
27.06.2025	Betalinger til fiktive leverandører anset som maskeret udbytte til hovedaktionær	24-0061453
29.04.2025	Nægtet fradrag for tab på aktier i udenlandsk depot grundet for sen indberetning af købsoplysninger	24-0105242
24.04.2025	Beskatning af aktieavance ved bodeling i forbindelse med skilsmisse – overførsel af aktier anset som salg	22-0035202
05.03.2025	Tab ved salg af investeringsbeviser efter skattefri fusion - Stadfæstelse	23-0087817
03.12.2024	Beskatning af maskeret udlodning hos eneanpartshaver som følge af fiktive underleverandørfakturaer	23-0098588
21.06.2024	Skattepligtigt tilskud ved overdragelse af aktier - Værdiansættelse af aktier i kontrolleret transaktion - Udbytteudlodningens indflydelse på værdiansættelsen	19-0084354
07.05.2024	Nægtet fradrag for aktietab i udenlandsk depot pga. manglende rettidig indberetning	19-0075799
22.04.2024	Maskeret udlodning af fiktive udgifter til underleverandører	22-0080936
22.04.2024	Maskeret udlodning: Nægtet fradrag for udgifter til underleverandører	22-0080938
12.03.2024	Dispensation til beskatning som likvidationsprovenu efter ligningslovens § 16 A	18-0007328
01.12.2023	Maskeret udlodning: Afholdelse af private udgifter i selskab	23-0017180
26.10.2023	Maskeret udlodning til hovedanpartshaver som følge af fiktive underleverandørfakturaer	23-0017289
25.10.2023	Fastsættelse af anskaffelsessum for aktier i et dødsbo ved manglende dokumentation	20-0055927
26.05.2023	Skønsmæssig forhøjelse af indkomst på baggrund af bankindsætninger og beskatning af aktionærlån	21-0092036
09.03.2023	Beskatning af aktieavance ved fraflytning – Værdiansættelse af anparter og sagsbehandlingsfejl	18-0003532
18.10.2022	Landsskatteretten: Opgørelse af aktiegevinst – Anvendelse af gennemsnitsmetoden og indhentelse af oplysninger om købesummer	19-0073170
18.08.2022	Landsskatteretten: Aktieavance ved salg af anparter – værdiansættelse	17-0990211

02.06.2022	Landsskatteretten: Maskeret udbytte og aktionærlån – Ligningslovens § 16 A og § 16 E	19-0035423
09.12.2021	Beskatning af tilgodehavende opstået ved ejendomssalg til hovedaktionær som maskeret udbytte efter Ligningslovens § 16 E.	18-0004557
22.06.2021	Landsskatteretten: Beskatning af aktionærlån som udbytte efter Ligningslovens § 16 E	18-0014241
17.06.2021	Hovedaktionær beskattet af maskeret udlodning som følge af udeholdt omsætning i selskab	15-1376297
10.05.2021	Landsskatteretten: Stadfæstelse af skatteansættelse vedrørende manglende selvangivelse af aktieavance ved fraflytning	17-0795204
11.12.2020	Værdiansættelse af køberetter til aktier ved strakshandel samt opgørelse af aktieavance og udbytte	19-0044954
03.12.2020	Aktionærlån og udbyttebeskatning: Beskatning af hævninger og udlodninger efter Ligningsloven § 16 E	17-0987457
07.07.2020	Beskatning af aktiesalg til udstedende selskab og betydningen af sagsbehandlingsfejl ved aktindsigt	15-2407179
04.10.2019	Maskeret udbytte ved selskabets betaling af el og varme i hovedaktionærs private bolig	18-0003446
12.12.2018	Landsskatteretten: Beskatning af aktionærlån efter Ligningsloven § 16 E	17-0398139
13.06.2018	Landsskatteretten, Journalnr. 16-1394819: Beskatning af aktionærlån som udbytte efter Ligningslovens § 16 E	16-1394819
04.08.2017	Kompensationsbeløb for tab på investeringsbeviser beskattes i aftaleåret	16-1071052
16.08.2016	Obligatorisk lagerbeskatning af investeringsbeviser i investeringsselskaber uanset påvirkning af folkepension	14-4499403
22.10.2015	Tab ved selskabs salg af liebhaverlejlighed til hovedaktionær anset for maskeret udlodning	14-2706479
22.10.2015	Maskeret udlodning ved salg af lejlighed til hovedaktionær	14-2706637
09.05.2014	Henstand med fraflytterskat bevilget trods for sen anmodning og manglende beholdningsoversigt	13-4356053
29.10.2012	Skattepligt af tilskud ved overdragelse af anparter til underpris	07-0207450
18.09.2012	Landsskatteretten: Aktieavancebeskatning – Gennemsnitsmetode og anskaffelsestidspunkt	12-0191518
18.06.2012	Landsskatteretten: Beskatning af aktier i formueplejeselskaber - Overgang til investeringsselskaber og lagerbeskatning	11-02826
27.01.2012	Landsskatterettens afgørelse om maskeret udlodning og værdi af fri båd for hovedaktionær	11-00850
06.10.2011	Nettotab ved overgang til investeringsselskab: Fradrag som aktieindkomst eller kapitalindkomst?	10-02954

11.05.2011	Næring med aktiehandel: Vurdering af [virksomhed1] A/S' aktiviteter efter ansættelse af porteføljemanager	10-02428
04.03.2011	Købesum for hest var ikke maskeret udlodning, da hovedaktionær afholdt alle driftsudgifter	10-03418
21.10.2010	Ombygningsudgifter anset for maskeret udlodning ved salg af ejendom til hovedaktionær	09-02815
29.04.2010	Næring med køb og salg af aktier - porteføljemanagementaftale	09-03320
07.12.2009	Selskabs betaling af private udgifter og uindtægtsført omsætning anset for maskeret udbytte	06-03586
07.12.2009	Maskeret udlodning: Selskabs betaling af private udgifter og godskrivning af mellemregningskonto	06-03587
29.06.2009	Landsskatteretten om beskatning af aktionær for udlodning af ikke-fradragsberettigede selskabsudgifter	08-03433

SKATTERÅDET · ADMINISTRATIV MYNDIGHED 33

04.06.2026	Skatterådet: Kapitaludvanding udløser mellemholdingreglen i aktieavancebeskatningslovens § 4 A, stk. 3, men giver ikke adgang til realisationsprincippet	26-0664595
19.03.2026	Afvisning af bindende svar om udbytteskat og retmæssig ejer – igangværende kontrol af samme problemstilling	25-3497348
12.11.2025	Tilladelse til skattefri aktieoverdragelse fra dødsbo til erhvervsdrivende fond	24-2727201
09.09.2025	Lån mellem ægtefællers selskaber er ikke aktionærlån	25-2866592
13.06.2025	Lån til hovedaktionærs svigerfar anses som indirekte udbytte	25-0345119
10.09.2024	Udbytte til EU-selskab uden kildeskat og omgåelse	24-0619271
24.04.2024	Tilladelse til vederlagsfri overdragelse af aktier til erhvervsdrivende fond	23-2321980
29.02.2024	Overdragelse af selskaber til almennyttige fonde uden udbyttebeskatning	23-1157581
21.06.2023	Skattefri avance ved salg af porteføljeaktier undgik udbyttebeskatning	22-1155270
07.03.2023	Tilladelse til fondsstiftelse uden udbyttebeskatning ved aktieoverdragelse	22-1152329
03.05.2022	Ingen udbyttebeskatning ved salg af aktier til tomt datterselskab	22-0110201
05.04.2022	Fejlagtig overførsel af selskabsmidler ikke aktionærlån	22-0035872
16.02.2022	Skattefri overdragelse af erhvervsvirksomhed til almennyttig fond	21-0818183
13.04.2021	Skattefri aktieombytning og ophørsspaltning i generationsskifte	20-1006317
05.02.2021	Fraflytterskat ved overdragelse af aktier til almennyttig fond	20-1115887
03.02.2021	Fraflytning skattepligt ophører og værdiansættelse af unoterede aktier	20-0987865
02.07.2020	Mellemholdingselskabsreglerne og skattefrihed for udbytter ved krydseje	20-0314356

01.07.2020	Mellemholdingselskab udbytteskattefrihed og statusskifte	20-0314393
15.04.2020	Skattefrit apportindskud og salg af datterselskabsaktier	19-0833724
18.12.2018	Skattefri aktieombytning udløser ikke betaling af henstandssaldo	18-0843566
24.08.2016	Afvisning af bindende svar grundet afgjorte skattesager	14-0060834
19.03.2014	Maltesisk SICAV PLC anses for investeringsselskab og lagerbeskattes	13-0242606
01.03.2011	Medarbejderaktier tilbagesalgspligt ved udstedelsen	10-196944
06.01.2011	Holdingselskabsaktier anses for direkte ejet af aktionærerne	10-028950
06.07.2010	Tilbagesalg af medarbejderaktier til selskabet beskattes som udbytte	10-076587
01.12.2009	Fraflytters henstandssaldo bevares ved skattefri aktieombytning	09-146382
27.10.2009	Beskatning af tilbagebetaling af ekstraordinære andelsindskud	09-094810
14.09.2009	Investeringsselskab status og beskatning af investorer	09-065851
25.06.2009	Afvisning af næringsbeskatning for investeringsbeviser uden handel	09-094153
18.10.2007	Aktieavancebeskatning næring aktieinvestering omsætningshastighed	07-160653
03.10.2007	Ikke næring og ikke investeringsselskab ved langsigtet porteføljeforvaltning	07-150574
19.09.2006	Næringsbeskatning af aktieselskab og omsætningshastighedskrav	05-008540
07.07.2006	Svensk aktionærtilskud i anskaffelsessum ved aktiesalg	06-013780

02 PRAKSISOVERSIGT · PERSONBESKATNING

Praksisoversigt over aktiesparekonto

Det lukkede 17 pct.-system: indskudsloft, tilladte aktiver og lagerbeskatning i praksis

Version 2 Opdateret 6. sep. 2026 26 afgørelser · 2011–2026 Læs online

INTRODUKTION

Aktiesparekontoen er en lempelig opsparingsordning, hvor afkastet af noterede aktier og aktiebaserede investeringsbeviser beskattes med en flad sats på 17 pct. efter lagerprincippet i et lukket system uden for den almindelige aktieindkomst. Ordningen trådte i kraft i 2019 og er siden udvidet flere gange, senest med Iværksætterpakken, der løftede indskudsloftet til et grundbeløb på 126.850 kr. (2010-niveau) svarende til 166.200 kr. i 2025-niveau. Praksis er stadig ung og sparsom: Landsskatteretten har taget stilling til én-konto-reglen og til kvalifikationen af udenlandske ordninger, Finansielle Ankenævn til pengeinstitutternes pligt til at gennemføre overførsel efter § 11, mens de materielle afgrænsningsspørgsmål om tilladte aktiver i vidt omfang må afgøres ud fra Skatterådets praksis om aktieavancebeskatningslovens statusbegreber og ud fra lovforarbejderne.

PRINCIPPER UDLEDT AF PRAKSIS

01 Kun personer, der er fuldt skattepligtige efter kildeskattelovens § 1 og ikke efter en dobbeltbeskatningsoverenskomst er hjemmehørende i udlandet, på Færøerne eller i Grønland, kan oprette og indskyde på en aktiesparekonto.

02 Opretter en person mere end én aktiesparekonto, har kun den først oprettede skattemæssig gyldighed – Landsskatteretten har fastslået, at oprettelsesdatoen alene er afgørende, uanset at kontoen aldrig blev brugt eller senere blev lukket.

03 Fra 1. januar 2024 kan Skatteforvaltningen efter anmodning tillægge en senere oprettet konto gyldighed, når det ud fra de faktiske forhold må antages, at oprettelsen af flere konti beroede på en fejl.

04 Kun aktier m.v., der er optaget til handel på et reguleret marked eller en multilateral handelsfacilitet, samt nærmere angivne investeringsbeviser kan indgå; hovedaktionæraktier, næringsaktier, andelsbeviser, obligationsbaserede investeringsselskaber og -institutter samt konvertible obligationer er udelukket.

05 Papirer, der mister deres status, anses for udloddet – ved afnotering allerede dagen efter, ved øvrigt statusskifte den 20. februar i året efter skiftet, medmindre de forinden er afstået fra kontoen.

06 Indskudsloftet måles på værdien pr. 31. december året før med tillæg af årets nettoindskud; værdistigninger i løbet af året er uden betydning, og kontoen må gerne vokse ud over loftet ved kursstigninger.

07 Indskud ud over loftet skal udloddes, og der beregnes en afgift på 3 pct. p.a. af det overskydende beløb for den periode, det har stået på kontoen; indskud til betaling af skat er undtaget, men efter Skattestyrelsens opfattelse ikke indskud til betaling af afgift og gebyrer.

08 Vederlagsfri overførsel af værdipapirer fra kontoen til ejerens eget depot er en udlodning, mens overførsel mod betaling af markedsværdien behandles som et almindeligt køb, der ikke forbruger loftet.

09 Beskatningsgrundlaget opgøres som ultimoværdi minus primoværdi korrigeret for indskud og udlodninger, og betalt skat anses for en udlodning, mens refunderet skat anses for et indskud.

10 Negativ skat kan hverken modregnes uden for kontoen eller overføres til en ægtefælle, men fremføres tidsubegrænset til fradrag i skat efter loven i det tidligst mulige senere kalenderår.

11 Udbytte af danske aktier på en aktiesparekonto er fritaget for indeholdelse af udbytteskat, fordi den ordinære sats på 27 pct. ville overstige den endelige skat på 17 pct.

12 Der gives credit for udenlandsk kildeskat, dog højst 17 pct. af den udenlandske bruttoindkomst, og overskydende udenlandsk skat fremføres som negativ skat.

13 Ved ophør af fuld skattepligt bevares kontoen; der beregnes ikke fraflytterskat af indeståendet, men beskatningen skifter til 15 pct. af danske udbytter i den periode, ejeren er begrænset skattepligtig.

14 En udenlandsk opsparingsordning kan ikke sidestilles med en dansk aktiesparekonto, når det udenlandske institut ikke opfylder lovens krav – en norsk aktiesparekonto blev derfor behandlet som et almindeligt værdipapirdepot med sædvanlig aktieindkomstbeskatning.

15 Retten til skattefri overførsel til et andet institut efter § 11 er efter Finansielle Ankenævns praksis en integreret produktegenskab, som et pengeinstitut ikke kan fraskrive sig i sine egne forretningsbetingelser.

§ 1 Ordningens opbygning: et lukket beskatningssystem uden for aktieindkomsten

Aktiesparekontoloven etablerer et selvstændigt, lukket beskatningssystem. Efter aktiesparekontoloven § 19 bortses der fra afkast på aktiesparekontoen ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst, aktieindkomsten og CFC-indkomsten. Gevinst på kontoen kan derfor ikke modregnes i tab uden for kontoen og omvendt, og afkastet behandles uafhængigt af afkastet på en eventuel ægtefælles konto.

Kontoen kan bestå af en eller flere indlånskonti og et eller flere værdipapirdepoter, og den kan efter § 2 kun have én ejer. Der kan ikke optages lån på kontoen, jf. § 7 – instituttet må dog hæve til betaling af skat, afgift, renter og omkostninger, selv om der ikke er dækning. Efter § 8 kan der ikke opnås positive renter eller forud fastsatte kurstillæg på indlånskontoen. Forarbejderne til § 7 begrunder låneforbuddet med, at beløbsgrænsen ellers kunne omgås ved brug af eksterne sikkerheder.

Formålet fremgår af de almindelige bemærkninger til den oprindelige aktiesparekontolov (L 26, folketingsåret 2018-19):

> *"Formålet med dette lovforslag er som opfølgning på den indgåede aftale at indføre en aktiesparekonto med henblik på at styrke aktiekulturen i Danmark og dermed udbrede interessen i befolkningen for at købe aktier til gavn for virksomhederne. Den danske aktiesparekonto er bl.a. inspireret af den svenske investeringssparekonto og den norske aktiesparekonto."*

Ordningen kan kun udbydes af de institutter, der er nævnt i § 3, stk. 1: danske pengeinstitutter, kreditinstitutter fra EU/EØS med fast driftssted her i landet samt EU/EØS-kreditinstitutter, der forpligter sig til at overholde loven, indberette og underkaste sig kontrol. Institutterne skal registreres hos Skatteforvaltningen. Netop denne åbning for udenlandske institutter blev i forarbejderne fremhævet som det, der sikrer ordningens EU-retlige holdbarhed på udbudssiden.

LOV Aktiesparekontoloven § 2 Aktiesparekontoloven § 3, stk. 1 Aktiesparekontoloven § 7 Aktiesparekontoloven § 8 Aktiesparekontoloven § 19

§ 2 Én konto pr. person: Landsskatterettens praksis om § 1, stk. 2, og dispensationsadgangen fra 2024

Efter § 1, stk. 1 kan personer, der er fuldt skattepligtige efter kildeskattelovens § 1, oprette en aktiesparekonto, mens fuldt skattepligtige, der efter en dobbeltbeskatningsoverenskomst er hjemmehørende i en fremmed stat, på Færøerne eller i Grønland, ikke anses for fuldt skattepligtige efter loven. Skattestyrelsen har i Den juridiske vejledning C.B.5.2 præciseret, at også børn kan have en aktiesparekonto, og at kildeskattelovens § 5, stk. 2 om beskatning hos gavegiver ikke gælder for indskud på en aktiesparekonto.

Den skarpeste praksis knytter sig til § 1, stk. 2. I 22-0093126 havde klageren i 2020 oprettet en aktiesparekonto hos ét institut den 13. april og en anden hos et andet institut den 25. august. Alle handler blev foretaget på den sidst oprettede konto; den første blev aldrig brugt. Landsskatteretten stadfæstede alligevel, at kun den først oprettede konto var skattemæssigt gyldig:

> *"Retten lagde vægt på lovens klare ordlyd. At den først oprettede konto hos [finans1] aldrig er blevet benyttet, eller at den efterfølgende er blevet lukket, har ingen retlig betydning. Kriteriet for gyldighed er udelukkende oprettelsesdatoen."*

Konsekvensen var indgribende: den faktisk benyttede konto blev behandlet som en almindelig indlånskonto med tilhørende depot, så gevinsterne blev beskattet som aktieindkomst efter aktieavancebeskatningsloven § 12 i stedet for med 17 pct. efter lagerprincippet.

Sagen angik den dagældende retstilstand. Ved lov nr. 1563 af 12. december 2023 blev der i § 1, stk. 2 indsat et 2. pkt., hvorefter Skatteforvaltningen efter anmodning kan træffe afgørelse om, at en senere oprettet konto tillægges skattemæssig gyldighed. Forarbejderne trækker en klar linje:

> *"Det er ikke hensigten, at der skal stilles krav om en egentlig dokumentation for, at der foreligger en fejl, hvilket i almindelighed ville være særdeles vanskeligt for den skattepligtige at dokumentere. Hensigten er blot, at der skal stilles krav om, at det ud fra de faktiske forhold må antages, at den skattepligtige ikke bevidst har oprettet flere konti med henblik på uretmæssig udnyttelse af reglerne. Der vil således i almindelighed uden videre kunne gives tilladelse, hvis der aldrig har været skudt penge ind på den først oprettede konto, mens der er indskudt midler på den senere oprettede konto."*

Et afslag på en sådan anmodning kan efter § 27, stk. 3 påklages til Landsskatteretten eller skatteankeforvaltningen inden 3 måneder. Forarbejderne knytter fristen for anmodningen til skatteforvaltningslovens § 20, stk. 2, når myndighederne gør ejeren opmærksom på problemet, og ellers til de almindelige genoptagelsesregler i skatteforvaltningslovens §§ 26 og 27.

LOV Aktieavancebeskatningsloven § 12 · Aktiesparekontoloven § 1, stk. 1, 2 · Aktiesparekontoloven § 27, stk. 3 · Kildeskatteloven § 1

PRAKSIS **Landsskatteretten** · Kun den først oprettede aktiesparekonto er skattemæssigt gyldig 23.09.2025

§ 3 De tilladte aktiver i § 5 og afgrænsningen over for investeringsselskaber og § 22-beviser

§ 5, stk. 1 opregner udtømmende, hvad der kan ligge på kontoen: kontantindeståender, aktier m.v. omfattet af aktieavancebeskatningsloven, der er optaget til handel på et reguleret marked eller en multilateral handelsfacilitet, samt investeringsbeviser omfattet af aktieavancebeskatningslovens § 20, stk. 2 eller § 21 og omsættelige investeringsbeviser omfattet af § 19 B.

Udelukket er derimod hovedaktionæraktier efter ABL § 4, næringsaktier efter § 17, andelsbeviser efter § 18, obligationsbaserede investeringsselskaber efter § 19 C, obligationsbaserede minimumsbeskattede institutter efter § 22, aktier der indgår i en investering omfattet af ligningslovens § 16 I, samt konvertible obligationer. Efter § 5, stk. 2 kan aktier, aktieretter, tegningsretter og konvertible obligationer, der erhverves på grundlag af papirer på kontoen, dog erhverves på kontoen.

Sondringen mellem aktiebaserede og obligationsbaserede investeringsselskaber blev skarpstillet ved den ændring, der indsatte § 19 B-beviser i § 5, stk. 1, nr. 3, og samtidig ændrede undtagelsen fra ABL § 19 til § 19 C. Skattestyrelsen sammenfatter i Den juridiske vejledning C.B.5.2, at aktier og investeringsbeviser udstedt af et aktiebaseret investeringsselskab kan placeres på kontoen, mens beviser fra et obligationsbaseret investeringsselskab ikke kan.

Der foreligger endnu ikke offentliggjort praksis, der specifikt kvalificerer konkrete produkter i forhold til § 5. Afgrænsningen må derfor foretages efter Skatterådets almindelige praksis om, hvornår en enhed er et investeringsselskab efter ABL § 19. Rådet har blandt andet kvalificeret et børsnoteret aktieselskab med over 100 aktionærer og tilbagekøbspligt som investeringsselskab i SKM2011.465.SR, afdelinger i en AIF-værdipapirfond i SKM2019.122.SR, en AIF-SIKAV-struktur i SKM2021.570.SR og et anpartsselskab, der alene erhvervede en finansiel kontrakt, i SKM2023.507.SR. Kvalifikationen af selve instrumentet kan tilsvarende volde tvivl: i SKM2016.381.SR fastslog Skatterådet, at aktiebeviser udstedt i en midlertidig ISIN ved børsnotering skatteretligt er aktier og ikke finansielle kontrakter – en sondring der er afgørende, fordi finansielle instrumenter ikke kan ligge på en aktiesparekonto.

Den juridiske vejledning tilføjer en praktisk regel, som ikke fremgår direkte af lovteksten: værdipapirer, der ved en fejl er erhvervet på kontoen, men som ikke må indgå, skal udtages hurtigst muligt og betragtes, som om de aldrig har været på kontoen.

LOV Aktieavancebeskatningsloven § 19 · Aktieavancebeskatningsloven § 22 · Aktiesparekontoloven § 5, stk. 1, 2

PRAKSIS

Skatterådet · Selskab kvalificeres som investeringsselskab efter køb af finansiel kontrakt	31.10.2023
Skatterådet · Investeringsenhed anses for kollektivt investeringsselskab	02.11.2021
Skatterådet · Beskatning af omstrukturering af AIF-aktieselskaber til AIF-Værdipapirfond	05.03.2019
Skatterådet · Aktiebeviser ved børsnotering er aktier ikke finansielle kontrakter	08.09.2016
Skatterådet · Aktieselskab kvalificeres som investeringsselskab og kan indgå i virksomhedsordning	01.07.2011

§ 4 Statusskifte og tvangsudlodning efter § 6

Aktiesparekontoen tåler ikke, at et papir mister sin status. § 6, stk. 1 bestemmer, at aktier, der ikke længere er optaget til handel på et reguleret marked eller en multilateral handelsfacilitet, anses for udloddet allerede den første dag efter, at de ikke længere er optaget til handel. Efter § 6, stk. 2 anses tre andre grupper for udloddet den 20. februar i året efter statusskiftet eller erhvervelsen, medmindre de forinden er afstået fra kontoen: papirer der har skiftet status, så de ikke længere opfylder betingelserne; aktier, aktieretter og tegningsretter erhvervet på grundlag af papirer på kontoen, som ikke selv opfylder § 5, stk. 1; og konvertible obligationer erhvervet på grundlag af papirer på kontoen.

En udlodning efter § 6 er ikke skattefri i systemets forstand – den indgår som en udlodning i beskatningsgrundlaget efter § 13, stk. 1, og papiret anses samtidig for anskaffet uden for kontoen til værdien på udlodningstidspunktet, jf. aktieavancebeskatningslovens § 32, stk. 2.

Hvornår et statusskifte indtræder, må afgøres efter aktieavancebeskatningslovens almindelige regler. Skatterådet har flere gange taget stilling til dette. I SKM2018.190.SR blev optagelse af et svensk selskabs aktier til handel på markedspladsen AktieTorget anset for optagelse på en multilateral handelsfacilitet med statusskifte til følge, således at aktierne ansås for afstået og genanskaffet til handelsværdien på optagelsestidspunktet. I SKM2021.233.SR fandt Rådet, at et statusskifte ved delvis notering først indtræder ved generalforsamlingens vedtagelse af konvertering til den noterede aktieklasse. Og i SKM2026.266.SR bekræftede Rådet et statusskifte som følge af en udvandende kapitalforhøjelse, men afviste, at statusskiftet gav adgang til at vælge realisationsprincippet, fordi skiftet indebar et nyt anskaffelsestidspunkt.

Med lov nr. 1563 af 12. december 2023 blev sondringen mellem regulerede markeder og multilaterale handelsfaciliteter ophævet i aktieavancebeskatningsloven for personer. Skatteministeriets overvejelser i de almindelige bemærkninger tager netop udgangspunkt i aktiesparekontoen:

> *"En ændret sondring, således at aktier, der er optaget til handel på en multilateral handelsfacilitet, kommer til at følge reglerne for aktier, der er optaget til handel på et reguleret marked, fremfor reglerne for aktier, der ikke er optaget til handel på et reguleret marked, vil svare til den sondring, der allerede gælder i forhold til aktier ejet af selskaber m.v., og den sondring, der gælder i aktiesparekontoloven."*

Ændringen mindsker risikoen for, at et papir på kontoen pludselig skifter skattemæssig kategori uden for kontoen, men den ophæver ikke § 6's krav om, at papiret fortsat skal være optaget til handel.

LOV Aktieavancebeskatningsloven § 32, stk. 2 · Aktiesparekontoloven § 6, stk. 1, 2

PRAKSIS **Skatterådet** · Skatterådet: Mellemholdingreglen efter udvanding gav statusskifte til porteføljeaktier – men ingen adgang til realisationsprincippet 04.06.2026

Skatterådet · Skattefri porteføljeaktier ved delvis notering og konvertering 29.04.2021

Skatterådet · Porteføljeaktier i svensk MHF anses for afstået ved statusskifte 01.05.2018

§ 5 Indskudsloftet i § 9: målingen pr. 31. december, nettoindskud og 3 pct.-afgiften

Efter § 9, stk. 1 kan der foretages indskud, i det omfang den samlede værdi af kontoen inklusive årets nettoindskud ikke overstiger et grundbeløb. Bestemmelsen indeholder i dag tre satser: et grundbeløb på 87.450 kr. (2010-niveau), for kalenderåret 2024 dog 107.750 kr., og for kalenderåret 2025 og senere år 126.850 kr. (2010-niveau). Grundbeløbene reguleres efter personskattelovens § 20. Loftets udvikling illustrerer, at ordningen er indfaset politisk trin for trin:

Ændringslov	Grundbeløb (2010-niveau)	Virkning
Oprindelig lov (L 26, 2018-19)	44.700 kr.	ca. 50.000 kr. i 2019
lov nr. 812 af 9. juni 2020	87.450 kr.	100.000 kr. i 2020 (fra 1. juli 2020)
lov nr. 1563 af 12. december 2023	107.750 kr. (2024)	135.900 kr. i 2024-niveau
lov nr. 1691 af 30. december 2024	126.850 kr. (2025 og frem)	166.200 kr. i 2025-niveau

De oprindelige forarbejder til § 9 fastlægger den centrale målemekanik, som stadig er gældende:

> *"Værdien på aktiesparekontoen kan godt komme over loftet via værdistigninger. Ejeren har efter forslaget ikke pligt til at foretage udlodninger for at nå ned under loftet. At loftet er nået eller overskredet som følge af værdistigninger indebærer blot, at der ikke længere kan foretages indskud."*

Målingen sker alene pr. 31. december, og værdiudviklingen i løbet af indskudsåret er uden betydning. Forarbejderne illustrerer det: udgør værdien 42.000 kr. den 31. december, kan der året efter indskydes 8.000 kr. op til et loft på 50.000 kr. – også selv om værdien i mellemtiden er vokset til 100.000 kr. eller faldet til 20.000 kr. Hæver ejeren 10.000 kr. i januar, kan der herefter indskydes 18.000 kr., fordi det er nettoindskuddet, der måles.

§ 9, stk. 2 rummer den eneste undtagelse: der kan altid indskydes til betaling af skat, og indskuddet skal foretages i det kalenderår, hvor skatten forfalder efter § 20. Formålet er ifølge forarbejderne at undgå, at ejeren tvinges til at sælge aktier eller optage banklån for at betale skatten. Skattestyrelsen slutter i Den juridiske vejledning C.B.5.2 modsætningsvis, at der ikke kan indskydes ud over loftet til betaling af afgift og gebyrer.

Overskrides loftet, skal det overskydende beløb udloddes, og der betales en afgift på 3 pct. p.a. af beløbet, jf. § 9, stk. 3. Afgiften beregnes for det antal dage, beløbet faktisk har stået på kontoen – Den juridiske vejledning regner et eksempel, hvor et for stort indskud på 10.800 kr., der står på kontoen i fire måneder, udløser en afgift på 1 pct., dvs. 108 kr. Forarbejderne forklarer satsens kalibrering: den er fastsat ud fra et forudsat afkast på 10 pct. beskattet med den høje aktieindkomstsats på 42 pct., korrigeret for at det faktiske afkast beskattes med 17 pct. under ordningen, og for at afgiften betales af kontoens midler. Hensigten er, at overskridelse "normalt ikke vil være en fordel, men snarere en klar ulempe". Pengeinstituttet og ejeren skal korrigere af egen drift; der kræves

ingen tilladelse fra Skatteforvaltningen. Refunderet skat, der efter § 13, stk. 2 anses for et indskud, udløser ikke afgift, jf. § 9, stk. 3, 3. pkt.

Institutternes pligt til at påse placerings- og beløbsgrænser er ikke ny i dansk ret. Finansielle Ankenævn tiltrådte i 27/2021, at et pengeinstitut var berettiget og forpligtet til at tilbageføre aktiekøb på børneopsparingskonti, fordi grænserne skulle iagttages på investeringstidspunktet og opgøres efter aktuel kursværdi – et princip der har klar parallel til institutternes kontrol med indskudsloftet.

LOV Aktiesparekontoloven § 9, stk. 1-3 | Aktiesparekontoloven § 20 | Personskatteloven § 20

PRAKSIS **Det finansielle ankenævn** · Indsigelse mod Sparekassens tilbageførsel af aktiekøb til børneopsparingskonti grundet overskridelse af investeringsgrænser 09.09.2021

§ 6 Indskud, udlodning og køb/salg – den afgørende sondring

§ 10 foreskriver, at indskud sker ved indbetaling af kontanter eller overførsel fra en anden konto eller depot, og at udlodning sker ved udbetaling af kontanter eller overførsel til en anden konto eller depot. Sondringen mellem på den ene side indskud og udlodning og på den anden side almindelige køb og salg er central, fordi kun de første påvirker loftet.

Forarbejderne til § 9 udtrykker det præcist:

> *"Ejeren vil derimod frit kunne foretage køb og salg af værdipapirer på aktiesparekontoen. Så længe købet sker for midler på aktiesparekontoen, og så længe provenuet ved salget indgår på aktiesparekontoen, betragtes køb og salg af aktier ikke som indskud og hævninger. Omlægning af aktiesparekontoens værdipapirbeholdning har således ikke i sig selv indflydelse på loftet."*

Helt afgørende for praksis er den efterfølgende passage om overførsel til ejerens eget depot:

> *"Hvis der vederlagsfrit overføres værdipapirer fra aktiesparekontoen til opsparerens almindelige depot, betragtes det som en udlodning, som reducerer den samlede værdi af aktiesparekontoen. […] Værdipapirerne kan i stedet overføres til ejeren mod betaling af markedsværdien, således at værdien af aktiesparekontoen bevares. En sådan betaling skal ikke behandles som et indskud på aktiesparekontoen, men som et almindeligt køb af værdipapirer, som ejeren foretager fra aktiesparekontoen, når værdipapirerne overføres mod fuldt vederlag til markedsværdien."*

Uden for kontoen har ind- og udlodning selvstændige avanceretlige virkninger. Efter aktieavancebeskatningslovens § 32, stk. 1 sidestilles indskud af aktier og tegningsretter på en aktiesparekonto med afståelse til værdien på indskudstidspunktet, og efter stk. 2 sidestilles udlodning med anskaffelse til værdien på udlodningstidspunktet. Tilsvarende gælder for fordringer efter kursgevinstlovens § 35. Indskud af en eksisterende portefølje er derfor en skattepligtig realisation uden for kontoen.

At overførsler mellem depoter ikke er neutrale, understøttes af Skatterådets øvrige praksis om depotdispositioner. I SKM2022.39.SR blev ophævelse af et sameje om et fælles aktiedepot sidestillet med afståelse, og i SKM2025.325.SR blev en kortvarig overførsel af et værdipapirdepot ikke accepteret som en fejlekspedition, men beskattet efter sit indhold. Begge afgørelser understreger, at depotoverførsler bedømmes efter deres retlige realitet – en betragtning der har direkte betydning for, om en bevægelse ud af aktiesparekontoen skal kvalificeres som udlodning eller som salg.

Efter § 12 anses kontoens værdier for udloddet ved lukning pr. lukningsdagen, og dør ejeren, anses kontoen for lukket pr. dødsdagen. Der er dermed ikke tale om en henstands- eller successionsordning ved dødsfald: det lukkede system gøres op på dødsdagen.

LOV Aktieavancebeskatningsloven § 32, stk. 1, 2 · Aktiesparekontoloven § 10 · Aktiesparekontoloven § 12 · Kursgevinstloven § 35

PRAKSIS **Skatterådet** · Kortvarig depotoverførsel fra selskab til ejer beskattes som udbytte 11.06.2025

Skatterådet · Ophævelse af sameje om aktiedepot sidestilles med afståelse 31.01.2022

§ 7 Lagerprincippet i § 13, 17 pct.-satsen i § 14 og det lukkede tabssystem i § 15

Beskatningsgrundlaget opgøres efter § 13, stk. 1 som forskellen mellem værdien af alle aktiver ved indkomstperiodens slutning og ved dens begyndelse, med fradrag af periodens indskud og med tillæg af periodens udlodninger. Det er et rent lagerprincip. Efter § 13, stk. 2 indgår positiv og negativ skat ikke i værdien; betalt eller indeholdt skat anses for en udlodning, og refunderet skat for et indskud.

Opgørelsesmetoden indebærer, at samtlige omkostninger, der trækkes på kontoen, automatisk giver fradrag. Skattestyrelsen fremhæver i Den juridiske vejledning C.B.5.3 kurtage ved køb og salg, bankgebyrer, depotudskrifter, udgifter til formueadministration og negative renter – også når omkostningerne relaterer sig til udenlandske værdipapirer.

Skatten udgør efter § 14 17 pct. af beskatningsgrundlaget. Forarbejderne knytter satsen sammen med fritagelsen for udbytteskat:

> *"Ved udlodning af udbytter fra danske selskaber indeholdes normalt en udbytteskat på 27 pct. [...] Det er ikke hensigtsmæssigt, at der indeholdes dansk udbytteskat, særligt fordi den indeholdte udbytteskat på 27 pct. vil være større end den foreslåede endelige skat på 17 pct."*

Bemyndigelsen i kildeskattelovens § 65, stk. 3 er udmøntet i kildeskattebekendtgørelsen § 30, hvorefter der skal undlades indeholdelse af udbytteskat, når udbyttet modtages af aktiesparekonti efter aktiesparekontoloven, og kontoen er mærket indeholdelsesfri.

Er beskatningsgrundlaget negativt, beregnes en negativ skat, jf. § 15, stk. 1. Efter § 15, stk. 2 kan den negative skat med tillæg af negativ skat efter § 18, stk. 3 fradrages i skat efter loven for andre indkomstperioder i samme kalenderår, mens et resterende beløb fremføres til efterfølgende kalenderår med pligt til fradrag i det tidligst mulige år. Skattestyrelsen understreger i C.B.5.3, at fradraget ikke kan overføres til en ægtefælle. Ved lov nr. 1563 af 12. december 2023 blev en tidligere regel om reduktion af beskatningsgrundlaget ved negativt indestående ophævet, fordi den medførte et utilsigtet dobbeltfradrag.

En særlig fordel ved konstruktionen er, at ejeren ikke selv skal opgøre og oplyse afkastet: instituttet beregner skatten og indberetter efter skatteindberetningslovens § 11 a, nærmere reguleret i bekendtgørelse om skatteindberetning m.v. § 26. Det står i skarp kontrast til lagerbeskatning uden for kontoen, hvor Landsskatteretten gang på gang har afvist ekstraordinær genoptagelse af oversete tabsår. I 15-1648535, 17-0977978, 16-1628080 og 21-0034017 blev genoptagelse nægtet, fordi lagerbeskattede værdipapirer ikke er balanceposter, og fordi et glemt tabsfradrag ikke i sig selv udgør særlige omstændigheder. Kun undtagelsesvis

er der givet medhold: i 16-0585804 genoptog et flertal to tabsår, fordi SKAT havde genoptaget næsten hele perioden, men netop udeladt de negative år, hvilket ville skævvride den samlede beskatning af tæt forbundne lageropgørelser. Omvendt blev manglende oplysning om værditilvækst på lagerbeskattede investeringsbeviser anset for groft uagtsom i 24-0032055. Om fastsættelse af en korrekt primoværdi efter en principskiftefejl se SKM2018.639.SR. Netop den risiko for periodiseringsfejl fjerner aktiesparekontoens institutbaserede opgørelse.

LOV Aktiesparekontoloven § 13, stk. 1, 2 · Aktiesparekontoloven § 14 · Aktiesparekontoloven § 15, stk. 1, 2 · Kildeskatteloven § 65, stk. 3 · Skatteindberetningsloven § 11a

PRAKSIS

Landsskatteretten · Ekstraordinær genoptagelse af skatteansættelser for 2014-2016 grundet grov uagtsomhed vedrørende lagerbeskattede investeringsbeviser	27.06.2025
Landsskatteretten · Afslag på ekstraordinær genoptagelse af skatteansættelse for lagerbeskattede værdipapirer	28.05.2025
Landsskatteretten · Landsskatteretten: Nægtelse af genoptagelse af skatteansættelser for 2009 og 2011 vedrørende lagerbeskattede værdipapirer	24.01.2022
Landsskatteretten · Ekstraordinær genoptagelse af skatteansættelser ved lagerbeskattede værdipapirer og særlige omstændigheder	13.06.2019
Landsskatteretten · Afslag på ekstraordinær genoptagelse af skatteansættelse for tab på lagerbeskattede aktier	18.05.2018
Landsskatteretten · Afslag på ekstraordinær genoptagelse af skatteansættelse vedrørende lagerbeskattede aktier	04.04.2018
Skatterådet · Fastsættelse af primoværdi 2017 efter lovændring for lagerbeskattede værdipapirer	19.12.2018

§ 8 Udenlandsk udbytteskat og lempelse efter § 18

Udbytte af udenlandske aktier på kontoen er typisk pålagt kildeskat i udlandet. § 18, stk. 1 giver derfor credit: skat betalt til fremmed stat, Færøerne eller Grønland af indkomst fra kilder dér kan fradrages i skatten efter § 14, dog højst med 17 pct. af den indkomst fra det pågældende land, som medregnes til beskatningsgrundlaget. Er der indgået en dobbeltbeskatningsoverenskomst, gives der efter § 18, stk. 2 ikke fradrag for et større beløb, end kildestaten efter overenskomsten har ubetinget krav på at oppebære – den praktiske konsekvens er, at kildeskat ud over overenskomstsatsen må søges tilbage i kildelandet.

Overskydende udenlandsk skat går ikke tabt: efter § 18, stk. 3 fremføres den del af den fradragsberettigede udenlandske skat, der ikke kan rummes i årets skat, som negativ skat efter § 15, stk. 2.

Skattestyrelsen præciserer i Den juridiske vejledning tre forhold, der ikke fremgår af lovteksten: ved exemptionsoverenskomster og matching credit-overenskomster gives lempelse efter overenskomstens regler, og lempelsen kan da overstige den faktisk betalte udenlandske skat; lempelsen beregnes på grundlag af bruttoindkomsten fra udlandet, idet ligningslovens § 33 F om nettoprincippet ikke gælder for aktiesparekontoen; og lempelsesreglerne gælder ikke for begrænset skattepligtige, jf. § 16, stk. 2.

Den EU-retlige ramme for kildebeskatning af udbytte er velbelyst i Domstolens praksis. I C-572/20 fandt Domstolen tyske attestkrav som betingelse for tilbagebetaling af kildeskat til ikke-hjemmehørende i strid med artikel 63 TEUF, mens en formelt forskellig, men økonomisk neutral behandling ikke udgjorde en restriktion i C-258/22. Sondringen – om forskelsbehandlingen medfører en reel økonomisk ulempe – er den relevante målestok, også når credit-loftet på 17 pct. i § 18 skal vurderes.

Aktiesparekontoloven § 15, stk. 2

LOV Aktiesparekontoloven § 16, stk. 2 | Aktiesparekontoloven § 18, stk. 1-3

PRAKSIS **EU-Domstolen** · Frie kapitalbevægelser og beregning af erhvervsskat: Ligebehandling af udbytte fra mindre kapitalandele i hjemmehørende og ikke-hjemmehørende selskaber 22.06.2023

EU-Domstolen · Skattemæssig forskelsbehandling af udbytte fra porteføljeandele til ikke-hjemmehørende selskaber i strid med de frie kapitalbevægelser 16.06.2022

§ 9 Grænseoverskridende situationer: ophør af fuld skattepligt, indkomstperioder og udenlandske ordninger

Ophør af fuld skattepligt medfører ikke, at kontoen skal lukkes. Efter § 16, stk. 1 medregnes for en begrænset skattepligtig ejer alene udbytter af aktier i danske selskaber, og efter § 16, stk. 3 betales en skat på 15 pct. af dette grundlag med fradrag for omkostninger, der er medgået til modtagelsen af udbyttet. §§ 13, 14 og 18 gælder ikke for begrænset skattepligtige, jf. § 16, stk. 2. Ejeren skal efter § 16, stk. 4 informere instituttet om statusskiftet senest 30 dage efter og eftersende Skatteforvaltningens bekræftelse.

Skiftet håndteres teknisk gennem indkomstperioderne i § 17: indkomstperioden følger kalenderåret, men i år hvor beskatning efter § 13 eller § 16 indtræder eller ophører, er perioden den del af året, hvor den pågældende beskatning skal ske, og perioder med beskatning efter henholdsvis § 13 og § 16 anses for separate indkomstperioder. Ved overførsel til et andet institut skal oplysningerne efter § 11, stk. 3 afgives for hver indkomstperiode, hvis ejeren har været både fuldt og begrænset skattepligtig i overførselsåret.

De oprindelige forarbejder fremhæver, at netop denne konstruktion skal holde ordningen fri af EU-retlige indvendinger:

> *"Det bemærkes, at personer, der har foretaget indskud på en aktiesparekonto, efter forslaget ikke vil være forpligtet til at lukke kontoen ved ophør af den fulde skattepligt, hvilket sikrer, at ordningen i fraflytningssituationer ikke vil kunne udgøre en restriktion for personers frie bevægelighed."*

Skattestyrelsen supplerer i Den juridiske vejledning C.B.5.3, at der ikke beregnes fraflytterskat af indeståendet på en aktiesparekonto, og at indeståendet ikke medregnes ved opgørelsen af, om kursværdien af den samlede aktiebeholdning overstiger 100.000 kr. efter aktieavancebeskatningslovens § 38, stk. 2. Begrundelsen er, at gevinst og tab frem til skattepligtsophøret allerede er beskattet løbende efter lagerprincippet.

Den omvendte situation – en udenlandsk ordning ejet af en person, der er fuldt skattepligtig til Danmark – er afgjort i 24-0044390. Klageren havde oprettet en norsk aktiesparekonto (ASK) hos et norsk kreditinstitut. Landsskatteretten fandt, at den norske ordning ikke kunne sidestilles med en dansk aktiesparekonto, fordi den ikke har et indskudsloft svarende til § 9, og fordi det norske institut ikke opfyldte betingelserne i § 3 for at tilbyde en dansk-kvalificeret konto. Kontoen blev derfor behandlet som et almindeligt værdipapirdepot, og gevinsten på ca. 1,48 mio. kr. for 2020 blev beskattet som aktieindkomst. Konsekvensen blev skærpet af bruttoopgørelsesprincippet:

> *"Da gevinst og tab på aktier skal opgøres efter en bruttoopgørelse, og da klageren ikke inden udløbet af selvangivelsesfristen for det indkomstår, hvor klageren har erhvervet aktier, har oplyst Skattestyrelsen om erhvervelsen, kan klagerens tab på aktier [...] ikke modregnes i klagerens udbytte og gevinst på aktier, jf. aktieavancebeskatningslovens § 14."*

Afgørelsen viser, at den lempelige beskatning er strengt betinget af, at ordningen er etableret inden for aktiesparekontolovens rammer hos et institut omfattet af § 3 – en tilflytter med en udenlandsk ordning kan ikke opnå 17 pct.-beskatningen ved at bevare den udenlandske konto.

Den principielle grænse for, hvor langt en national skattefordel må forbeholdes hjemlige forhold, er trukket i C-472/22, hvor Domstolen fandt en portugisisk halvering af beskatningsgrundlaget for kapitalgevinster forbeholdt nationale selskaber i strid med artikel 63 TEUF, idet en restriktion, der alene har til formål at støtte nationale virksomheder, ikke kan begrundes i tvingende almene hensyn. Lovgiver har for aktiesparekontoens vedkommende foretaget den modsatte vurdering af begrænsningen på investorsiden:

> *"Det er i overensstemmelse med sammenhængen i beskatningsordningen, at kun personer, der er fuldt skattepligtige her til landet, kan oprette og foretage indskud på en aktiesparekonto, og denne begrænsning i adgangen til at benytte ordningen vurderes derfor ikke at udgøre en EU-retsstridig restriktion i den frie bevægelighed."*

Spørgsmålet er ikke prøvet ved domstolene, og forarbejdernes vurdering er ikke bindende for en efterprøvelse af, om udelukkelsen af grænsegængere og personer, der efter en dobbeltbeskatningsoverenskomst er hjemmehørende i udlandet, kan begrundes i sammenhængen i beskatningsordningen.

LOV Aktieavancebeskatningsloven § 38, stk. 2 · Aktiesparekontoloven § 3 · Aktiesparekontoloven § 16, stk. 1-4 · Aktiesparekontoloven § 17

PRAKSIS
- **EU-Domstolen** · Begrænsning af skattefordele for kapitalgevinster til nationale selskaber er i strid med de frie kapitalbevægelser (C-472/22) — 16.11.2023
- **Landsskatteretten** · Beskatning af gevinster og tab på norsk aktiesparekonto (ASK) — 10.06.2025

§ 10 Retten til at flytte kontoen: § 11 og Finansielle Ankenævns praksis

Efter § 11, stk. 1 anses aktiesparekontoen ved overførsel til et andet institut omfattet af § 3 for videreført, som var den oprindeligt etableret i det modtagende institut. Det afgivende institut skal efter § 11, stk. 2 afgive otte nærmere angivne oplysninger, herunder kontoens værdi ved udgangen af den forudgående indkomstperiode, negativ skat til fremførsel, ubetalt skat og afgift samt periodens indskud, udlodninger og betalte skatter. Overførsel begæret i perioden 15. december til 22. februar kan tidligst få virkning fra 23. februar, jf. bekendtgørelse om overførsel af aktiesparekontoen til et andet institut § 1, udstedt med hjemmel i lovens § 28.

Bestemmelsens præceptive karakter blev afgjort i 273/2025. Klageren havde ved oprettelsen accepteret bankens betingelser, hvori det udtrykkeligt stod, at det ikke var muligt at overføre aktiesparekontoen til et andet pengeinstitut, og banken gjorde gældende, at loven kun regulerer mekanikken ved en overførsel, ikke pålægger en pligt til at gennemføre den, samt at den nødvendige tekniske infrastruktur manglede. Ankenævnets flertal på fire medlemmer lagde vægt på formålet med § 11 – at sikre ejeren mulighed for at skifte institut uden ekstraordinær beskatning – og fandt, at overførselsmuligheden må anses for en integral produktegenskab ved kontotypen. Tvinges kunden til at lukke kontoen for at skifte institut, udløser det efter § 12 en udlodning af hele værdien og dermed betaling af skyldig skat, hvilket ville stride mod lovens intention. Bankens egne betingelser kunne derfor ikke føre til et andet resultat. Et mindretal ville frifinde banken med henvisning til aftalens ordlyd og til, at loven ikke pålægger et institut at udvikle tekniske løsninger.

Afgørelsen supplerer det almindelige udgangspunkt, at et pengeinstitut ikke ved sine standardvilkår kan udhule en skattebegunstiget ordnings kerneegenskaber. Omkostningssiden ved et skifte er derimod som udgangspunkt et aftaleretligt spørgsmål, jf. 256/2025 om indsigelse mod gebyrer på over 17.000 kr. ved flytning af værdipapirdepoter og aktiesparekonto, der blev bedømt efter aftalelovens § 36 og § 38 c. At institutter i skattebegunstigede ordninger i øvrigt kan disponere over depotet inden for rammerne af en gyldig bemyndigelse, illustreres af 205/2024 om salg af aktier på en aldersopsparing.

En særlig ophørssituation følger af § 3, stk. 4: opfylder et udenlandsk kreditinstitut ikke længere betingelserne, kan Skatteforvaltningen efter høring af Finanstilsynet bestemme, at instituttet ikke kan fortsætte eksisterende aktiesparekonti. Ejeren har da 30 dage fra kundskab til at overføre kontoen til et andet institut, og sker det ikke, anses kontoen for lukket ved fristens udløb – med den fulde udlodningsvirkning efter § 12 til følge.

LOV Aktiesparekontoloven § 3, stk. 4 · Aktiesparekontoloven § 11, stk. 1-3 · Aktiesparekontoloven § 12

PRAKSIS

Det finansielle ankenævn · Nordnet Bank pålagt at overføre aktiesparekonto trods aftalevilkår om det modsatte	22.09.2025
Det finansielle ankenævn · Indsigelse mod gebyrer på over 17.000 kr. ved flytning af værdipapirdepoter og aktiesparekonto til andet pengeinstitut	22.09.2025
Det finansielle ankenævn · Middelfart Sparekasse frifundet i sag om aktiesalg på aldersopsparing grundet underskrevet udbetalingsaftale og forældelse	21.03.2025

§ 11 Forfald, indberetning, kontrol og klageadgang

Instituttet indbetaler skatten efter § 14 og § 16, stk. 3 samt en eventuel afgift efter § 9, stk. 3 til Skatteforvaltningen. Efter § 20 forfalder skat og afgift for et kalenderår til betaling den 22. februar efter kalenderårets udløb. Den oprindelige lov havde en forfaldsdato den 22. januar med en overgangsordning for 2019-2022; ved lov nr. 1563 af 12. december 2023 blev den 22. februar gjort permanent, fordi ordningen ikke er fuldt it-understøttet. Foretager instituttet indberetning om rettelse af tidligere indberettet skat eller afgift, forfalder den nye skat eller afgift den 22. i den efterfølgende måned, jf. § 23, der ved samme lov blev nyaffattet, så forhøjelser og nedsættelser får samme forfaldstermin.

Indberetningspligten følger skatteindberetningslovens § 11 a: institutter, der forvalter konti omfattet af aktiesparekontoloven, skal årligt indberette identifikation af indberetter og ejer, kalenderårets skat og beskatningsgrundlag – opdelt på perioder med fuld og begrænset skattepligt – samt kalenderårets afgift og afgiftsgrundlag. Ved overførsel mellem to institutter skal begge oplyse overførselsdato og identifikation af modparten. De nærmere krav findes i bekendtgørelse om skatteindberetning m.v. § 26, der blandt andet kræver oplysning om, hvorvidt ejeren er fuldt eller begrænset skattepligtig, og datoen for skattepligtsstatussens indtræden og ophør. Indberetningen gør det muligt for Skatteforvaltningen at konstatere, om samme person har oprettet mere end én aktiesparekonto – netop den kontrolmekanisme, der aktualiserede sagen i 22-0093126.

Efter § 27, stk. 1 kan Skatteforvaltningen ændre instituttets opgjorte beskatnings- og afgiftsgrundlag eller den beregnede skat og afgift, med meddelelse til ejeren og kopi til instituttet. Ejeren kan efter § 27, stk. 2 klage over instituttets opgørelse; klagen skal vedlægges instituttets underretning, angive hvilke punkter der bestrides, og ledsages af instituttets eventuelle kommentarer. Klage over afgørelser efter stk. 1, over instituttets opgørelse efter stk. 2 eller over en afgørelse efter § 1, stk. 2, 2. pkt., indbringes efter § 27, stk. 3 for Landsskatteretten eller skatteankeforvaltningen senest 3 måneder efter modtagelsen.

LOV Aktiesparekontoloven § 20 Aktiesparekontoloven § 23 Aktiesparekontoloven § 27, stk. 1-3 Skatteindberetningsloven § 11a

PRAKSIS **Landsskatteretten** · Kun den først oprettede aktiesparekonto er skattemæssigt gyldig 23.09.2025

§ 12 Sammenfatning: hvor praksis står i dag

Aktiesparekontoen er en formaliseret ordning, og den foreliggende praksis handler næsten udelukkende om formalia snarere end om skatteberegningens indhold. Tre linjer tegner sig.

For det første er adgangskravene håndhævet strengt. Landsskatteretten har i 22-0093126 læst § 1, stk. 2 efter ordlyden, så en ubrugt og senere lukket konto alligevel blokerede for, at den faktisk anvendte konto kunne være en aktiesparekonto. Den dispensationsadgang, der blev indsat med virkning fra 1. januar 2024, ændrer billedet fremadrettet, men kun for den, der faktisk anmoder – og inden for genoptagelsesfristerne. Tilsvarende viser 24-0044390, at en udenlandsk ordning ikke opnår dansk kvalifikation, blot fordi den funktionelt ligner en aktiesparekonto.

For det andet er de spørgsmål, der har størst praktisk betydning – hvilke konkrete værdipapirer der kan ligge på kontoen, og hvornår et statusskifte udløser tvangsudlodning efter § 6 – endnu ikke afgjort i offentliggjort praksis om selve aktiesparekontoloven. De må afgøres ved at føre § 5's henvisninger tilbage til aktieavancebeskatningslovens statusbegreber og til Skatterådets praksis herom, jf. SKM2018.190.SR-, SKM2021.233.SR og SKM2026.266.SR. Lovgivers harmonisering af multilaterale handelsfaciliteter med regulerede markeder fra 2024 reducerer antallet af utilsigtede statusskifter, men fjerner dem ikke.

For det tredje har Finansielle Ankenævn med 273/2025 fastslået, at ordningens skatteretlige kerneegenskaber slår igennem over for pengeinstitutternes aftalevilkår: retten til skattefri overførsel efter § 11 kan ikke fraskrives i forretningsbetingelserne, fordi alternativet – lukning efter § 12 – ville udløse den beskatning, § 11 netop skal forhindre.

Selve beskatningsmekanikken har derimod ikke givet anledning til tvist. Det skyldes formentlig, at instituttet både opgør, indberetter og indbetaler skatten, jf. § 13, § 20 og skatteindberetningslovens § 11 a – hvorved den type periodiseringsfejl, der uden for kontoen har genereret en lang række forgæves genoptagelsessager om lagerbeskattede papirer, er systematisk elimineret. For den brede beskatning af aktieavance og udbytte uden for ordningen henvises til aktiebeskatning, for Skatterådets bindende svar som instrument til bindende-svar-skatteraadet og for fuld og begrænset skattepligt og fraflytning til bopael-skattepligt.

LOV Aktiesparekontoloven § 1, stk. 2 Aktiesparekontoloven § 6 Aktiesparekontoloven § 11 Aktiesparekontoloven § 13

PRAKSIS **Landsskatteretten** · Kun den først oprettede aktiesparekonto er skattemæssigt gyldig 23.09.2025

Landsskatteretten · Beskatning af gevinster og tab på norsk aktiesparekonto (ASK)	10.06.2025
Skatterådet · Skatterådet: Mellemholdingreglen efter udvanding gav statusskifte til porteføljeaktier – men ingen adgang til realisationsprincippet	04.06.2026
Skatterådet · Skattefri porteføljeaktier ved delvis notering og konvertering	29.04.2021
Skatterådet · Porteføljeaktier i svensk MHF anses for afstået ved statusskifte	01.05.2018
Det finansielle ankenævn · Nordnet Bank pålagt at overføre aktiesparekonto trods aftalevilkår om det modsatte	22.09.2025

REFERENCE Lovgrundlag

6 paragraffer

Aktiesparekontoloven § 1	stk. 1, 2	Aktiesparekontoloven § 5	stk. 1
Aktiesparekontoloven § 9	stk. 1-3	Aktiesparekontoloven § 13	stk. 1
Aktiesparekontoloven § 14		Aktiesparekontoloven § 18	stk. 1

MATERIALE Citerede afgørelser

26 afgørelser

EU-DOMSTOLEN · EUROPÆISK DOMSTOL 3

16.11.2023	Begrænsning af skattefordele for kapitalgevinster til nationale selskaber er i strid med de frie kapitalbevægelser (C-472/22)	C-472/22
22.06.2023	Frie kapitalbevægelser og beregning af erhvervsskat: Ligebehandling af udbytte fra mindre kapitalandele i hjemmehørende og ikke-hjemmehørende selskaber	C-258/22
16.06.2022	Skattemæssig forskelsbehandling af udbytte fra porteføljeandele til ikke-hjemmehørende selskaber i strid med de frie kapitalbevægelser	C-572/20

LANDSSKATTERETTEN · ADMINISTRATIV KLAGEINSTANS 8

23.09.2025	Kun den først oprettede aktiesparekonto er skattemæssigt gyldig	22-0093126
27.06.2025	Ekstraordinær genoptagelse af skatteansættelser for 2014-2016 grundet grov uagtsomhed vedrørende lagerbeskattede investeringsbeviser	24-0032055
10.06.2025	Beskatning af gevinster og tab på norsk aktiesparekonto (ASK)	24-0044390
28.05.2025	Afslag på ekstraordinær genoptagelse af skatteansættelse for lagerbeskattede værdipapirer	21-0034017
24.01.2022	Landsskatteretten: Nægtelse af genoptagelse af skatteansættelser for 2009 og 2011 vedrørende lagerbeskattede værdipapirer	16-1628080
13.06.2019	Ekstraordinær genoptagelse af skatteansættelser ved lagerbeskattede værdipapirer og særlige omstændigheder	16-0585804
18.05.2018	Afslag på ekstraordinær genoptagelse af skatteansættelse for tab på lagerbeskattede aktier	15-1648535
04.04.2018	Afslag på ekstraordinær genoptagelse af skatteansættelse vedrørende lagerbeskattede aktier	17-0977978

SKATTERÅDET · ADMINISTRATIV MYNDIGHED		11
04.06.2026	Skatterådet: Mellemholdingreglen efter udvanding gav statusskifte til porteføljeaktier – men ingen adgang til realisationsprincippet	26-0585142
11.06.2025	Kortvarig depotoverførsel fra selskab til ejer beskattes som udbytte	25-0155457
31.10.2023	Selskab kvalificeres som investeringsselskab efter køb af finansiel kontrakt	23-0900776
31.01.2022	Ophævelse af sameje om aktiedepot sidestilles med afståelse	21-0939284
02.11.2021	Investeringsenhed anses for kollektivt investeringsselskab	21-0440845
29.04.2021	Skattefri porteføljeaktier ved delvis notering og konvertering	20-1390077
05.03.2019	Beskatning af omstrukturering af AIF-aktieselskaber til AIF-Værdipapirfond	18-1812156
19.12.2018	Fastsættelse af primoværdi 2017 efter lovændring for lagerbeskattede værdipapirer	18-0171271
01.05.2018	Porteføljeaktier i svensk MHF anses for afstået ved statusskifte	17-1932268
08.09.2016	Aktiebeviser ved børsnotering er aktier ikke finansielle kontrakter	16-0663961
01.07.2011	Aktieselskab kvalificeres som investeringsselskab og kan indgå i virksomhedsordning	10-195282

DET FINANSIELLE ANKENÆVN · NÆVN / KLAGEINSTANS		4
22.09.2025	Indsigelse mod gebyrer på over 17.000 kr. ved flytning af værdipapirdepoter og aktiesparekonto til andet pengeinstitut	256/2025
22.09.2025	Nordnet Bank pålagt at overføre aktiesparekonto trods aftalevilkår om det modsatte	273/2025
21.03.2025	Middelfart Sparekasse frifundet i sag om aktiesalg på aldersopsparing grundet underskrevet udbetalingsaftale og forældelse	205/2024
09.09.2021	Indsigelse mod Sparekassens tilbageførsel af aktiekøb til børneopsparingskonti grundet overskridelse af investeringsgrænser	27/2021

03 PRAKSISOVERSIGT · PERSONBESKATNING

Praksisoversigt over befordringsfradrag

Sædvanlig bopæl, dokumentationskrav og samspillet med firmabil og skattefri godtgørelse

Version 3 Opdateret 11. jul. 2026 38 afgørelser · 2008-2025 Læs online

INTRODUKTION

Befordringsfradraget efter ligningslovens § 9 C giver lønmodtagere et standardiseret fradrag for daglig transport mellem "sædvanlig bopæl" og arbejdsplads, beregnet efter afstand og en årlig kilometertakst fra Skatterådet – uafhængigt af hvilket transportmiddel der faktisk benyttes. Praksis fra Landsskatteretten, byretterne og landsretterne kredser navnlig om tre spørgsmål: hvor skatteyderen har sin "sædvanlige bopæl", når vedkommende har flere boliger eller bor i udlandet; om befordringen rent faktisk har fundet sted i det påståede omfang, særligt ved usædvanligt lange afstande; og hvordan fradraget spiller sammen med skattefri befordringsgodtgørelse efter § 9 B og fri bil efter § 16. Denne oversigt samler de centrale praksismønstre og den seneste lovudvikling, herunder de midlertidige satsforhøjelser for yderkommuner og brændstofprisrelateret kompensation for 2026.

PRINCIPPER UDLEDT AF PRAKSIS

01 Befordringsfradraget efter § 9 C er standardiseret og uafhængigt af det faktisk anvendte transportmiddel og den faktiske udgift – bortset fra færge- og flytransport, hvor fradraget beregnes som den faktiske, dokumenterede udgift.

02 Der er kun fradrag for den del af den daglige befordring, der overstiger 24 km, og satsen halveres for befordring ud over 120 km dagligt, medmindre skatteyderen bor i en udpeget yderkommune eller på en småø.

03 Ved tvivl om, hvor skatteyderen har sædvanlig bopæl, afgøres spørgsmålet ud fra en samlet vurdering af, hvor personen har centrum for sine livsinteresser – herunder personlig, social, familie- og boligmæssig tilknytning samt folkeregistrering.

04 Det er en grundlæggende betingelse for fradrag, at befordringen faktisk har fundet sted – bevisbyrden herfor påhviler som udgangspunkt skatteyderen selv.

05 Ved usædvanligt lange afstande eller andre omstændigheder, der taler imod det selvangivne omfang, skærpes beviskravet, og skatteyderen skal dokumentere eller sandsynliggøre befordringen med f.eks. arbejdssedler, lønsedler, brændstofkvitteringer eller rejsekort.

06 Adgang til en alternativ overnatningsmulighed tæt på arbejdspladsen skærper beviskravet yderligere, uanset at skatteyderen hævder ikke at have benyttet den.

07 Der kan ikke opnås befordringsfradrag for den strækning, hvor arbejdsgiveren stiller fri befordring (fri bil eller betalt kollektiv transport) til rådighed, medmindre værdien heraf medregnes til den skattepligtige indkomst, jf. § 9 C, stk. 6 og 7.

08 Skattefri befordringsgodtgørelse og ligningsmæssigt befordringsfradrag udelukker som udgangspunkt hinanden for den samme strækning og det samme tidsrum.

09 Kørsel mellem sædvanlig bopæl og et arbejdssted i højst 60 arbejdsdage inden for 12 måneder er erhvervsmæssig efter § 9 B og falder uden for § 9 C's anvendelsesområde.

10 Personer med kronisk sygdom kan opnå et højere, udokumenteret fradrag efter § 9 D, hvis brugen af egen bil er en nødvendig konsekvens af sygdommen for at kunne varetage arbejdet – ikke blot mere bekvem eller behagelig.

11 Ukendskab til fradragsreglerne eller et glemt fradrag udgør som udgangspunkt ikke en 'særlig omstændighed', der berettiger til ekstraordinær genoptagelse efter skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 8.

12 Pendlere i 25 udpegede yderkommuner og på 10 småøer får et forhøjet befordringsfradrag, som er midlertidigt forstærket for indkomstårene 2024-2027 og yderligere kompenseret for 2026 som følge af stigende brændstofpriser.

§ 1 Retsgrundlaget og fradragsmekanikken efter § 9 C

Ligningslovens § 9 C, stk. 1, giver adgang til fradrag for befordring mellem sædvanlig bopæl og arbejdsplads "på grundlag af den normale transportvej ved bilkørsel" efter en kilometertakst, som Skatterådet fastsætter hvert år. Fradraget er dermed standardiseret: det er uden betydning, om skatteyderen faktisk kører i bil, cykler, går eller tager toget – kun hvis geografiske forhold, tidsforbrug og økonomisk rimelighed nødvendiggør færge- eller flytransport, beregnes fradraget i stedet som den faktiske, dokumenterede udgift. Bekendtgørelse om visse ligningslovsregler m.v. § 2 præciserer, at fradraget er betinget af, at skatteyderen over for Skatteforvaltningen oplyser antallet af arbejdsdage og antallet af befordrede kilometer pr. arbejdsdag, og at transportvejen – uanset valg af transportmiddel – altid beregnes ud fra den normale transportvej ved bilkørsel under hensyn til geografiske forhold, tidsforbrug og økonomisk rimelighed.

Fradraget har tre trin: Der gives slet ikke fradrag for de første 24 km af den daglige befordring, jf. § 9 C, stk. 2. For befordring fra 25 til og med 120 km ydes fradrag med den fulde kilometertakst, mens der for befordring herudover kun ydes 50 pct. af taksten, jf. § 9 C, stk. 3. For indkomståret 2026 har Skatterådet fastsat grundsatserne i bekendtgørelse om Skatterådets satser for 2026 § 1: intet fradrag for 0-24 km, 2,28 kr. pr. km for 25-120 km og 1,14 kr. pr. km derover. Skatteyderen med en indkomst under et grundbeløb kan derudover få et lavindkomsttillæg på 64 pct. af det almindelige fradrag, jf. § 9 C, stk. 4, som gradvist aftrappes ved stigende indkomst.

For pendlere med sædvanlig bopæl i en af de 25 udpegede yderkommuner (bl.a. Bornholm, Lolland, Langeland, Thisted, Tønder og Ærø) eller på en af de 10 udpegede småøer (bl.a. Bågø, Hjarnø, Orø og Årø) beregnes fradraget for befordring over 120 km med den fulde takst i stedet for den halverede sats, jf. § 9 C, stk. 3, 3.

pkt. For indkomstårene 2024-2027 er dette fradrag desuden forhøjet med et tillæg på 10,75 pct. af den fulde kilometertakst for befordring over 24 km.

Denne målrettede forstærkning er senest suppleret: ved lov nr. 616 af 30. juni 2026 om ændring af ligningsloven § 1 – trådt i kraft ved bekendtgørelsen i Lovtidende primo juli 2026, men med virkning for hele indkomståret 2026 – er kilometertaksten midlertidigt forhøjet som følge af de stigende brændstofpriser: med 0,89 kr. pr. km til og med 120 km, med 0,45 kr. pr. km over 120 km og med 0,98 kr. pr. km for yderkommune- og småø-pendlernes fradrag (nyt § 9 C, stk. 3, 5. pkt.). De effektive satser for 2026 er dermed 3,17 kr. pr. km for 25-120 km, 1,59 kr. pr. km over 120 km og 3,26 kr. pr. km for yderkommune- og småø-pendlere over 120 km. Samtidig er loftet for lavindkomsttillægget fordoblet fra 15.400 kr. til 30.800 kr. for 2026. Kronebeløb nævnt i ældre afgørelser afspejler derfor ikke de aktuelle satser.

LOV Ligningsloven § 9c, stk. 1, 2, 3, 4

§ 2 Sædvanlig bopæl: centrum for livsinteresser

Loven definerer ikke selv "sædvanlig bopæl". Når en skatteyder har flere boliger, eller hvor der i øvrigt er tvivl om bopælens placering, følger det af fast praksis, at spørgsmålet afgøres ud fra en samlet vurdering af, hvor skatteyderen har centrum for sine livsinteresser – herunder personlig, social, familie- og boligmæssig tilknytning, opholdenes hyppighed og folkeregistrering. Østre Landsret formulerede testen præcist i en sag om en mand, der i løbet af et enkelt indkomstår havde haft tre folkeregisteradresser, men gjorde gældende, at hans sædvanlige bopæl hele året var hos kæresten på den adresse, der lå længst fra arbejdspladsen:

> *"Ligningslovens § 9 C giver mulighed for et standardiseret fradrag for befordring mellem skatteyderens sædvanlige bopæl og arbejdsplads. I tilfælde af tvivl om, hvor skatteyderen har sædvanlig bopæl, foretages efter praksis en vurdering af, hvor personen har centrum for sine livsinteresser. I denne vurdering indgår blandt andet forhold som personlig, social, familie- og boligmæssig tilknytning til stedet, opholdenes hyppighed og tilmelding til folkeregistret."*

Landsretten fandt, at skatteyderens skiftende forklaringer var uforenelige med tidligere oplysninger til offentlige myndigheder, og at der ikke forelå objektive bevisdata (f.eks. forbrugsoplysninger eller rejsekortkvitteringer fra det aktuelle år) til støtte for påstanden – hvorfor byrettens frifindelse af Skatteministeriet blev stadfæstet (**SKM2019.226.ØLR**). Samme mønster går igen i en række afgørelser fra Landsskatteretten: I 11-00027 blev en klager, der arbejdede fire dage om ugen 155 km fra bopælen, alene godkendt fradrag for det antal ugentlige ture, som Skatteankenævnet fandt sandsynliggjort. I 14-0481420 og 13-0183321 – sidstnævnte om en agrarøkonom, der hævdede at have sædvanlig bopæl hos sine forældre frem for i sin helårsbolig tæt på arbejdspladsen på en ø – lagde retten afgørende vægt på, hvor skatteyderen faktisk opholdt sig størstedelen af tiden og arbejdede, uanset folkeregisteradressen. I 13-6655638 indgik endog en landbrugsretlig bopælspligt i vurderingen af, hvor den sædvanlige bopæl reelt lå.

LOV Ligningsloven § 9c, stk. 1

PRAKSIS

Landsskatteretten · Befordringsfradrag – Sædvanlig bopæl – Folkeregisteradresse	10.06.2015
Landsskatteretten · Afgørelse om fradrag for befordring mellem bopæl og arbejdsplads - Ligningsloven § 9 C	05.11.2014
Landsskatteretten · Sædvanlig bopæl og befordringsfradrag ved lang afstand og bopælspligt	27.06.2014

Landsskatteretten · Fradrag for befordringsgodtgørelse - lang afstand mellem bopæl og arbejdsplads - Ligningslovens § 9 C 15.03.2011

§ 3 Skærpet bevisbyrde og dokumentationskrav ved lange afstande

Det er en grundlæggende betingelse for befordringsfradrag, at befordringen faktisk har fundet sted – der gives ikke fradrag for fridage, feriedage, sygedage eller helligdage. Bevisbyrden herfor påhviler som udgangspunkt skatteyderen, og beviskravet skærpes markant, når afstanden mellem bopæl og arbejdsplads er usædvanlig lang. Landsskatteretten har gentagne gange henvist til Højesterets dom **SKM2004.162.HR** som det bærende præjudikat: skatteyderen skal dokumentere eller sandsynliggøre befordringen ved f.eks. arbejdssedler, lønsedler, brændstofkvitteringer eller billetter til offentlig transport. I 08-01741 fik en underviser med 416 km daglig transport medhold i det fulde selvangivne fradrag, fordi det betydelige samlede kørselsomfang og fraværet af alternative overnatningsmuligheder sandsynliggjorde befordringen. Omvendt blev fradrag nægtet i 10-01983, hvor klageren – trods pendlerkort, vagtplaner og kontoudtog – ikke kunne løfte bevisbyrden, fordi en alternativ overnatningsmulighed hos faderen nær arbejdspladsen yderligere skærpede kravet.

Et gennemgående tema er, at Landsskatteretten accepterer en skønsmæssig, sandsynliggjort opgørelse frem for et matematisk perfekt kørselsregnskab, når de øvrige omstændigheder understøtter forklaringen. I 14-5066807 blev antallet af arbejdsdage skønnet til 218 på baggrund af dokumenteret brændstofforbrug, mens påstået brug af offentlig transport i en delperiode blev afvist som usandsynliggjort. I 16-0435719 fik en assistenttræner i håndbold – med kørsel op til 850 km på en enkelt dag i forbindelse med kampe og "spionvirksomhed" hos modstandere – alligevel skønsmæssigt medhold i et betydeligt fradrag, fordi kampprogram og kørebilag sandsynliggjorde mønsteret. Omvendt fører et kørselsregnskab med væsentlige fejl og mangler til, at hele regnskabet tilsidesættes til fordel for et skøn, jf. 14-0184641, hvor manglende brodokumentation og erkendte fejl i ruteangivelser diskvalificerede regnskabet. Se også 13-0208097, 11-0303799, 15-2711784 og 13-0196962, hvor fradraget skønsmæssigt blev begrænset til, hvad der kunne rummes inden for den dokumenterede lønindkomst. Sagen 14-0001392 illustrerer, at samme skærpede krav gælder, uanset om spørgsmålet rejses som et selvstændigt befordringsfradrag eller som led i en sag om dobbelt husførelse, med henvisning til Højesterets dom **SKM2003.386.HR** om kravet til et midlertidigt arbejdssted.

LOV Ligningsloven § 9c, stk. 1

PRAKSIS

Landsskatteretten · Befordringsfradrag for assistenttræners kørsel til kampe og spionvirksomhed godkendt skønsmæssigt 07.09.2018

Landsskatteretten · Befordringsfradrag – Dokumentation for befordringens omfang – Afstand mellem bopæl og arbejdsplads – Mulighed for overnatning 13.09.2017

Landsskatteretten · Befordringsfradrag – Usædvanlig lang afstand – Antal arbejdsdage – Sandsynliggørelse 27.05.2016

Landsskatteretten · Landsskatteretten: Afslag på befordringsfradrag - manglende dokumentation for bopæl 15.02.2016

Landsskatteretten · Nægtelse af fradrag for dobbelt husførelse og rejseudgifter grundet fast arbejdssted 18.12.2015

Landsskatteretten · Tilsidesættelse af mangelfuldt kørselsregnskab og skønsmæssig ansættelse af befordringsfradrag 25.11.2015

Landsskatteretten · Delvist befordringsfradrag godkendt trods manglende dokumentation 24.06.2014

Landsskatteretten · Befordringsfradrag skønsmæssigt begrænset til lønindkomstens størrelse 08.10.2013

Landsskatteretten · Fradrag for befordring – usædvanlig lang afstand – overnatningsmuligheder 24.02.2011

Landsskatteretten · Landsskatteretten om befordringsfradrag ved lange afstande og skærpet bevisbyrde 14.07.2009

§ 4 Grænsependlere og bopæl i udlandet

Bopælsspørgsmålet bliver særligt betændt, når skatteyderen har adresse i et andet land end der, hvor arbejdet udføres. I 10-01284 havde et ægtepar meldt flytning til Sverige, mens de fortsat efter Skattecentrets langvarige observationer af en svenskindregistreret bil reelt boede i deres danske fritidshus tæt på arbejdspladsen; Landsskatteretten lagde den danske adresse til grund som sædvanlig bopæl, hvorved afstanden til arbejdspladsen faldt under 24 km-grænsen, og fradraget bortfaldt helt. Omvendt anerkendte retten i 12-0189649 en taxavognmands bopæl i Sverige som sædvanlig bopæl i relation til arbejde i Danmark.

Flere nyere afgørelser gælder østeuropæisk arbejdskraft med tilknytning til hjemlandet. I 21-0000448 blev en polsk arbejdstager anset for skattemæssigt hjemmehørende i Danmark, hvorfor der ikke kunne gives fradrag for kørsel til bopælen i Polen, mens 16-1197340 afslog både befordrings- og rejsefradrag for en skatteyder med bopæl i Sverige og arbejde i Danmark, fordi hverken befordringens omfang eller et midlertidigt arbejdssted var sandsynliggjort. Den mest aktuelle sag i praksis, 25-0024053 fra november 2025, angik en svensk bosat grænsegænger, der for sent søgte om genoptagelse for at anvende grænsegængerreglerne og opnå bl.a. befordringsfradrag; Landsskatteretten fandt, at Skattestyrelsen havde vejledt korrekt, og at IT-problemer og henvisning til "uændrede fradrag" fra tidligere år ikke udgjorde særlige omstændigheder efter skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 8.

LOV Ligningsloven § 9c, stk. 1 · Skatteforvaltningsloven § 27, stk. 1

PRAKSIS

Landsskatteretten · Afslag på ekstraordinær genoptagelse af skatteansættelse for grænsegænger 04.11.2025

Landsskatteretten · Polsk arbejder anset for hjemmehørende i Danmark og nægtet befordringsfradrag for kørsel til Polen 12.03.2021

Landsskatteretten · Befordrings- og rejsefradrag nægtet for bopæl i Sverige og arbejde i Danmark 13.06.2018

Landsskatteretten · Fradrag for befordringsgodtgørelse – Taxavognmand – Bopæl i Sverige – Arbejde i Danmark – Ligningslovens § 9 C 08.07.2013

Landsskatteretten · Stadfæstelse af afslag på befordringsfradrag efter Ligningslovens § 9 C 28.06.2011

§ 5 Særlige transportbehov: sygdom og § 9 D

For skatteyderen, der på grund af nedsat funktionsevne eller kronisk sygdom er nødt til at bruge egen bil frem for offentlig transport, giver ligningslovens § 9 D mulighed for et højere, ikke-standardiseret befordringsfradrag uden den sædvanlige 24 km-bundgrænse. Bestemmelsen fortolkes imidlertid strengt: det er ikke tilstrækkeligt, at offentlig transport er ubekvem eller tidskrævende – bilkørslen skal være en *nødvendig* konsekvens af sygdommen for at sikre indkomsterhvervelsen. I 11-02539 blev genoptagelse nægtet en skatteyder med Morbus Menière, selvom lægeerklæringer beskrev bilkørsel som "yderst uhensigtsmæssigt" at undvære – Landsskatteretten fandt, henvist til Vestre Landsrets dom **SKM2005.75.VLR**, at det ikke var godtgjort, at det var *nødvendigt*, og at hensynet til privatlivet ikke i sig selv er nok.

Omvendt fik en fleksjobansat med varige mén efter en faldulykke medhold i 13-5682556, hvor lægeerklæringer entydigt fastslog, at klageren hverken kunne cykle, gå eller benytte offentlig transport på grund af kroniske smerter i knæ, ryg og nakke – her blev befordringsfradrag efter § 9 D godkendt for samtlige de omhandlede

indkomstår, mens den samtidige anmodning om ekstraordinær genoptagelse af ældre indkomstår blev afvist, fordi et glemt fradrag ikke i sig selv er en særlig omstændighed.

LOV Ligningsloven § 9d, stk. 1

PRAKSIS **Landsskatteretten** · Befordringsfradrag efter ligningslovens § 9 D for kronisk syg person i fleksjob og afslag på ekstraordinær genoptagelse 24.06.2015

Landsskatteretten · Nægtelse af genoptagelse af befordringsfradrag efter ligningslovens § 9 D – Morbus Meniére 21.10.2011

§ 6 Storebælt, Øresund, færge og fly

Ligningslovens § 9 C, stk. 9, giver et selvstændigt, dokumentationskrævende fradrag for passage af Storebæltsforbindelsen og Øresundsforbindelsen – for tiden 110 kr. pr. passage ved bil eller motorcykel og 15 kr. for brugere af kollektiv trafik over Storebælt, og tilsvarende 50 kr. og 8 kr. over Øresund. Ved samkørsel kan kun den samkørende, der faktisk har betalt broafgiften, foretage fradraget. Hvor den normale transportvej i bil forudsætter færge- eller flytransport, beregnes fradraget efter stk. 1 som den faktiske, dokumenterede udgift snarere end en standardiseret kilometersats.

Dette rejser et fortolkningsspørgsmål, når skatteyderen vælger fly som alternativ til den normale færge- og bropassage. I 09-02897 – en sag om en klager, der pendlede mellem Bornholm og Sjælland med fly i stedet for bil, færge og bro – delte Landsskatterettens fire retsmedlemmer sig 2-2: flertallet fandt, at sammenligningsprisen for flyudgiften alene skulle svare til en persontransport med færge (uden bil), mens mindretallet mente, at klageren skulle stilles, som om vedkommende havde medbragt bil på færgen. Retsformandens stemme var udslagsgivende efter skatteforvaltningslovens § 13, stk. 1, og Skattecentrets lavere ansættelse blev stadfæstet. Sagen illustrerer, at fradraget for alternative transportformer beregnes forsigtigt og snævert i forhold til, hvad den normale transportvej ved bilkørsel reelt ville koste – også når fly reelt er den hurtigste og mest naturlige løsning.

LOV Ligningsloven § 9c, stk. 9

PRAKSIS **Landsskatteretten** · Befordringsfradrag: Flyrejse over færge-/brostrækning. Sammenligningspris fastsat efter personbillet uden bil, stadfæstet ved formandens udslagsgivende stemme. 30.09.2011

§ 7 Grænsefladen til § 9 B: erhvervsmæssig kørsel, skiftende arbejdssteder og skattefri godtgørelse

Ligningslovens § 9 B regulerer skattefri godtgørelse og fradrag for erhvervsmæssig kørsel – herunder den centrale 60-dages-regel, hvorefter kørsel mellem sædvanlig bopæl og samme arbejdsplads i højst 60 arbejdsdage inden for 12 måneder anses for erhvervsmæssig, mens kørsel derudover bliver almindelig privat befordring omfattet af § 9 C. Grænsefladen mellem de to bestemmelser er en hyppig kilde til tvist. I 15-2051529 fastslog Landsskatteretten, at en projektchef, der modtog et fast skattepligtigt kørselstillæg uden kørselsregnskab, alene kunne opnå fradrag efter § 9 C – heller ikke for kørsel til byggepladser i firmaets tjeneste – fordi betingelserne for skattefri godtgørelse efter § 9 B ikke var opfyldt. Grænsen mellem et "fast" og et "midlertidigt" arbejdssted var også afgørende i 15-2830811 om en sæsonarbejder, der år efter år vendte tilbage til samme arbejdsgiver, og i 13-0214210 om en hovedaktionær med forretningssteder på Sjælland og bopæl på Fyn, hvor et skønsmæssigt

befordringsfradrag blev fastsat på baggrund af kørselsopgørelser og dokumenterede broafgifter, selvom et egentligt kørselsregnskab manglede.

Når arbejdsgiveren ikke fører den nødvendige kontrol med udbetalt skattefri godtgørelse, bliver hele godtgørelsen skattepligtig, og skatteyderen henvises i stedet til det almindelige befordringsfradrag efter § 9 C. Dette illustreres af 13-6638252, hvor en håndboldklub hverken kunne dokumentere kørselsformål tilstrækkeligt præcist eller havde ført kontrol med 60-dages-reglen, og 22-0037326, hvor en hovedanpartshaver uden lønudbetaling modtog betydelig skattefri kørselsgodtgørelse – Landsskatteretten fandt, at dette var udtryk for kompensation ved lønomlægning i strid med modregningsforbuddet i ligningslovens § 9, stk. 4, 3. pkt.. Skatterådet har i SKM2011.397.SR og SKM2008.189.SR taget stilling til beslægtede spørgsmål om formodningsregler ved skiftende arbejdssteder og om, hvornår en lønreduktion mod udbetaling af skattefri godtgørelse er i strid med modregningsforbuddet – herunder at 60-dages-perioden altid regnes fra første fremmødedag og ikke kan vælges fleksibelt af arbejdsgiveren. Endelig bekræfter SKM2024.5.SR, at fagforeningers tillidsvalgte kan modtage skattefri kørselsgodtgørelse efter § 9 B, stk. 5, uanset om de aflønnes af egen arbejdsgiver eller modtager tabt arbejdsfortjeneste fra fagforeningen.

LOV Ligningsloven § 9b, stk. 1 · Ligningsloven § 9, stk. 4

PRAKSIS

Landsskatteretten · Skattepligt af befordringsgodtgørelse til hovedanpartshaver uden lønudbetaling	30.11.2022
Landsskatteretten · Beregning af befordringsfradrag for projektchef efter ligningslovens § 9 C	04.05.2017
Landsskatteretten · Landsskatteretten: Afslag på fradrag for rejseudgifter for landbrugsmedhjælper grundet fast arbejdssted	04.05.2017
Landsskatteretten · Skattepligt af befordringsgodtgørelse og befordringsfradrag for håndboldspiller	30.03.2016
Landsskatteretten · Landsskatteretten: Fradrag for rejseudgifter og befordring - fast arbejdssted og sædvanlig bopæl	14.07.2015
Skatterådet · Skattefri kørselsgodtgørelse til tillidsvalgte i fagforeninger	04.01.2024
Skatterådet · Formodningsregel gælder for altmuligmand med skiftende arbejdssteder	08.06.2011
Skatterådet · Befordringsgodtgørelse og lønreduktion ved skift af arbejdsplads	25.02.2008

§ 8 Firmabil og fri befordring: modregning efter § 9 C, stk. 6 og 7

Befordringsfradraget skal ses i sammenhæng med reglerne om fri bil og fri befordring. Efter § 9 C, stk. 6 kan der ikke gives fradrag for den befordring, der har dannet grundlag for en modtaget skattefri befordringsgodtgørelse, og efter § 9 C, stk. 7 skal en skatteyder med adgang til arbejdsgiverbetalt fri befordring medregne værdien heraf til indkomsten, hvis der samtidig ønskes fradrag for samme strækning. Disse regler hænger tæt sammen med beskatningen af fri bil efter § 16, stk. 4: har en hovedaktionær eller ansat fri bil til rådighed, kan der som udgangspunkt slet ikke opnås befordringsfradrag for kørslen mellem bopæl og arbejde. Dette illustreres direkte af 14-0045968, hvor SKAT havde nægtet befordringsfradrag med henvisning til, at klageren samtidig var beskattet af fri bil, jf. § 9 C, stk. 6 – men fordi selve fri bil-afgørelsen efterfølgende blev kendt forældet, faldt også afslaget på befordringsfradrag automatisk bort som en direkte følgevirkning.

Omvendt kan en dokumenteret egenbetaling for råderetten over firmabilen ophæve beskatningen af fri bil helt, jf. 13-5925004, hvor Landsskatteretten samtidig præciserede, at den skattepligtige værdi af fri bil ikke kan nedsættes med beløb, der i stedet beskattes efter § 9 C, stk. 7 – de to modregningsmekanismer er med andre ord adskilte og kan ikke kombineres til dobbelt lempelse. Skatterådet har i SKM2010.183.SR uddybet

samspillet mellem § 9 C, stk. 1, 3 og 7 og reglerne om rejsegodtgørelse i § 9 A og § 9 B, herunder hvordan en bruttolønsordning påvirker adgangen til befordringsfradrag ved siden af skattefri rejsegodtgørelse.

LOV Ligningsloven § 9c, stk. 6, 7 · Ligningsloven § 16, stk. 4

PRAKSIS
- **Landsskatteretten** · Forældelse af afgørelse om befordringsfradrag som følge af forældelse af afgørelse om fri bil — 30.06.2014
- **Landsskatteretten** · Ophævelse af beskatning af fri bil pga. dokumenteret egenbetaling — 14.03.2014
- **Skatterådet** · Befordringsfradrag ved bruttolønsordning og fradrag for kost og logi — 04.03.2010

§ 9 Genoptagelse og forældelse af befordringsfradrag

En stor gruppe af sagerne handler slet ikke om, hvorvidt betingelserne for befordringsfradrag materielt er opfyldt, men om, hvorvidt et for sent opdaget eller glemt fradrag overhovedet kan efterreguleres. Den ordinære genoptagelsesfrist efter skatteforvaltningslovens § 26, stk. 2 udløber den 1. maj i det fjerde år efter indkomstårets udløb. Herefter kræver genoptagelse, at en af de objektive grunde i § 27, stk. 1, nr. 1-7 er opfyldt, eller at der foreligger "særlige omstændigheder" efter § 27, stk. 1, nr. 8 – en bestemmelse, som praksis konsekvent fortolker snævert. Et glemt befordringsfradrag eller ukendskab til fradragsreglerne udgør efter fast praksis ikke i sig selv en særlig omstændighed. Det ses i 13-0002493, hvor hverken ukendskab til reglerne efter endt uddannelse eller personlige ægteskabsproblemer kunne begrunde genoptagelse, i 13-0157262, hvor en byggeleders fejlagtige tro på, at et skattepligtigt "stedtillæg" var en skattefri kørselsgodtgørelse, ikke var nok, og i 14-0264882, hvor klageren ønskede at gå helt tilbage til 1996 på grund af ukendskab til § 9 D.

Omvendt kan sagsbehandlingsfejl fra myndighedens side åbne for genoptagelse, som det ses i 12-0191885-, hvor klageren fik delvist medhold i både selve befordringsfradraget og spørgsmålet om genoptagelse. Problemstillingen er langt fra ny: allerede i 1985 behandlede Folketingets Ombudsmand en klage over Landsskatterettens afslag på genoptagelse af en sag om befordringsfradrag for en pendler, der hævdede at have kørt i egen bil på 41 dage med overarbejde for at spare tid. Ombudsmanden konstaterede, at klageren ikke havde fremlagt dokumentation for det påståede overarbejde ud over den normale arbejdstid, og at Landsskatterettens sekretariat ved en efterfølgende kontrol konstaterede, at et tidligere godkendt fradrag for overarbejdet beroede på en ligningsmæssig fejl – sagen illustrerer, hvor gammel og fast forankret kravet om dokumentation for befordringens faktiske omfang er i dansk skatteret (jf. ombudsmandssagen om genoptagelse af landsskatteretssag). Den nyeste sag i rækken, grænsegængersagen 25-0024053 fra november 2025, viser, at samme snævre fortolkning af "særlige omstændigheder" fortsat gælder i dag.

LOV Skatteforvaltningsloven § 26, stk. 2 · Skatteforvaltningsloven § 27, stk. 1

PRAKSIS
- **Landsskatteretten** · Afslag på ekstraordinær genoptagelse af skatteansættelse for grænsegænger — 04.11.2025
- **Landsskatteretten** · Afgørelse om nægtelse af ekstraordinær genoptagelse for befordringsfradrag — 21.04.2015
- **Landsskatteretten** · Afslag på ekstraordinær genoptagelse af skatteansættelser vedrørende glemt befordringsfradrag — 27.08.2013
- **Landsskatteretten** · Delvis medhold i klage over befordringsfradrag og afslag på ekstraordinær genoptagelse — 05.07.2013
- **Landsskatteretten** · Stadfæstelse af afslag på ekstraordinær genoptagelse vedrørende befordringsfradrag — 08.03.2013

§ 10

Sammenfatning: centrale praksismønstre

Praksis om befordringsfradrag efter § 9 C er præget af to gennemgående temaer. For det første er reglerne om "sædvanlig bopæl" i sig selv relativt enkle, men bliver komplicerede, når en skatteyder har flere boliger, bor i udlandet eller har en løs tilknytning til folkeregisteradressen – her afgør domstolene og Landsskatteretten konsekvent spørgsmålet ud fra en helhedsvurdering af, hvor centrum for livsinteresser reelt ligger, og lægger stor vægt på objektive, samtidige beviser frem for efterfølgende forklaringer. For det andet er selve befordringsfradraget – i modsætning til de fleste andre fradrag i skatteretten – undergivet en glidende bevisbyrdeskala: jo mere usædvanlig afstanden, kørselsmønsteret eller den påberåbte begrundelse er, desto mere konkret dokumentation kræves der, mens kortere og sædvanlige pendlerforhold som udgangspunkt lægges til grund uden nærmere efterprøvelse.

Dertil kommer, at befordringsfradraget ikke kan ses isoleret fra det øvrige regelsæt om personalegoder og rejseudgifter: er der modtaget skattefri befordringsgodtgørelse, fri bil eller anden fri befordring, skal grundlaget for denne godtgørelse eller det tilsvarende modregningskrav altid afklares først, før § 9 C-fradraget kan opgøres korrekt. Endelig viser genoptagelsessagerne, at et glemt eller for sent opdaget befordringsfradrag sjældent kan reddes uden for de almindelige frister – medmindre fejlen kan tilskrives myndigheden selv. Skatteyderen bør derfor løbende sikre sig dokumentation for både bopæl og faktisk kørsel, fremfor at forlade sig på en efterfølgende rekonstruktion.

LOV Ligningsloven § 9c

REFERENCE Lovgrundlag

8 paragraffer

Bekendtgørelse om Skatterådets satser for 2026 § 1		Ligningsloven § 9c	
Ligningsloven § 9b		Ligningsloven § 9d	
Ligningsloven § 9	stk. 4	Ligningsloven § 16	stk. 4
Lov nr. 616 af 30. juni 2026 (midlertidig forhøjelse af befordringsfradraget) § 1		Skatteforvaltningsloven § 27	stk. 1

MATERIALE Citerede afgørelser

38 afgørelser

LANDSSKATTERETTEN · ADMINISTRATIV KLAGEINSTANS		34
04.11.2025	Afslag på ekstraordinær genoptagelse af skatteansættelse for grænsegænger	25-0024053
30.11.2022	Skattepligt af befordringsgodtgørelse til hovedanpartshaver uden lønudbetaling	22-0037326
12.03.2021	Polsk arbejder anset for hjemmehørende i Danmark og nægtet befordringsfradrag for kørsel til Polen	21-0000448

07.09.2018	Befordringsfradrag for assistenttræners kørsel til kampe og spionvirksomhed godkendt skønsmæssigt	16-0435719
13.06.2018	Befordrings- og rejsefradrag nægtet for bopæl i Sverige og arbejde i Danmark	16-1197340
13.09.2017	Befordringsfradrag – Dokumentation for befordringens omfang – Afstand mellem bopæl og arbejdsplads – Mulighed for overnatning	15-2711784
04.05.2017	Beregning af befordringsfradrag for projektchef efter ligningslovens § 9 C	15-2051529
04.05.2017	Landsskatteretten: Afslag på fradrag for rejseudgifter for landbrugsmedhjælper grundet fast arbejdssted	15-2830811
27.05.2016	Befordringsfradrag – Usædvanlig lang afstand – Antal arbejdsdage – Sandsynliggørelse	14-5066807
30.03.2016	Skattepligt af befordringsgodtgørelse og befordringsfradrag for håndboldspiller	13-6638252
15.02.2016	Landsskatteretten: Afslag på befordringsfradrag - manglende dokumentation for bopæl	11-0303799
18.12.2015	Nægtelse af fradrag for dobbelt husførelse og rejseudgifter grundet fast arbejdssted	14-0001392
25.11.2015	Tilsidesættelse af mangelfuldt kørselsregnskab og skønsmæssig ansættelse af befordringsfradrag	14-0184641
14.07.2015	Landsskatteretten: Fradrag for rejseudgifter og befordring - fast arbejdssted og sædvanlig bopæl	13-0214210
24.06.2015	Befordringsfradrag efter ligningslovens § 9 D for kronisk syg person i fleksjob og afslag på ekstraordinær genoptagelse	13-5682556
10.06.2015	Befordringsfradrag – Sædvanlig bopæl – Folkeregisteradresse	14-0481420
21.04.2015	Afgørelse om nægtelse af ekstraordinær genoptagelse for befordringsfradrag	14-0264882
05.11.2014	Afgørelse om fradrag for befordring mellem bopæl og arbejdsplads - Ligningsloven § 9 C	13-0183321
30.06.2014	Forældelse af afgørelse om befordringsfradrag som følge af forældelse af afgørelse om fri bil	14-0045968
27.06.2014	Sædvanlig bopæl og befordringsfradrag ved lang afstand og bopælspligt	13-6655638
24.06.2014	Delvist befordringsfradrag godkendt trods manglende dokumentation	13-0208097
14.03.2014	Ophævelse af beskatning af fri bil pga. dokumenteret egenbetaling	13-5925004
16.12.2013	Befordringsfradrag – Afstand mellem bopæl og arbejdsplads – Ligningslovens § 9 C	13-0005397
08.10.2013	Befordringsfradrag skønsmæssigt begrænset til lønindkomstens størrelse	13-0196962
27.08.2013	Afslag på ekstraordinær genoptagelse af skatteansættelser vedrørende glemt befordringsfradrag	13-0157262
08.07.2013	Fradrag for befordringsgodtgørelse – Taxavognmand – Bopæl i Sverige – Arbejde i Danmark – Ligningslovens § 9 C	12-0189649

05.07.2013	Delvis medhold i klage over befordringsfradrag og afslag på ekstraordinær genoptagelse	12-0191885
08.03.2013	Stadfæstelse af afslag på ekstraordinær genoptagelse vedrørende befordringsfradrag	13-0002493
21.10.2011	Nægtelse af genoptagelse af befordringsfradrag efter ligningslovens § 9 D – Morbus Meniére	11-02539
30.09.2011	Befordringsfradrag: Flyrejse over færge-/brostrækning. Sammenligningspris fastsat efter personbillet uden bil, stadfæstet ved formandens udslagsgivende stemme.	09-02897
28.06.2011	Stadfæstelse af afslag på befordringsfradrag efter Ligningslovens § 9 C	10-01284
15.03.2011	Fradrag for befordringsgodtgørelse - lang afstand mellem bopæl og arbejdsplads - Ligningslovens § 9 C	11-00027
24.02.2011	Fradrag for befordring – usædvanlig lang afstand – overnatningsmuligheder	10-01983
14.07.2009	Landsskatteretten om befordringsfradrag ved lange afstande og skærpet bevisbyrde	08-01741

SKATTERÅDET · ADMINISTRATIV MYNDIGHED 4

04.01.2024	Skattefri kørselsgodtgørelse til tillidsvalgte i fagforeninger	23-0943008
08.06.2011	Formodningsregel gælder for altmuligmand med skiftende arbejdssteder	10-188977
04.03.2010	Befordringsfradrag ved bruttolønsordning og fradrag for kost og logi	09-173104
25.02.2008	Befordringsgodtgørelse og lønreduktion ved skift af arbejdsplads	08-032468

04 PRAKSISOVERSIGT · PERSONBESKATNING

Praksisoversigt over beskatning af kryptoaktiver (bitcoin, ether, stablecoins, NFT)

Spekulationsbeskatning, asymmetrisk fradrag og skattemæssig kvalifikation af native tokens, stablecoins og NFT

Version 1 Opdateret 6. jun. 2026 23 afgørelser · 2018–2026 Læs online

INTRODUKTION

Kryptoaktiver som bitcoin og ether er hverken fordringer efter kursgevinstloven eller aktier efter aktieavancebeskatningsloven, men kvalificeres skattemæssigt som formuegoder efter statsskattelovens almindelige regler. Højesteret har i 2023 fastslået, at bitcoins i almindelighed erhverves i spekulationsøjemed, og Skatterådets faste praksis antager nærmest undtagelsesfrit spekulationshensigt – uanset om erhvervelsen sker ved køb, arv, gave eller bodeling. Beskatningen er asymmetrisk: gevinst udgør personlig indkomst, mens tab kun giver et ligningsmæssigt fradrag med lavere skatteværdi. Denne asymmetri er i juni 2025 stadfæstet af Højesteret. Stablecoins kvalificeres derimod som finansielle kontrakter efter kursgevinstlovens § 29 og lagerbeskattes som kapitalindkomst.

PRINCIPPER UDLEDT AF PRAKSIS

01 Kryptoaktiver (bitcoin, ether m.v.) kvalificeres som formuegoder efter statsskatteloven – ikke som fordringer efter kursgevinstloven eller aktier efter aktieavancebeskatningsloven.

02 Højesteret har fastslået, at bitcoins i almindelighed alene erhverves med henblik på at blive solgt, og at spekulationshensigt derfor som udgangspunkt foreligger ved enhver erhvervelse.

03 Gevinst ved salg af kryptoaktiver erhvervet i spekulationsøjemed er personlig indkomst efter personskattelovens § 3, stk. 1 – men ikke AM-bidragspligtig.

04 Tab ved salg af kryptoaktiver kan kun fradrages som et ligningsmæssigt fradrag – ikke i den personlige indkomst. Højesteret har i juni 2025 stadfæstet denne asymmetriske beskatning.

05 Stablecoins (USDT, USDC, BUSD m.fl.) kvalificeres som finansielle kontrakter efter kursgevinstlovens § 29 og lagerbeskattes som kapitalindkomst med kildeartsbegrænset tabsfradrag.

06 Ved delafståelse af kryptoaktiver, der ikke kan identificeres individuelt, skal anskaffelsessummen opgøres efter FIFO-princippet (First In, First Out) på tværs af alle wallets og konti.

07 Låsning, udlån og sikkerhedsstillelse af kryptoaktiver udgør ikke skattepligtig realisation, så længe ejendomsretten og den økonomiske risiko forbliver hos indehaveren.

08 Ethereums overgang fra Proof of Work til Proof of Stake (The Merge) udgjorde ikke realisation, men en token-ombytning med væsentlige ændringer i smart contract (fx KNC) er realisation.

09 Staking rewards, airdrops og afkast på indskudte kryptoaktiver beskattes som personlig indkomst på tildelingstidspunktet – ikke først ved realisation.

10 Mining af kryptovaluta kan udgøre enten hobbyvirksomhed eller erhvervsmæssig virksomhed – afgørelsen beror på rentabilitet, omfang og intensitet. I begge tilfælde beskattes mined tokens som driftsaktiver.

11 Succession i spekulationshensigt gælder ved gave, arv og bodeling – modtageren beskattes ved senere salg uanset egen subjektive hensigt.

12 Gas fees er ikke en selvstændig fradragsberettiget driftsomkostning, men skal tillægges anskaffelsessummen ved køb eller fradrages i afståelsessummen ved salg.

13 Veksling (swap) mellem to kryptovalutaer anses for en skattemæssig afståelse af det afgivne aktiv og en erhvervelse af det modtagne.

14 Renteudgifter ved lån sikret med kryptovaluta er fradragsberettigede efter statsskattelovens § 6, stk. 1, litra e, når der foreligger et reelt gældsforhold.

§ 1 Lovgrundlag og skattemæssig kvalifikation af kryptoaktiver

Kryptoaktiver som bitcoin, ether og andre native tokens er hverken omfattet af kursgevinstloven (der regulerer pengefordringer og finansielle kontrakter) eller aktieavancebeskatningsloven (der regulerer aktier og investeringsbeviser). Kryptoaktiver kvalificeres i stedet som **formuegoder**, der beskattes efter statsskattelovens § 4 og § 5, stk. 1, litra a.

Den centrale bestemmelse er statsskattelovens § 5, stk. 1, litra a, der undtager formueforøgelse fra beskatning – medmindre salget er foretaget i spekulationsøjemed:

> *Til indkomsten henregnes ikke formueforøgelse, der fremkommer ved, at de formuegenstande, en skattepligtig ejer, stiger i værdi [...] eller indtægter, som hidrører fra salg af den skattepligtiges ejendele [...] for så vidt disse salg ikke henhører til vedkommendes næringsvej [...] eller er foretaget i spekulationsøjemed, i hvilke tilfælde den derved indvundne handelsfortjeneste henregnes til indkomsten, ligesom også eventuelt tab kan fradrages i denne.*

Der gælder **to hovedsporrer** for kvalifikation af kryptoaktiver:

- **Native tokens** (bitcoin, ether, altcoins): Formuegoder beskattet efter statsskattelovens spekulationsregel med realisationsprincip.
- **Stablecoins** (USDT, USDC, BUSD m.fl.): Finansielle kontrakter efter kursgevinstlovens § 29, stk. 1 med lagerbeskatning efter § 33.

Gevinst på native tokens er **personlig indkomst** efter personskattelovens § 3, stk. 1, mens gevinst/tab på stablecoins er **kapitalindkomst** efter personskattelovens § 4. Gevinster ved spekulation med kryptoaktiver er **ikke** AM-bidragspligtige.

LOV `Kursgevinstloven § 29, stk. 1` `Kursgevinstloven § 33, stk. 1` `Personskatteloven § 3, stk. 1` `Personskatteloven § 4` `Statsskatteloven § 4` `Statsskatteloven § 5, stk. 1`

PRAKSIS **Skatterådet** · Beskatning af stablecoins og referencetokens som finansielle kontrakter 02.09.2025

Skatterådet · Beskatning af kryptovaluta i selskab realisations- og lagerprincip 09.06.2022

§ 2 Spekulationshensigt – Højesterets præmisser og Skatterådets faste praksis

Spekulationshensigten er det bærende kriterium for beskatning af kryptoaktiver. Efter fast retspraksis foreligger spekulation, når et formuegode er erhvervet med henblik på videresalg med fortjeneste. Det er tilstrækkeligt, at muligheden for fortjeneste har spillet en **ikke uvæsentlig rolle** – den behøver ikke at have været eneste eller hovedsigtet.

Højesteret fastslog i SKM2023.187.HR:

> *Højesteret lægger til grund, at bitcoins i almindelighed alene erhverves med henblik på at blive solgt samt i begrænset omfang kan anvendes som betalingsmiddel.*

Denne præmis har i praksis gjort spekulationsvurderingen nærmest automatisk for alle kryptoaktiver. Skatterådet antager herefter som udgangspunkt spekulationshensigt, uanset erhvervelsesmåden:

- **Køb**: Allerede i SKM2018.104.SR fastslog Skatterådet spekulationshensigt ved køb af 16,5 bitcoins, selv da spørgerens primære motivation var faglig interesse.
- **Gave og arv**: I SKM2024.25.SR fastslog Skatterådet, at børn, der modtager kryptovaluta som gave, anses for at have modtaget spekulationsaktiver.
- **Bodeling**: I SKM2026.81.SR fastslog Skatterådet, at en ægtefælle succederer i den anden ægtefælles spekulationshensigt ved udlæg af kryptovaluta i forbindelse med skilsmisse.
- **Ludomani**: Selv Landsskatteretten fastslog i sag 21-0055922, at en klager med ludomani, der delvist erhvervede krypto til online-kasinospil, handlede med spekulationshensigt.

Der kendes i praksis **ingen afgørelser**, hvor spekulationshensigt er blevet afvist ved erhvervelse af kryptovaluta.

LOV `Statsskatteloven § 5, stk. 1`

PRAKSIS **Højesteret** · Højesterets dom om beskatning af fortjeneste ved salg af bitcoins erhvervet ved køb og donationer 30.03.2023

Landsskatteretten · Skattepligt af fortjeneste ved kryptovaluta-handel - spekulation - ligningsmæssigt fradrag for tab - hjemvisning af talmæssig opgørelse grundet krydshandler 15.04.2025

Skatterådet · Spekulationsbeskatning af kryptovaluta erhvervet ved bodeling 13.02.2026

Skatterådet · Beskatning af tab på krypto-fordringer og gave af kryptovaluta til børn 12.01.2024

Skatterådet · Spekulationshensigt ved handel med Bitcoin og fradrag for tab 09.03.2018

§ 3 Den asymmetriske beskatning – gevinst som personlig indkomst, tab som ligningsmæssigt fradrag

Det mest kontroversielle element i kryptobeskatningen er den **asymmetriske behandling** af gevinst og tab:

	Gevinst	Tab
Indkomstkategori	Personlig indkomst	Ligningsmæssigt fradrag
Marginal skattesats	Op til ca. 52 %	Skatteværdi ca. 25-27 %
Hjemmel	PSL § 3, stk. 1	PSL § 3, stk. 2, modsætningsvist

Asymmetrien skyldes, at personskattelovens § 3, stk. 2 indeholder en **udtømmende opregning** af de udgifter, der kan fradrages i den personlige indkomst – og spekulationstab er ikke nævnt på denne liste.

Spørgsmålet har været intensivt prøvet. Skatterådet fastslog allerede i SKM2022.583.SR den asymmetriske beskatning trods en grundig argumentation fra spørgeren om, at "indkomst" i § 3, stk. 1, bør omfatte nettoresultatet. Landsskatteretten har gentagne gange stadfæstet denne praksis, senest i sag 23-0082806 og sag 25-0009834. Landsskatteretten udtalte:

> *Tab ved handel med kryptovaluta har ikke karakter af nogle af de udgifter, som er oplistet i bestemmelsen, hvorfor der alene kan opnås et ligningsmæssigt fradrag, jf. personskattelovens § 3, stk. 2, modsætningsvist.*

Højesteret satte endeligt punktum i BS-58276/2024-HJR den 4. juni 2025. Retten fastslog, at personskattelovens § 3, stk. 1 kun omfatter **positive indkomster**, og at tab ikke er en "indkomst" i bestemmelsens forstand. Tab på 338.791 kr. kunne derfor alene fradrages som ligningsmæssigt fradrag.

Skattelovrådet har i en rapport fra oktober 2024 anerkendt, at den asymmetriske beskatning "skaber store udfordringer", og skatteministeren har varslet lovændringer. Landsskatteretten har imidlertid udtalt, at igangværende politiske overvejelser ikke kan ændre gældende ret.

LOV Personskatteloven § 3, stk. 1, 2

PRAKSIS

Højesteret · Skattemæssig behandling af tab ved salg af kryptovaluta i spekulationsøjemed 04.06.2025

Landsskatteretten · Stadfæstelse af asymmetrisk beskatning af gevinster og tab ved handel med kryptovaluta 14.05.2025

Landsskatteretten · Stadfæstelse af asymmetrisk beskatning af kryptovaluta og klassificering af stablecoins som finansielle kontrakter 14.05.2025

Skatterådet · Fradrag for spekulationstab på kryptovaluta kun ligningsmæssigt fradrag 02.12.2022

§ 4 Stablecoins som finansielle kontrakter – lagerbeskatning efter kursgevinstloven

I modsætning til native tokens kvalificeres **stablecoins** (USDT, USDC, BUSD m.fl.) som **finansielle kontrakter** omfattet af kursgevinstlovens § 29, stk. 1. Skatterådet fastslog dette i den grundlæggende afgørelse SKM2022.300.SR, hvor tre betingelser for at anse stablecoins som finansielle kontrakter blev identificeret:

- **Bindende aftale**: Køber indgår en aftale om at kunne indfri stablecoin til 1 USD hos udstederen.
- **Tidsmæssig forskydning**: Aftalen indgås på købstidspunktet, mens indfrielse sker på et senere tidspunkt.
- **Aftalt afviklingspris**: Veksling sker til en fast kurs på 1:1 mod USD.

Konsekvenserne er væsentlige:

	Native tokens	Stablecoins
Beskatningsprincip	Realisation	Lager (KGL § 33)
Indkomstkategori	Personlig indkomst	Kapitalindkomst
Tabsfradrag	Ligningsmæssigt	Kildeartsbegrænset (KGL § 32, stk. 4)

I SKM2025.478.SR udvidede Skatterådet kvalifikationen til at omfatte fire typer stablecoins (USDC, USDS, USDe, USD0) samt de tilhørende **referencetokens** (sUSDC, sUSDS, sUSDe, USD0++), der udstedes ved staking i DeFi-protokoller. Begge typer lagerbeskattes som kapitalindkomst.

Landsskatteretten tiltrådte denne praksis i sag 25-0009834, og i sag 23-0080170 blev det bekræftet, at stablecoins og futures klassificeres som finansielle kontrakter med lagerbeskatning som kapitalindkomst.

Bemærk: Ved lån i stablecoins (fx USDC) anses transaktionen for et **lån til eje**, og "rentetillæg" kan kun fradrages som led i en samlet nettogevinstopgørelse – ikke som traditionelt rentefradrag, jf. SKM2025.5.SR.

LOV `Kursgevinstloven § 29, stk. 1` `Kursgevinstloven § 32, stk. 4` `Kursgevinstloven § 33, stk. 1`

PRAKSIS

Landsskatteretten · Skattepligt af kryptovaluta, stablecoins, staking og airdrops samt anvendelse af FIFO-princippet	06.12.2025
Landsskatteretten · Stadfæstelse af asymmetrisk beskatning af kryptovaluta og klassificering af stablecoins som finansielle kontrakter	14.05.2025
Skatterådet · Beskatning af stablecoins og referencetokens som finansielle kontrakter	02.09.2025
Skatterådet · Fradrag for rente og gebyr på lån i USDC stablecoins	13.01.2025
Skatterådet · Beskatning af kryptovaluta i selskab realisations- og lagerprincip	09.06.2022

§ 5 Realisationsbegrebet – hvornår sker der afståelse af kryptoaktiver?

Native tokens beskattes efter **realisationsprincippet**: gevinst og tab påvirker først indkomsten, når aktivet er afstået. Praksis afklarer en række grænsetilfælde:

Ikke realisation:

- **Låsning og frigivelse**: I SKM2023.425.SR fastslog Skatterådet, at hverken låsning eller frigivelse af kryptoaktiver på Nexo-platformens "Fixed Terms" udgør realisation. Spørger bevarer ejendomsretten, og aktivernes karakter ændres ikke.
-

Sikkerhedsstillelse: I SKM2025.258.SR og SKM2025.275.SR blev det fastslået, at overførsel af bitcoin som sikkerhed for lån ikke er realisation, når der foreligger et reelt låneforhold og ejendomsretten forbliver hos indehaveren. Dog: tvangsindløsning af sikkerheden **er** realisation.

- **Udlån af krypto**: I SKM2025.619.SR blev udlån af ETH til et selskab ikke anset for realisation, da långiveren bevarede ejendomsret og risiko.
- **PoW→PoS-overgang**: I SKM2023.511.SR bekræftede Skatterådet, at Ethereums Merge (overgang fra Proof of Work til Proof of Stake) ikke udgjorde realisation, da aktivet ikke ændrede karakter.

Realisation:

- **Token-ombytning med ny funktionalitet**: I SKM2023.306.SR anså Skatterådet en automatisk opgradering af KNC-tokens for realisation, fordi den nye smart contract indebar væsentlige ændringer i aktivets funktionalitet – bl.a. at KyberDAO fik ret til at udstede og destruere tokens.
- **Veksling (swap)**: Bytte af én kryptovaluta for en anden anses for en skattemæssig afståelse af det afgivne aktiv og en erhvervelse af det modtagne, jf. SKM2022.300.SR.
- **Gave**: Overdragelse af kryptovaluta i gave udgør en realisation for **giveren**, jf. SKM2024.25.SR.
- **Konkurs**: Overgangen fra kryptovaluta til en pengefordring opgjort i USD i et konkursbo anses dog **ikke** i sig selv for realisation – tab realiseres først ved afståelse, indfrielse eller opgivelse af fordringen.

LOV	`Statsskatteloven § 5, stk. 1`	
PRAKSIS	**Skatterådet** · Udlån af ETH kryptovaluta til selskab anses ikke for skattepligtig realisation	04.11.2025
	Skatterådet · Fradrag for renter ved lån sikret med kryptovaluta	16.05.2025
	Skatterådet · Sikkerhedsstillelse af Bitcoin ved lån er ikke realisation	14.05.2025
	Skatterådet · Beskatning af tab på krypto-fordringer og gave af kryptovaluta til børn	12.01.2024
	Skatterådet · Kryptovaluta ETH overgang PoW til PoS ikke realisation	01.11.2023
	Skatterådet · Låsning og frigivelse af kryptovaluta er ikke skattepligtig realisation	04.09.2023
	Skatterådet · KNC kryptovaluta ombytning til ny token anses for realiseret	30.06.2023
	Skatterådet · Beskatning af kryptovaluta i selskab realisations- og lagerprincip	09.06.2022

§ 6 Mining, staking, airdrops og afkast – beskatning ved erhvervelse

Kryptoaktiver erhvervet via mining, staking, airdrops eller som afkast på indskudte aktiver beskattes **løbende** – ikke først ved senere afståelse.

Mining: hobby eller erhverv

Mining af kryptovaluta kan skattemæssigt udgøre enten hobbyvirksomhed eller erhvervsmæssig virksomhed. Afgrænsningen beror på de sædvanlige kriterier: rentabilitet, intensitet, varighed og professionel tilgang.

- I SKM2019.7.SR var mining af ca. 200 BTC i 2011-2013 med 1-2 hjemme-PC'er **hobbyvirksomhed** – underskudsgivende fra dag ét. Gevinst ved senere salg var dog skattepligtig som personlig indkomst, fordi de minede bitcoins var "driftsaktiver produceret i hobbyvirksomheden". Anskaffelsessummen blev sat til 0 kr. på grund af manglende dokumentation.
-

I SKM2021.682.SR var drift af en FileCoin-node (datalagring + mining + konsulentydelser) derimod **erhvervsmæssig virksomhed**, der kunne anvende virksomhedsordningen. Afgørende var, at virksomheden var klart overskudsgivende med en arbejdsindsats på 30+ timer ugentligt.

Staking rewards og afkast

Skatterådet fastslog i SKM2023.5.SR, at afkast på indskudte kryptoaktiver – uanset om de stammer fra centraliserede platforme (BlockFi, Bitstamp) eller decentrale protokoller (dYdX, solo staking) – beskattes som **personlig indkomst på tildelingstidspunktet** efter statsskattelovens § 4. Afkastet er hverken rente eller kursgevinst, men "indkomst af indskudte aktiver":

> *Afkastet i form af kryptovaluta skal betragtes som indkomst af de indskudte aktiver, da formålet med indskuddet er at generere et afkast (forrentning).*

Ved senere salg af de tildelte tokens udgør handelsværdien på tildelingstidspunktet anskaffelsessummen.

Airdrops og hard forks

Airdrops beskattes på tildelingstidspunktet som personlig indkomst, jf. sag 23-0080170. Hard fork-tildelinger (fx Bitcoin Cash fra en Bitcoin-fork) behandles derimod som en del af den oprindelige erhvervelse med anskaffelsessum 0 kr., jf. SKM2018.104.SR.

LOV	Personskatteloven § 3, stk. 1 · Statsskatteloven § 4	
PRAKSIS	**Landsskatteretten** · Skattepligt af kryptovaluta, stablecoins, staking og airdrops samt anvendelse af FIFO-princippet	06.12.2025
	Skatterådet · Beskatning af kryptovaluta afkast og staking rewards ved tildeling	05.01.2023
	Skatterådet · Virksomhedsordning for datalagrings- og miningvirksomhed med kryptovaluta	16.12.2021
	Skatterådet · Beskatning af Bitcoins minet som underskudsgivende hobbyvirksomhed	08.01.2019
	Skatterådet · Spekulationshensigt ved handel med Bitcoin og fradrag for tab	09.03.2018

§ 7 FIFO-princippet og opgørelse af gevinst og tab

Kryptoaktiver af samme type er ikke individuelt identificerbare. Ved delafståelse af en beholdning skal anskaffelsessummen derfor opgøres efter **FIFO-princippet** (First In, First Out): de først erhvervede anses for de først solgte. Princippet gælder på **hele den skattepligtiges beholdning** på tværs af alle konti og wallets, jf. SKM2018.104.SR og Landsskatterettens praksis.

Landsskatteretten fastslog i sag 23-0080170, at FIFO-princippet finder anvendelse på native tokens, mens stablecoins som finansielle kontrakter lagerbeskattes og derfor ikke er omfattet af FIFO.

Krydshandler: Skattestyrelsen ændrede i 2022 sin praksis for værdiansættelse af krydshandler (veksling mellem kryptovalutaer). Den nye metode, beskrevet i styresignalet **SKM2024.218.SKTST**, kræver at værdiansættelsen er symmetrisk – det afståede og det erhvervede aktiv skal have samme værdi på transaktionstidspunktet. Landsskatteretten har i flere afgørelser hjemvist den talmæssige opgørelse til genberegning efter de nye principper, senest i sag 21-0055922 og sag 22-0057456.

Udokumenterede anskaffelsessummer: Kan skatteyderen ikke dokumentere anskaffelsessummen for konkrete køb eller indsætninger, fastsættes den til **0 kr.**, jf. fast praksis fra **SKM2020.400.LSR** og skattekontrollovens § 74.

Gas fees: Transaktionsgebyrer (gas fees) er ikke en selvstændig driftsomkostning, men skal tillægges anskaffelsessummen ved køb eller fradrages i afståelsessummen ved salg, jf. SKM2022.300.SR.

LOV	Skattekontrolloven § 74 · Statsskatteloven § 5, stk. 1	
PRAKSIS	**Landsskatteretten** · Skattepligt af kryptovaluta, stablecoins, staking og airdrops samt anvendelse af FIFO-princippet	06.12.2025
	Landsskatteretten · Skattepligt af fortjeneste ved kryptovaluta-handel - spekulation - ligningsmæssigt fradrag for tab - hjemvisning af talmæssig opgørelse grundet krydshandler	15.04.2025
	Landsskatteretten · Tab på kryptovaluta er ligningsmæssigt fradrag, men opgørelse hjemvist pga. nye regler for krydshandler	28.06.2024
	Skatterådet · Beskatning af kryptovaluta i selskab realisations- og lagerprincip	09.06.2022
	Skatterådet · Spekulationshensigt ved handel med Bitcoin og fradrag for tab	09.03.2018

§ 8 Lån, renter og kryptosikkerhed – rentefradrag ved lån sikret med kryptoaktiver

Skatterådet har i en række afgørelser behandlet den skattemæssige behandling af lån sikret med kryptovaluta:

Rentefradrag ved lån i fiat-valuta sikret med bitcoin

I SKM2025.258.SR optog spørgeren et EUR-lån mod sikkerhed i bitcoin. Skatterådet bekræftede, at renteudgifterne var fradragsberettigede efter statsskattelovens § 6, stk. 1, litra e, da der forelå et reelt gældsforhold og renterne opfyldte den skatteretlige rentedefinition (periodisk vederlag, forud fastsat, beregnet som procent af restgæld).

I SKM2025.275.SR nåede Skatterådet det samme resultat for otte lån optaget hos en udenlandsk udbyder (G2) mod sikkerhed i bitcoin. Rådet udtalte:

> *Henset til at der var tale om reelle lån mellem uafhængige parter, havde det ingen betydning for fradragsretten, at sikkerheden for lånene bestod af Bitcoins.*

Lån i stablecoins – ikke traditionelt rentefradrag

I SKM2025.5.SR lånte spørgeren 5.000 USDC Ethereum via HodlHodl og betalte 625 USDC i "rente". Da låneobjektet var kryptovaluta (ikke penge), var der ikke tale om en pengefordring, og rentetillægget kunne derfor **ikke** fradrages som traditionel rente. I stedet blev transaktionen kvalificeret som et **lån til eje**, hvor renteudgiften indgår i en samlet nettogevinstopgørelse efter statsskattelovens § 4, litra f.

LOV	Statsskatteloven § 6, stk. 1	
PRAKSIS	**Skatterådet** · Fradrag for renter ved lån sikret med kryptovaluta	16.05.2025
	Skatterådet · Sikkerhedsstillelse af Bitcoin ved lån er ikke realisation	14.05.2025
	Skatterådet · Fradrag for rente og gebyr på lån i USDC stablecoins	13.01.2025

§ 9 Gave, arv og bodeling – succession i spekulationshensigt

Praksis viser, at spekulationshensigten "følger aktivet" ved vederlagsfrie erhvervelser:

- **Gave til børn**: I SKM2024.25.SR fastslog Skatterådet, at overdragelse af kryptovaluta i gave udgør en realisation for **giveren** (med eventuel beskatning af gevinst), og at **børnene** herefter anses for at have erhvervet spekulationsaktiver – med skattepligt ved senere salg. Gaven er afgiftsfri op til grundbeløbet (71.500 kr. i 2023) efter boafgiftslovens § 22, stk. 1. Afkast (fx staking rewards) beskattes hos giveren, indtil barnet fylder 18 år, jf. kildeskattelovens § 5, stk. 2.
- **Bodeling**: I SKM2026.81.SR fandt Skatterådet, at en ægtefælle ved udlæg af kryptovaluta i forbindelse med skilsmisse succederer i den tidligere ægtefælles spekulationshensigt. Udlægget udløser ikke beskatning i sig selv (ulovbestemt successionsprincip, jf. TfS 1999, 213 H), men gevinst ved senere salg beskattes.
- **Konkursfordringer**: I SKM2024.25.SR behandlede Skatterådet også tab ved kryptobørsers konkurs (FTX, Celsius, BlockFi). Overgangen fra kryptovaluta til en USD-fordring i konkursboet ansås **ikke** for realisation, og tab kunne først fradrages ved afståelse eller opgivelse af fordringen. Anskaffelsessummen for fordringen kunne under omstændighederne være 0 kr., hvis der ikke forventedes dividende.

LOV Boafgiftsloven § 22, stk. 1 · Kildeskatteloven § 5, stk. 2

PRAKSIS
Skatterådet · Spekulationsbeskatning af kryptovaluta erhvervet ved bodeling 13.02.2026
Skatterådet · Beskatning af tab på krypto-fordringer og gave af kryptovaluta til børn 12.01.2024

§ 10 Indberetningspligt og kommende regulering – DAC8, CARF og MiCA

Den regulatoriske ramme for kryptoaktiver er under hurtig udvikling. Tre EU-retsakter danner grundlaget for kommende indberetnings- og reguleringsforpligtelser:

DAC8-direktivet og CARF

Rådets direktiv 2023/2226 (DAC8) indfører automatisk udveksling af oplysninger om kryptoaktiver mellem EU-medlemsstater baseret på OECD's Crypto-Asset Reporting Framework (CARF). I Danmark er direktivet gennemført ved bekendtgørelse om indberetningspligt for udbydere af kryptoaktivtjenester (B20250115505), der pålægger udbydere af kryptoaktivtjenester at indberette vekslingstransaktioner foretaget for eller på vegne af brugere til Skatteforvaltningen. Bekendtgørelsen definerer "kryptoaktivtjenester" med reference til MiCA-forordningen art. 3, stk. 1, nr. 16, herunder staking og udlån.

MiCA-forordningen

Forordning (EU) 2023/1114 (Markets in Crypto-Assets Regulation) regulerer udstedere af kryptoaktiver og udbydere af kryptoaktivtjenester. MiCA indfører licensordninger, kapitalkrav og forbrugerbeskyttelsesregler, men regulerer **ikke** den skattemæssige behandling af kryptoaktiver.

Selvhostede adresser

Bekendtgørelse om risikobegrænsende foranstaltninger ved overførsel af kryptoaktiver fra selvhostet adresse (B20240114305) pålægger udbydere af kryptoaktivtjenester at gennemføre øget kunderådgivning og

risikobaserede foranstaltninger ved overførsler til/fra selvhostede wallets (cold wallets, hardware wallets). Bekendtgørelsen gennemfører dele af forordning (EU) 2023/1113 om sporing af kryptooverførsler.

Den kommende indberetningspligt ventes at give Skattestyrelsen et langt mere komplet databillede af borgernes kryptotransaktioner og dermed reducere behovet for de skønsmæssige ansættelser, der i dag præger mange kryptoskattesager.

§ 11 Sammenfatning og udsigt

Beskatningen af kryptoaktiver i Danmark hviler på et samspil mellem 100 år gammel statsskattelov og en hastigt voksende administrativ praksis fra Skatterådet og Landsskatteretten. De centrale retningslinjer kan opsummeres:

- **Spekulationshensigt antages som udgangspunkt** ved enhver erhvervelse af kryptovaluta – Højesteret har gjort vurderingen nærmest objektiv.
- **Asymmetrisk beskatning** er gældende ret: gevinst beskattes som personlig indkomst (op til ca. 52 %), tab fradrages ligningsmæssigt (skatteværdi ca. 25-27 %). Højesteret har stadfæstet asymmetrien i 2025.
- **Stablecoins** falder uden for spekulationsreglen og beskattes efter kursgevinstlovens regler om finansielle kontrakter med lagerprincip.
- **Staking, airdrops og afkast** beskattes ved tildeling – realisationsprincippet gælder kun for den underliggende beholdning.
- **Lån og sikkerhed** udløser ikke realisation, og rentefradrag er muligt ved reelle fiat-lån sikret med krypto.
- **FIFO-princippet** gælder ved delafståelse, og krydshandler skal opgøres symmetrisk.

Skattelovrådet har anerkendt, at den gældende retstilstand "skaber store udfordringer" – navnlig den asymmetriske beskatning, der i ekstreme tilfælde kan medføre effektiv beskatning over 100 % ved et samlet nettoresultat tæt på nul. Lovændringer er varslet, men endnu ikke vedtaget.

Afgrænsning: Strafbar unddragelse af kryptoavancer behandles under skattesvig. Moms på NFT-salg og kryptohandel behandles under momssvig. Bedrageri og rug pulls uden skattekontekst behandles under bedrageri.

PRAKSIS	**Højesteret** · Skattemæssig behandling af tab ved salg af kryptovaluta i spekulationsøjemed	04.06.2025
	Højesteret · Højesterets dom om beskatning af fortjeneste ved salg af bitcoins erhvervet ved køb og donationer	30.03.2023
	Landsskatteretten · Skattepligt af kryptovaluta, stablecoins, staking og airdrops samt anvendelse af FIFO-princippet	06.12.2025
	Skatterådet · Beskatning af kryptovaluta i selskab realisations- og lagerprincip	09.06.2022

REFERENCE Lovgrundlag

6 paragraffer

Kursgevinstloven § 29	stk. 1	Kursgevinstloven § 33	stk. 1
Personskatteloven § 3	stk. 1, 2	Statsskatteloven § 4	

Statsskatteloven § 5	stk. 1
Statsskatteloven § 6	stk. 1

MATERIALE

Citerede afgørelser

23 afgørelser

HØJESTERET · ØVERSTE INSTANS 2

04.06.2025	Skattemæssig behandling af tab ved salg af kryptovaluta i spekulationsøjemed	58276-2024
30.03.2023	Højesterets dom om beskatning af fortjeneste ved salg af bitcoins erhvervet ved køb og donationer	bs-32180-2021-hjr

LANDSSKATTERETTEN · ADMINISTRATIV KLAGEINSTANS 5

06.12.2025	Skattepligt af kryptovaluta, stablecoins, staking og airdrops samt anvendelse af FIFO-princippet	23-0080170
14.05.2025	Stadfæstelse af asymmetrisk beskatning af gevinster og tab ved handel med kryptovaluta	23-0082806
14.05.2025	Stadfæstelse af asymmetrisk beskatning af kryptovaluta og klassificering af stablecoins som finansielle kontrakter	25-0009834
15.04.2025	Skattepligt af fortjeneste ved kryptovaluta-handel - spekulation - ligningsmæssigt fradrag for tab - hjemvisning af talmæssig opgørelse grundet krydshandler	21-0055922
28.06.2024	Tab på kryptovaluta er ligningsmæssigt fradrag, men opgørelse hjemvist pga. nye regler for krydshandler	22-0057456

SKATTERÅDET · ADMINISTRATIV MYNDIGHED 16

13.02.2026	Spekulationsbeskatning af kryptovaluta erhvervet ved bodeling	24-0842516
04.11.2025	Udlån af ETH kryptovaluta til selskab anses ikke for skattepligtig realisation	25-3663594
02.09.2025	Beskatning af stablecoins og referencetokens som finansielle kontrakter	25-2432791
16.05.2025	Fradrag for renter ved lån sikret med kryptovaluta	24-0907410
14.05.2025	Sikkerhedsstillelse af Bitcoin ved lån er ikke realisation	24-1412680
13.01.2025	Fradrag for rente og gebyr på lån i USDC stablecoins	24-0363255
12.01.2024	Beskatning af tab på krypto-fordringer og gave af kryptovaluta til børn	23-1122748
01.11.2023	Kryptovaluta ETH overgang PoW til PoS ikke realisation	23-0966210
04.09.2023	Låsning og frigivelse af kryptovaluta er ikke skattepligtig realisation	22-0570993
30.06.2023	KNC kryptovaluta ombytning til ny token anses for realiseret	23-0297284
05.01.2023	Beskatning af kryptovaluta afkast og staking rewards ved tildeling	22-0754229
02.12.2022	Fradrag for spekulationstab på kryptovaluta kun ligningsmæssigt fradrag	21-0088366
09.06.2022	Beskatning af kryptovaluta i selskab realisations- og lagerprincip	21-0612741

16.12.2021	Virksomhedsordning for datalagrings- og miningvirksomhed med kryptovaluta	21-0557510
08.01.2019	Beskatning af Bitcoins minet som underskudsgivende hobbyvirksomhed	18-0007063
09.03.2018	Spekulationshensigt ved handel med Bitcoin og fradrag for tab	17-1369067

05 PRAKSISOVERSIGT · PERSONBESKATNING

Praksisoversigt over beskatning af udlejning af bolig (sommerhus, helårsbolig, korttidsudlejning)

Ligningsloven §§ 15 O, 15 P og 15 Q – bundfradrag, platformsindberetning og grænsen til erhvervsmæssig udlejning

Version 2 Opdateret 27. jun. 2026 7 afgørelser · 2008–2026 Læs online

INTRODUKTION

Privat udlejning af bolig – sommerhus, helårsbolig og korttidsudlejning – beskattes efter tre parallelle regelsæt i ligningsloven. § 15 O regulerer sommerhusudlejning med differentieret bundfradrag (lavt/højt efter platformsindberetning), § 15 P gælder langtidsudlejning af helårsbolig (ejere og lejere), og § 15 Q – indført med Delefonomi-pakken 2018 – dækker korttidsudlejning af helårsbolig, typisk via digitale platforme som Airbnb. Sondringen mellem erhvervsmæssig og ikke-erhvervsmæssig udlejning er praksis' bærende skillelinje: den afgør valg af regelsæt, indkomstklassificering (kapitalindkomst vs. personlig indkomst), muligheden for parcelhusreglen ved salg og konsekvenserne for andelsboligforeningers vedtægter. Praksis domineres af Skatterådets bindende svar og Landsskatterettens klageafgørelser, med Højesterets principielle dom om Airbnb-eksklusion i BS-30451/2020-HJR som den væsentligste domstolsafgørelse.

PRINCIPPER UDLEDT AF PRAKSIS

01 Udlejning af fritidsbolig (sommerhus) beskattes efter ligningsloven § 15 O med bundfradrag på 10.000 kr. (2010-niveau) – forhøjet til 36.500 kr. (2010-niveau) ved platformsindberetning efter skatteindberetningsloven § 43 eller DAC7-udveksling.

02 Korttidsudlejning af helårsbolig beskattes efter ligningsloven § 15 Q med bundfradrag på 10.000 kr. (2010-niveau) – forhøjet til 25.550 kr. (2010-niveau) ved platformsindberetning.

03 Langtidsudlejning af helårsbolig (mindst 4 sammenhængende måneder til samme lejer) beskattes efter ligningsloven § 15 P med bundfradrag for ejere på 1% af ejendomsværdien (minimum 24.000 kr.) og for lejere/andelshavere på ¼ af årets husleje.

04 Bundfradragsmetoden og den regnskabsmæssige metode er gensidigt udelukkende – vælger man regnskabsmæssig opgørelse, kan man ikke senere skifte til bundfradrag.

05 Kun 60 % af lejeindtægten over bundfradraget medregnes til den skattepligtige indkomst efter §§ 15 O og 15 Q (40 % fradrag).

06 Lejeindtægter fra ikke-erhvervsmæssig udlejning af ejerbolig beskattes som kapitalindkomst; for lejere og andelshavere beskattes § 15 Q-indkomst som kapitalindkomst, mens § 15 P-indkomst beskattes som personlig indkomst.

07 Ejendomsværdiskat er en indgangsbetingelse for bundfradrag – uden ejendomsværdiskat kan § 15 O ikke anvendes (SKM2020.197.SR).

08 Erhvervsmæssig udlejning af bolig gennem Airbnb i stort omfang (ca. 220 gæster på 5 måneder, markedsført som hostel) overskrider grænsen for privat udlejning og kan begrunde eksklusion fra andelsboligforening (BS-30451/2020-HJR).

09 Flydende studieboliger klassificeres skatteretligt som driftsmidler/skibe – udlejningsindkomst er kapitalindkomst efter anpartsreglerne, og virksomhedsordningen kan ikke anvendes (SKM2021.339.SR).

10 Rengøringsydelser udført af ejer af sommerhus anses for en integreret del af lejeindtægten under § 15 O – uanset om rengøringen er obligatorisk eller valgfri for lejeren (SKM2008.224.SR).

11 Udlejning af helårsbolig som fritidsbolig udelukker ikke bundfradrag, hvis kommunen har tilladt fritidsbrug, men det kræver at ejendommen er omfattet af ejendomsværdiskatteloven.

12 Husbåde anses momsmæssigt som fast ejendom (jf. EU-Domstolens dom C-532/11, Leichenich), men skatteretligt som driftsmidler – korttidsudlejning af husbåde er momsfritaget som sommerhusudlejning (SKM2021.669.SR).

§ 1 Tre regelsæt for privat boligudlejning – § 15 O, § 15 P og § 15 Q

Beskatningen af lejeindtægter fra privatejede boliger hviler på tre parallelle bestemmelser i ligningsloven, der opdeler udlejning efter boligtype og udlejningsform:

- **Ligningsloven § 15 O** gælder ejere af en *fritidsbolig* (sommerhus, ferielejlighed), der udlejer boligen en del af året. Bestemmelsen giver adgang til et skematisk bundfradrag i bruttolejeindtægten og et yderligere 40 %-fradrag i den overskydende indtægt.
- **Ligningsloven § 15 P** gælder *langtidsudlejning* af helårsbolig – defineret som udlejning til den samme person i en sammenhængende periode på mindst 4 måneder (stk. 4). Reglen omfatter ejere, andelshavere og lejere, men anvender et bundfradrag baseret på ejendomsværdi (ejere) eller årets husleje (lejere).
- **Ligningsloven § 15 Q** gælder *korttidsudlejning* af helårsbolig – typisk via digitale platforme som Airbnb. Bestemmelsen blev indført med Delefonomi-pakken 2018 og giver et fast bundfradrag, der ligesom § 15 O differentieres efter, om lejeindtægten indberettes af tredjemand.

Fælles for alle tre bestemmelser er, at de regulerer *ikke-erhvervsmæssig* udlejning. Drives udlejningen erhvervsmæssigt, beskattes den i stedet som personlig indkomst efter statsskattelovens § 4 med adgang til fradrag for dokumenterede driftsudgifter og mulighed for at anvende virksomhedsordningen.

Hvert regelsæt tilbyder desuden en *alternativ regnskabsmæssig metode* med fradrag for faktiske udgifter. Valg af metode er bindende: har man først valgt regnskabsmæssig opgørelse, kan man ikke senere overgå til bundfradrag.

LOV Ligningsloven § 15o · Ligningsloven § 15p · Ligningsloven § 15q · Statsskatteloven § 4

§ 2 Delefonomi-pakken 2018 – reformens baggrund og indhold

Det nuværende system blev grundlæggende omlagt med **lov nr. 1727 af 27. december 2018** (*Bedre vilkår for vækst og korrekt skattebetaling i dele- og platformsøkonomien*). Lovforslaget blev fremsat den 14. november 2018 af skatteminister Karsten Lauritzen og udmøntede den politiske aftale mellem regeringen (V, LA, KF), Socialdemokratiet, Dansk Folkeparti og Radikale Venstre.

Forarbejderne beskriver reformens dobbelte formål:

> *Lovforslaget har til formål at medvirke til, at danskere, der er aktive i deleøkonomien, betaler korrekt skat, og at der i øvrigt er klarhed om de skatteregler, som de borgere, der opnår indtægter ved at benytte deleøkonomiske tjenester, skal følge.*

Reformens hovedelementer:

Bestemmelse	Før reformen	Efter reformen (2018-niveau)
§ 15 O (sommerhus med indberetning)	Bundfradrag 21.900 kr.	Forhøjet til 40.000 kr.
§ 15 O (sommerhus uden indberetning)	Bundfradrag 11.000 kr.	Uændret 11.000 kr.
§ 15 Q (helårsbolig med indberetning)	Eksisterede ikke	Nyt bundfradrag 28.000 kr.
§ 15 Q (helårsbolig uden indberetning)	Eksisterede ikke	Nyt bundfradrag 11.000 kr.
§ 15 P (langtidsudlejning)	Al helårsboligudlejning	Begrænset til min. 4 mdr.

Den centrale nydannelse var indførelsen af § 15 Q, der gav korttidsudlejere af helårsbolig et fast bundfradrag betinget af platformsindberetning, og samtidig begrænsede § 15 P til langtidsudlejning. Indberetningskravet blev knyttet til skatteindberetningslovens § 43, og den digitale indberetningsløsning trådte i kraft fra indkomståret 2021.

For lejere og andelshavere medførte § 15 Q en ændring af indkomstklassificeringen: lejeindtægt ved korttidsudlejning beskattes nu som *kapitalindkomst* efter personskattelovens § 4, stk. 1, nr. 17, hvor den tidligere under § 15 P blev beskattet som personlig indkomst.

Den historiske sondring mellem ejer- og lejerudlejning kan spores helt tilbage til Betænkning nr. 391 fra 1965 om boligudgifter i skatte- og boligpolitisk belysning, der analyserede boligudgifternes størrelse for lejere og ejere og lagde grunden til det differentierede bundfradrag.

LOV Personskatteloven § 4, stk. 1 · Skatteindberetningsloven § 43

§ 3 Bundfradrag ved sommerhusudlejning – § 15 O i praksis

Ligningsloven § 15 O giver ejere af fritidsbolig to sæt bundfradrag:

- **Lavt bundfradrag**: 10.000 kr. (2010-niveau) – gælder når ejeren selv angiver lejeindtægten uden platformsindberetning.
- **Forhøjet bundfradrag**: 36.500 kr. (2010-niveau) – gælder når lejeindtægten indberettes af et bureau eller en digital platform efter skatteindberetningslovens § 43 eller via DAC7-udveksling.

Derudover kan 40 % af den overskydende lejeindtægt fradrages, så kun 60 % af den del, der overstiger bundfradraget, beskattes. Indkomsten er kapitalindkomst.

Ejendomsværdiskat som indgangsbetingelse: I SKM2020.197.SR tog Skatterådet stilling til, om en ejer af et tofamilieshus i Skagen, der udelukkende var anvendt som fritidsbolig, kunne opnå bundfradrag efter § 15 O. Rådet fastslog, at det er en *betingelse* for at anvende § 15 O, at ejendommen er omfattet af ejendomsværdiskatteloven, og at der faktisk betales ejendomsværdiskat:

> *Skatterådet konkluderer, at det er en fortsat betingelse for at anvende den lempelige fradragsordning i ligningslovens § 15 O, at ejendommen er omfattet af regelsættet i ejendomsværdiskatteloven, og at der faktisk betales ejendomsværdiskat.*

Da der under den dagældende vurderingslov ikke var hjemmel til at opkræve ejendomsværdiskat af ejendommen (der var anvendt som fritidsbolig og dermed ikke "tjente til bolig for ejeren"), kunne § 15 O ikke finde anvendelse. I stedet skulle lejeindtægten opgøres som nettoindkomst efter statsskattelovens § 4.

Rengøring som del af lejeindtægten: I SKM2008.224.SR fastslog Skatterådet, at betaling for slutrengøring udført af ejeren af et sommerhus anses for en integreret del af bruttolejeindtægten og dermed er omfattet af bundfradraget i § 15 O. Det har *ingen betydning*, om rengøringen er obligatorisk eller valgfri for lejeren.

LOV	Ejendomsværdiskatteloven § 4	Ligningsloven § 15o, stk. 1	Skatteindberetningsloven § 43
PRAKSIS	**Skatterådet** · Bundfradrag ved udlejning af tofamilieshus til fritidsbrug		18.05.2020
	Skatterådet · Skattemæssig fradragsret og momspligt ved obligatorisk rengøring		19.02.2008

§ 4 Helårsbolig – langtidsudlejning efter § 15 P og korttidsudlejning efter § 15 Q

Udlejning af helårsbolig er opdelt i to regelsæt efter udlejningens varighed:

Langtidsudlejning (§ 15 P) kræver, at udlejningen sker til den samme person i en sammenhængende periode på mindst 4 måneder. Bundfradragets beregning afhænger af ejerforholdet:

Udlejer	Bundfradrag	Indkomstklassificering
Ejer (værelsesudlejning)	15 % af ejendomsværdien (min. 24.000 kr.)	Kapitalindkomst
Ejer (hel bolig en del af året)	15 % af ejendomsværdien (min. 24.000 kr.)	Kapitalindkomst
Lejer/andelshaver (fremleje)	¼ af årets husleje/boligafgift	Personlig indkomst

For udenlandske ejendomme beregnes bundfradraget ud fra en udenlandsk vurdering, der kan sidestilles med en dansk, eller i mangel heraf handelsværdien jf. ejendomsskattelovens § 14.

Korttidsudlejning (§ 15 Q) gælder al udlejning af helårsbolig, der *ikke* opfylder 4-månederskravet i § 15 P, stk. 4 – typisk udlejning via Airbnb, VRBO eller lignende platforme. Bundfradraget er fast:

- **Lavt bundfradrag**: 10.000 kr. (2010-niveau) – uden platformsindberetning.
- **Forhøjet bundfradrag**: 25.550 kr. (2010-niveau) – med platformsindberetning.

Ligesom ved § 15 O fradrages yderligere 40 % af den overskydende lejeindtægt. Al indkomst under § 15 Q beskattes som kapitalindkomst – også for lejere og andelshavere.

Det er en betingelse for § 15 Q, at helårsboligen er ejerens, andeldshaverens eller lejerens *faktiske helårsbolig*. Helårsboliger, der af den skattepligtige anvendes som fritidsbolig, kan *ikke* anvende § 15 Q (stk. 1, 10. pkt.) – de skal i stedet beskattes efter § 15 O (hvis betingelserne herfor er opfyldt) eller efter statsskattelovens § 4.

Hvis en udlejer i samme indkomstår ønsker at anvende *både* § 15 Q og § 15 P på den samme bolig, skal der foretages en forholdsmæssig opgørelse af bundfradragene, og det samlede bundfradrag kan ikke overstige det højeste af de to (§ 15 Q, stk. 4).

LOV Ejendomsskatteloven § 3 Ligningsloven § 15p Ligningsloven § 15q

§ 5 Platformsindberetning og DAC7 – betingelsen for forhøjet bundfradrag

Det forhøjede bundfradrag i §§ 15 O og 15 Q er betinget af, at lejeindtægten indberettes til Skatteforvaltningen. Indberetningspligten følger af skatteindberetningslovens § 43, som pålægger virksomheder, der formidler udlejning af skattepligtige boliger, at indberette lejeindtægterne til indkomstregisteret.

Med gennemførelsen af EU's DAC7-direktiv (direktiv 2011/16/EU, som ændret ved direktiv 2021/514/EU) blev indberetningskredsen udvidet til også at omfatte udenlandske platforme, der opererer i Danmark. Den nærmere regulering fremgår af bekendtgørelse om platformoperatørers indberetningspligt vedrørende sælgere og udlejere (BEK nr. 1253 af 8. september 2022), der implementerer DAC7 i dansk ret.

Bekendtgørelsen definerer, hvornår en virksomhed er en "Indberettende Platformsoperatør" og fastsætter:

- Due diligence-procedurer for identifikation af sælgere og udlejere
- Indberetningsfrist (senest 31. januar i året efter kalenderåret)
- Registreringspligt hos Skatteforvaltningen senest 8 dage efter opstart
- Strafansvar (bøde) for forsætlig eller groft uagtsom manglende indberetning

Overgangsregler: For indkomstårene 2023-2025 kan det forhøjede bundfradrag i §§ 15 O og 15 Q anvendes, selv om Skatteforvaltningen endnu ikke har modtaget indberetning, hvis udlejningen er sket gennem en platform, der *er* indberetningspligtig. Denne overgangsregel imødekommer den praktiske forsinkelse i DAC7-udvekslingen.

LOV Skatteindberetningsloven § 43

§ 6 Erhvervsmæssig vs. ikke-erhvervsmæssig udlejning – den centrale sondring

Ligningslovens §§ 15 O, 15 P og 15 Q regulerer alene *ikke-erhvervsmæssig* udlejning. Er udlejningen erhvervsmæssig, beskattes den i stedet efter de almindelige regler i statsskattelovens § 4, litra b med fradrag for dokumenterede driftsudgifter og mulighed for at anvende virksomhedsskatteloven.

Sondringen har vidtrækkende konsekvenser:

- **Parcelhusreglen** (ejendomsavancebeskatningslovens § 8): Ved salg af en ejerbolig, der har tjent til bolig for ejeren, er avancen skattefri. Har ejendommen ændret karakter til en erhvervsejendom som følge af intensiv udlejning, kan skattefritagelsen bortfalde.
- **Andelsboligforeningsret**: Erhvervsmæssig udlejning kan stride mod vedtægternes krav om helårsbeboelse og udløse eksklusion.
- **Indkomstklassificering**: Erhvervsmæssig udlejningsindkomst er personlig indkomst (med mulighed for AM-bidrag), mens ikke-erhvervsmæssig udlejningsindkomst typisk er kapitalindkomst.

Højesterets dom i BS-30451/2020-HJR er den vigtigste afgørelse om grænsen mellem privat og erhvervsmæssig udlejning i Airbnb-sammenhæng. I BS-30451/2020-HJR fastslog Højesteret, at en andelshaver, der via Airbnb udlejede tre ud af fire værelser i sin andelsbolig med ca. 220 gæster på fem måneder under betegnelsen "Cph Center Lakes Hostel", drev erhvervsmæssig udlejning. Retten fandt, at:

> *Vedtægterne indebar en pligt til helårsbeboelse og et forbud mod udlejning af erhvervsmæssig karakter.*

Eksklusionen var berettiget, da den fortsatte udlejning af tre værelser til op til to personer i hvert – selv efter at Airbnb-profilen var lukket – stadig havde erhvervsmæssig karakter. At andelshaveren ikke længere brugte Airbnb som platform, havde ingen betydning for karakterbedømmelsen.

Vejledning om udlejning af sommerhuse m.v. fastslår som udgangspunkt, at enkeltpersoners udlejning af 1-2 sommerhuse almindeligvis ikke betragtes som erhvervsmæssig, forudsat at udlejningen sker som supplement til egen brug og ikke får en mere professionel karakter.

LOV Ejendomsavancebeskatningsloven § 8, stk. 1 | Statsskatteloven § 4

PRAKSIS **Højesteret** · Højesterets dom om eksklusion af andelshaver grundet erhvervsmæssig udlejning via Airbnb og hostel-lignende virksomhed — 28.05.2021

§ 7 Indkomstklassificering – kapitalindkomst, personlig indkomst og anpartsregler

Klassificeringen af lejeindtægten afhænger af bestemmelsesvalg, ejerforhold og udlejningens art:

Regelsæt	Ejer	Lejer/andelshaver	Indkomsttype
§ 15 O (sommerhus)		–	Kapitalindkomst
§ 15 P (langtids helårsbolig)			Ejer: kapitalindkomst, Lejer: personlig indkomst

§ 15 Q (korttids helårsbolig)			Kapitalindkomst for alle
Statsskatteloven § 4 (nettometode)			Personlig indkomst (evt. kapitalindkomst afhængigt af ejendomstypen)

For ejendomme, der ikke opfylder betingelserne for §§ 15 O, 15 P eller 15 Q, opgøres indkomsten efter statsskattelovens § 4 som nettoresultat (bruttoindtægt minus dokumenterede udgifter). Ifølge cirkulære om personskatteloven henregnes overskud af en- og tofamilieshuse, fritidshuse og ejerlejligheder til kapitalindkomst efter personskattelovens § 4, stk. 1.

Anpartsreglerne: Særlig opmærksomhed kræves ved udlejning af atypiske boligformer. I SKM2021.339.SR fastslog Skatterådet, at flydende studieboliger (pontoner registreret i Dansk Skibsregister) skatteretligt klassificeres som driftsmidler/skibe, ikke fast ejendom. Udlejningsindkomsten er derfor kapitalindkomst efter anpartsreglerne i personskattelovens § 4, stk. 1, nr. 11, og virksomhedsordningen kan ikke anvendes.

Tilsvarende bekræftede Skatterådet i SKM2021.669.SR, at husbåde *momsmæssigt* anses for fast ejendom (jf. EU-Domstolens dom i sag C-532/11, Susanne Leichenich), men *skatteretligt* fortsat er driftsmidler. Korttidsudlejning af husbåde til turister er momsfritaget som udlejning af feriebolig.

LOV `Personskatteloven § 3` `Personskatteloven § 4, stk. 1`

PRAKSIS **Skatterådet** · Husbåde anses for fast ejendom ved moms men driftsmidler ved skat 13.12.2021

Skatterådet · Udlejning af flydende studieboliger er kapitalindkomst og skibsafskrivning 30.06.2021

§ 8 Ejendomsværdiskat og udlejning – nedslag og samspil

Samspillet mellem ejendomsværdiskat og udlejningsreglerne er vigtigt:

- Vælger ejeren bundfradrag efter §§ 15 O eller 15 Q, medregnes ejendomsværdiskat for *hele* indkomståret – der gives altså intet nedslag i ejendomsværdiskatten for udlejningsperioden.
- Vælger ejeren den *regnskabsmæssige metode* (§ 15 O, stk. 2, eller § 15 Q, stk. 3), nedsættes ejendomsværdiskatten forholdsmæssigt efter ejendomsværdiskattelovens § 11, stk. 2 for den del af året/boligen, der er udlejet.
- Under § 15 P (langtidsudlejning) beregnes ejendomsværdiskat for den udlejede del af boligen (værelsesudlejning, stk. 1) eller i udlejningsperioden (hel bolig, stk. 2).

I SKM2008.274.SR behandlede Skatterådet ejendomsværdiskat af et svensk fritidshus med en separat udlejningsenhed. Rådet fastslog, at ejeren ikke kan fraskrive sig rådigheden over en del af en samlet ejendom alene for at undgå ejendomsværdiskat af denne del. Nedslag ved delvis udlejning skal beregnes forholdsmæssigt ud fra den faktiske udlejning og værdiforholdet mellem den udlejede og den samlede ejendom.

LOV `Ejendomsskatteloven § 3` `Ejendomsværdiskatteloven § 11, stk. 2`

PRAKSIS **Skatterådet** · Ejendomsværdiskat af svensk fritidshus efter EU-dommen 26.03.2008

§ 9 Momsmæssig behandling af boligudlejning

Udlejning af fast ejendom er som udgangspunkt momsfritaget efter momslovens § 13, stk. 1, nr. 8. Der gælder dog undtagelser for hotellignende udlejning.

I SKM2021.669.SR behandlede Skatterådet spørgsmålet om, hvorvidt korttidsudlejning af husbåde til turister var momspligtig. Rådet fastslog, at udlejningen var momsfritaget, idet den blev sidestillet med sommerhusudlejning:

> *Sommerhuse her i landet [er] anset som et supplement til ejerens privat-/helårsbolig. Derfor er udlejning af sommerhuse ikke en kommerciel aktivitet i Danmark.*

Skatterådet fandt, at husbådene udgjorde selvstændige identificerbare boligenheder, og at der ikke var tale om udlejning af flere enheder i sammenhæng (som ved hotelværelser). Dermed fandt undtagelsen for momspligtig korttidsudlejning ikke anvendelse.

I SKM2008.224.SR fastslog Skatterådet derimod, at rengøringsydelser *ikke* momsmæssigt kan sidestilles med selve udlejningen. Obligatorisk rengøring anses momsmæssigt ikke som en ydelse mod vederlag (lejeren lejer blot et rengjort hus), mens valgfri rengøring er momspligtig. Der skelnes altså momsmæssigt mellem de to situationer, selv om de skattemæssigt behandles ens.

Afgrænsningen er relevant for udlejere, der via platforme tilbyder tillægsydelser (rengøring, linned, parkering) sammen med boligudlejningen.

LOV	Momsloven § 13, stk. 1	
PRAKSIS	**Skatterådet** · Husbåde anses for fast ejendom ved moms men driftsmidler ved skat	13.12.2021
	Skatterådet · Skattemæssig fradragsret og momspligt ved obligatorisk rengøring	19.02.2008

§ 10 Udlejning af private aktiver og grænsen til personlig indkomst

Beskatningsreglerne for boligudlejning skal ses i sammenhæng med den bredere regulering af udlejning af private aktiver. I SKM2026.163.SR fastslog Skatterådet, at betaling for at stille et privat husbatteri til rådighed for net-balancering er skattepligtig *personlig indkomst* – ikke kapitalindkomst – fordi aktiviteten ikke opfylder kravene til selvstændig erhvervsvirksomhed. Der kan heller ikke opnås bundfradrag efter ligningslovens § 8 P, da energilagring (batterier) ikke er omfattet af definitionen på vedvarende energi.

Afgørelsen illustrerer det generelle princip: bundfradragsordningerne i ligningsloven er udtømmende opregnet og gælder *kun* for de specifikt nævnte aktivtyper – boligudlejning (§§ 15 O, 15 P, 15 Q), bil- og bådudlejning (§ 15 R) og vedvarende energi (§ 8 P). Udlejning af andre private aktiver beskattes efter statsskattelovens § 4 som personlig indkomst, medmindre betingelserne for erhvervsmæssig virksomhed (og dermed kapitalindkomst via anpartsreglerne) er opfyldt.

For den nærmere afgrænsning til platformsindkomst uden boligudlejningskarakter henvises til platformsindkomst-skat.

LOV	Ligningsloven § 8-p	Statsskatteloven § 4
PRAKSIS	**Skatterådet** · Beskatning af betaling for at stille husbatteri til rådighed for net-balancering – personlig indkomst uden bundfradrag	10.04.2026

§ 11 Sammenfatning – hovedlinjer i praksis

Den samlede praksis for beskatning af boligudlejning viser følgende hovedmønstre:

- **Platformsindberetning er nøglen til det høje bundfradrag**: Reformen i 2018 skabte en klar incitamentsstruktur, hvor udlejere, der bruger indberetningspligtige platforme, opnår markant højere bundfradrag end dem, der udlejer privat. DAC7-bekendtgørelsen udvider indberetningskredsen til udenlandske platforme.
- **Grænsen mellem privat og erhvervsmæssig udlejning trækkes konkret**: Der findes ingen fast kvantitativ grænse. Højesteret har i BS-30451/2020-HJR vist, at intensiv korttidsudlejning (ca. 220 gæster, hostel-markedsføring) klart er erhvervsmæssig, mens Erhvervsstyrelsen har udmeldt, at 1-2 sommerhuse almindeligvis ikke betragtes som erhvervsmæssig udlejning.
- **Atypiske boligformer kræver særlig opmærksomhed**: Flydende boliger (husbåde, pontoner) behandles skatteretligt som driftsmidler, mens de momsmæssigt er fast ejendom. Det giver uventede konsekvenser for indkomstklassificering og afskrivningsret.
- **Ejendomsværdiskat og bundfradrag hænger sammen**: Ejere, der vælger bundfradraget, betaler fuld ejendomsværdiskat hele året. Ejere, der vælger regnskabsmæssig opgørelse, får nedslag i ejendomsværdiskatten for udlejningsperioden. Valget er irreversibelt.
- **Generel indkomstopgørelse** hører under den selvstændige praksisoversigt om indkomstopgørelse og personskatteberegning, mens avance ved salg af udlejet bolig behandles under ejendomsavance.

PRAKSIS	**Højesteret** · Højesterets dom om eksklusion af andelshaver grundet erhvervsmæssig udlejning via Airbnb og hostel-lignende virksomhed	28.05.2021
	Skatterådet · Bundfradrag ved udlejning af tofamilieshus til fritidsbrug	18.05.2020

REFERENCE Lovgrundlag

6 paragraffer

Ejendomsværdiskatteloven § 11	stk. 2	Ligningsloven § 15o	
Ligningsloven § 15p		Ligningsloven § 15q	
Personskatteloven § 4	stk. 1	Statsskatteloven § 4	

MATERIALE Citerede afgørelser

7 afgørelser

HØJESTERET · ØVERSTE INSTANS 1

28.05.2021	Højesterets dom om eksklusion af andelshaver grundet erhvervsmæssig udlejning via Airbnb og hostel-lignende virksomhed	bs-30451-2020-hjr

SKATTERÅDET · ADMINISTRATIV MYNDIGHED 6

10.04.2026	Beskatning af betaling for at stille husbatteri til rådighed for net-balancering – personlig indkomst uden bundfradrag	25-5729238

13.12.2021	Husbåde anses for fast ejendom ved moms men driftsmidler ved skat	21-0527653
30.06.2021	Udlejning af flydende studieboliger er kapitalindkomst og skibsafskrivning	21-0233180
18.05.2020	Bundfradrag ved udlejning af tofamilieshus til fritidsbrug	19-0553709
26.03.2008	Ejendomsværdiskat af svensk fritidshus efter EU-dommen	08-047183
19.02.2008	Skattemæssig fradragsret og momspligt ved obligatorisk rengøring	08-033563

FORARBEJDE Betænkninger

1 reference

Boligudgifter i skatte- og boligpolitisk belysning

nr. 391 · 1965 · Finansministeriet

06 PRAKSISOVERSIGT · PERSONBESKATNING

Praksisoversigt over boligskat — grundskyld og ejendomsværdiskat

Vurderingsnorm, skønsspænd og overgangsregler efter ejendomsvurderingsloven og ejendomsskatteloven

Version 2 Opdateret 15. jul. 2026 15 afgørelser · 2008–2026 Læs online

INTRODUKTION

Boligbeskatningen hviler på to love, der blev skrevet sammen ved reformen: ejendomsvurderingsloven, der fastsætter selve ejendoms- og grundværdien, og ejendomsskatteloven, der fra den 1. januar 2024 samler grundskyld, ejendomsværdiskat og dækningsafgift i ét regelsæt og flytter opkrævningen til Skatteforvaltningen. Praksis er præget af tre gennemgående træk: vurderingsnormen er bevidst udformet som et skøn med et spænd — ikke som en eksakt handelspris — klagemyndighederne kan efter skatteforvaltningsloven kun ændre en ansættelse, hvis ændringen overstiger 20 pct., og genoptagelse er forbeholdt fejl i objektivt konstaterbare faktiske forhold. Oversigten gennemgår vurderingsnormen, forsigtighedsprincippet, grundværdiansættelsen, dækningsafgiften, overgangsordningerne og klagesystemet med de afgørelser fra Højesteret, landsret, Landsskatteretten, Skatterådet og Folketingets Ombudsmand, der tegner billedet.

PRINCIPPER UDLEDT AF PRAKSIS

01 Vurderingsnormen i ejendomsvurderingslovens § 15, stk. 1, er "den forventelige kontantværdi i fri handel" — og vurderingen kan udtrykkeligt afvige fra en faktisk konstateret handelspris uden af den grund at være forkert.

02 Lovgiver har i forarbejderne forudsat et skønsspænd på plus/minus 20 pct. i forhold til en konstateret salgspris; en handelspris inden for spændet er ikke i sig selv en mere "rigtig" værdiansættelse end vurderingen.

03 Skatteankeforvaltningen, vurderingsankenævnene og Landsskatteretten kan efter skatteforvaltningslovens § 35 h, stk. 2, kun ændre ejendomsværdien eller grundværdien, hvis ændringen bliver større end 20 pct.

04 Beskatningsgrundlaget udgør 80 pct. af den ansatte værdi (forsigtighedsprincippet), både for ejendomsværdiskat, grundskyld og erhvervsdækningsafgift — dog hele grundværdien for produktionsjord og for offentlige ejendomme omfattet af ejendomsskattelovens § 11.

05 Ejendomsværdi og grundværdi er to selvstændige ansættelser; en nedsættelse af den ene medfører ikke automatisk en nedsættelse af den anden.

06 Grundværdien ansættes efter de anvendelses- og udnyttelsesmuligheder, plangrundlaget giver — ikke efter den faktiske udnyttelse alene — og offentligretlige restriktioner slår igennem i ansættelsen.

07 For ejerlejligheder i etageboligbebyggelse gælder en særlig vurderingsnorm i ejendomsvurderingslovens § 19 a, hvor grundværdien udledes af en standardiseret ejendomsværdi fratrukket bygningsværdien.

08 Genoptagelse efter skatteforvaltningslovens § 33 forudsætter fejlagtig eller manglende registrering af objektivt konstaterbare faktiske forhold; beløbsmæssige vurderingsskøn foretaget på et korrekt grundlag kan ikke genoptages, og ændringen skal overstige 20 pct.

09 Omberegnede grundværdier kræver udtrykkelig hjemmel — ansættelser foretaget uden omberegningsgrundlag bortfalder, og fejlen kan rettes ved ekstraordinær genoptagelse med skattemæssig virkning tre år tilbage.

10 Dækningsafgift af erhvervsejendomme beregnes efter ejendomsskatteloven af grundværdien (80 pct.) og ikke længere af forskelsværdien, og forudsætter ved blandet anvendelse, at mere end halvdelen af grundværdien vedrører den afgiftspligtige anvendelse.

11 Stigningsbegrænsningen i ejendomsskattelovens § 45 finder ikke anvendelse ved foreløbige beregninger og nulstilles for nyopståede og omkategoriserede ejendomme.

12 Fritagelse for grundskyld er udtømmende reguleret i ejendomsskattelovens § 5 — kommunerne kan ikke fritage ud over lovens hjemmel.

13 Foreløbige vurderinger, efterregulering og sagsbehandlingstider på vurderingsområdet har givet anledning til gentagen kritik fra Folketingets Ombudsmand.

§ 1 To love, to myndigheder: ejendomsvurderingsloven og ejendomsskatteloven

Boligbeskatningen er bygget op om en arbejdsdeling. **Ejendomsvurderingsloven** (vedtaget i 2017 på grundlag af lovforslag L 211, folketingsåret 2016-17) regulerer *ansættelsen* af ejendomsværdi og grundværdi. **Ejendomsskatteloven**, der trådte i kraft den 1. januar 2024, regulerer *skatterne* — ejendomsværdiskat, grundskyld og dækningsafgift — og afløste både den tidligere gældende lov om kommunal ejendomsskat (lovbekendtgørelse nr. 1463 af 6. oktober 2020) og ejendomsværdiskatteloven (lovbekendtgørelse nr. 1590 af 2. november 2020). Overgangen mellem de to regelsæt er udtrykkeligt forudsat i ejendomsskattelovens § 35, der beskriver rabatordningen for dem, der pålægges højere samlet skat "ved overgangen fra reglerne i den tidligere gældende ejendomsværdiskattelov (…) og i den tidligere gældende lov om kommunal ejendomsskat (…) til reglerne i denne lov".

Reformens baggrund er velkendt: Rigsrevisionen kritiserede i en beretning fra august 2013 det daværende ejendomsvurderingssystem, og kritikken førte både til suspension af de almindelige vurderinger, til en

tilbagebetalingsordning for historisk for høje vurderinger og til hele det nye vurderingssystem, jf. Den juridiske vejledning om tilbagebetalingsordningens baggrund og formål.

Myndighedsbilledet ser i dag således ud:

Opgave	Myndighed	Hjemmel
Ansættelse af ejendoms- og grundværdi	Vurderingsstyrelsen (told- og skatteforvaltningen)	ejendomsvurderingsloven § 15
Fastsættelse af grundskyldspromille og dækningsafgiftssats	Kommunalbestyrelsen	ejendomsskatteloven § 12 og § 28
Opkrævning af grundskyld og dækningsafgift	Skatteforvaltningen	ejendomsskatteloven § 17
Fritagelser og indberetning af grundlag	Kommunalbestyrelsen	ejendomsskatteloven § 5
Klagebehandling	Skatteankestyrelsen, vurderingsankenævn og Landsskatteretten	skatteforvaltningsloven § 35 h

Kommunernes bidrag til grundlaget er reguleret administrativt: efter bekendtgørelsen om offentlige myndigheders pligt til at meddele oplysninger til Skatteforvaltningen til brug for vurderingsarbejdet § 4 skal kommunalbestyrelsen indberette, hvilke ejendomme der er fritaget for grundskyld, og efter § 11 hvilke ejendomme der skal pålægges dækningsafgift. Vurderingen er med andre ord ikke kun en skatteteknisk øvelse, men et samspil mellem kommunale registreringer, BBR-data og Vurderingsstyrelsens modelberegninger — og det er præcis i det samspil, langt de fleste klagesager opstår.

LOV `Ejendomsskatteloven § 5, stk. 1` `Ejendomsskatteloven § 12` `Ejendomsskatteloven § 17` `Ejendomsskatteloven § 35` `Ejendomsvurderingsloven § 15` `Skatteforvaltningsloven § 35h`

§ 2 Vurderingsnormen og det lovfæstede skønsspænd på ±20 pct.

Kernen i hele området er ejendomsvurderingslovens § 15, stk. 1:

> *"Ved vurderingen af en ejendom ansættes den forventelige kontantværdi i fri handel for en ejendom af den pågældende kategori under hensyn til alder, størrelse, beliggenhed og øvrige karakteristika (...). Vurderingen kan afvige fra en faktisk konstateret handelspris for den pågældende ejendom."*

Den sidste sætning er ikke en tilfældighed. Lovgiver brød bevidst med den gamle vurderingslovs norm om "værdien i handel og vandel". Af de oprindelige bemærkninger til § 15 fremgår:

> *"Det er kort sagt ikke muligt at foretage en eksakt vurdering, hvis der herved skal forstås, at vurderingsmyndigheden skal ramme den pris, en given ejendom viser sig at blive handlet til. Med de usikkerhedsfaktorer, som eksisterer, og som er alment anerkendt blandt aktører på ejendomsmarkedet, er en vurdering ikke nødvendigvis »forkert«, blot fordi den ligger over eller under en faktisk konstateret salgspris."*

Og helt konkret om spændets størrelse:

> *"(...) det er hensigten at administrere den foreslåede vurderingsnorm sådan, at et spænd på plus/minus 20 pct. for en vurdering i forhold til en konstateret salgspris i fri handel på vurderingstidspunktet kan anvendes i det nye*

> *vurderingssystem. En konstateret handelspris inden for et sådant spænd kan ikke i sig selv anses for at være en mere »rigtig« værdiansættelse end vurderingen."*

Spændet er ikke blot en administrativ rettesnor. Det er spejlet i klagereglerne: efter skatteforvaltningslovens § 35 h, stk. 2 kan skatteankeforvaltningen "ved klage over en afgørelse efter ejendomsvurderingsloven kun ændre ejendomsværdien eller grundværdien, hvis det resulterer i en ændring (...), der er større end 20 pct." Tilsvarende grænser gælder for vurderingsankenævnene og Landsskatteretten. Lovgiver har i forarbejderne til 5 pct.-bagatelgrænsen (indsat i § 15, stk. 3, ved ændringsloven fra december 2019, jf. L 71, folketingsåret 2019-20) udtrykkeligt regnet med en afsmittende virkning på domstolsprøvelsen — at domstolene vil være "utilbøjelige til at ændre det vurderingsmæssige skøn, hvis det ligger inden for den i ejendomsvurderingsloven fastlagte skønsmargin".

Landsskatteretten administrerer normen i overensstemmelse hermed. I SKM2025.18.LSR (sagsnr. 23-0014903) om ansættelsen af ejendomsværdien og grundværdien pr. 1. januar 2020 var det netop forholdet mellem klagerens *egen* handelspris og vurderingen samt skønsmarginen på plus/minus 20 pct., der afgjorde sagen — formålet med efterprøvelsen er, som retten formulerer det, at sikre, at vurderingen ligger inden for den opstillede vurderingsnorm. Den praktiske konsekvens er markant: en boligejer, der kan påvise en afvigelse på 10-15 pct. i forhold til en faktisk salgspris, har som udgangspunkt ingen sag.

To yderligere skranker i § 15 begrænser klagemulighederne:

- **5 pct.-bagatelgrænsen** i § 15, stk. 3: indgår modelberegninger, medregnes særlige faktiske forhold ikke, hvis de samlet påvirker ansættelsen med mindre end 5 pct. Grænsen gælder dog ikke, hvor ansættelsen hviler på et friere vurderingsfagligt skøn, eller hvor korrektionen skyldes fejlbehæftede eller manglende data (fx et forkert BBR-areal).
- **Servitutbegrænsningen** i § 15, stk. 4: der tages kun hensyn til tinglyste privatretlige servitutter pålagt til fordel for en *anden* ejendom med en anden ejer, og aldrig til private foreningsvedtægter. Formålet er, som forarbejderne siger det, at man ikke skal kunne nedbringe sin vurdering ved at tinglyse værdipåvirkende servitutter, som ejeren selv kan aflyse igen.

LOV `Ejendomsvurderingsloven § 15, stk. 1, 3-4` `Skatteforvaltningsloven § 35h, stk. 2`

§ 3 Forsigtighedsprincippet: 80 pct. af den ansatte værdi som beskatningsgrundlag

Usikkerheden ved vurderingen er ikke kun håndteret i klagereglerne — den er også indbygget i selve skatteberegningen. Beskatningsgrundlaget udgør som hovedregel 80 pct. af den ansatte værdi. Det følger parallelt af tre bestemmelser:

Skat	Beskatningsgrundlag	Hjemmel
Ejendomsværdiskat	80 pct. af ejendomsværdien for det forudgående indkomstår	ejendomsskatteloven § 13, stk. 2
Grundskyld	80 pct. af grundværdien for det forudgående år	ejendomsskatteloven § 17, stk. 2

Dækningsafgift (erhverv, § 12)	80 pct. af grundværdien for det forudgående kalenderår	ejendomsskatteloven § 20, stk. 1
Dækningsafgift (offentlige ejendomme, § 11)	Hele grundværdien	ejendomsskatteloven § 20, stk. 1
Grundskyld af produktionsjord	Hele grundværdien	ejendomsskatteloven § 17, stk. 3

De 20 pct.s nedslag kaldes i SKATs egen terminologi **forsigtighedsprincippet**, og det hænger direkte sammen med vurderingsnormens skønsspænd: fordi vurderingen er et skøn med usikkerhed, beskattes kun 80 pct. af den. Sammenhængen er udtrykkeligt beskrevet i Den juridiske vejledning om vurderingsnormen og i afsnittet om beskatningsgrundlaget for grundskyld, hvor det også fremhæves, at forsigtighedsprincippet **ikke** gælder for produktionsjord – netop fordi produktionsjord ikke vurderes efter markedsnormen i § 15, men efter en objektiv vurderingsnorm.

Det er samtidig vigtigt at holde fast i, at ejendomsvurderingslovens § 15, stk. 2 foreskriver *to selvstændige ansættelser* – en ejendomsværdi og en grundværdi – og at forskellen mellem dem betegnes forskelsværdien. Forarbejderne understreger, at ansættelserne foretages uafhængigt af hinanden og på forskelligt grundlag, og at Højesteret allerede under den gamle ordning (dom af 22. september 2015 i sag nr. 81/2014) bekræftede dette. Konsekvensen er praktisk vigtig i klagesager:

> *"Da ejendomsværdien og grundværdien er to selvstændige ansættelser, indebærer en ændring af den ene værdi ikke pr. automatik en ændring af den anden."*

En jordforurening, der er jævnt fordelt på grunden, kan påvirke begge ansættelser; et utæt tag påvirker kun ejendomsværdien. Klageren må derfor argumentere særskilt for hver ansættelse – og hver ansættelse har sin egen 20 pct.-tærskel.

Endelig blev hverken ejendomsværdiskattestoppet eller grundskatteloftet videreført i den nye lov; i stedet er stabiliteten sikret gennem rabat- og stigningsbegrænsningsreglerne, jf. afsnittet om overgangsordningerne nedenfor og Den juridiske vejledning om boligskatteomlægningen.

LOV Ejendomsskatteloven § 13, stk. 2 Ejendomsskatteloven § 17, stk. 2-3 Ejendomsskatteloven § 20, stk. 1 Ejendomsvurderingsloven § 15, stk. 2

§ 4 Grundværdien: plangrundlag, udnyttelsesmuligheder og den særlige norm for ejerlejligheder

Grundværdien ansættes ikke efter, hvad ejeren faktisk har bygget, men efter hvad grunden *kan* bruges til. Ansættelsen sker efter de anvendelses- og udnyttelsesmuligheder, der følger af plangrundlaget eller anden offentlig regulering, sammenholdt med den faktiske anvendelse. Det er dette princip, der i praksis genererer flest tvister – og som Landsskatteretten har måttet tage stilling til i en række afgørelser under det nye system.

I SKM2024.415.LSR (sagsnr. 22-0045690) om grundværdien pr. 1. januar 2020 var spørgsmålet netop plangrundlagets betydning, herunder hvilken vægt en bevaringsværdig bygning skal tillægges ved fastlæggelsen af grundens udnyttelsesmuligheder. Landsskatteretten tog udgangspunkt i vurderingsnormen:

> *"I ejendomsvurderingslovens § 15 er angivet den grundlæggende vurderingsnorm (...), jf. ejendomsvurderingslovens § 15 og § 18."*

Grundværdien skal med andre ord afspejle de reelle, planmæssigt sikrede udnyttelsesmuligheder – hverken mere eller mindre.

At offentligretlige restriktioner slår igennem i ansættelsen, er ikke nyt. Allerede under den gamle vurderingslov fastslog Skatterådet i SKM2008.743.SR, at grundværdien måtte ændres, da et forbud mod opstilling af vindmøller afskar en forudsat udnyttelse af arealet. Princippet er det samme i dag: det er den retligt mulige anvendelse, ikke ejerens ønsker eller den tilfældige faktiske benyttelse, der bærer værdiansættelsen.

For **ejerlejligheder** gælder en helt egen vurderingsnorm. Efter ejendomsvurderingslovens § 19 a, stk. 1 ansættes grundværdien for grunde, der anvendes eller kan anvendes til etageboligbebyggelse til ejerlejligheder, "uanset § 15, stk. 1" på baggrund af ejendomsværdien, bygningsværdien og andre forhold. Metoden er residual: efter § 19 a, stk. 2 ansættes grundværdien for hver enkelt ejerlejlighed ved fra en standardiseret ejendomsværdi at fratrække lejlighedens bygningsværdi. Landsskatteretten stadfæstede i SKM2025.512.LSR (sagsnr. 24-0054190) en grundværdi for en ejerlejlighed netop med henvisning til den ændrede vurderingsnorm – og til, at grundværdiprøvelsen sker inden for 20 pct.-rammen. Uudnyttet etageareal efter plangrundlaget fordeles på lejlighederne efter § 19 a, stk. 3, og der tages her ikke hensyn til andre anvendelsesmuligheder end etageboligbebyggelse.

For erhvervsejendomme blev grundværdiansættelsen lagt om ved ændringsloven fra februar 2021 (L 107, folketingsåret 2020-21), der indsatte §§ 34-34 f med en alternativomkostningsmodel og samtidig gjorde grundværdier for erhvervsejendomme momsfrie. Det illustrerer et gennemgående træk ved området: vurderingsnormen i § 15 er hovedreglen, men den er efterhånden omgivet af et betydeligt antal ejendomstypespecifikke undtagelser, som klageren skal identificere korrekt, før spørgsmålet om skønnets rigtighed overhovedet bliver relevant.

LOV `Ejendomsvurderingsloven § 15, stk. 1` `Ejendomsvurderingsloven § 18` `Ejendomsvurderingsloven § 19a, stk. 1-3`

PRAKSIS **Skatterådet** · Grundværdi af ejendom ændret efter vindmølleforbud 24.09.2008

§ 5 Omberegnede grundværdier og basisår – kravet om udtrykkelig hjemmel

Ved siden af den løbende grundværdi opererer systemet med *omberegnede* grundværdier – ansættelser i et historisk prisniveau (et "basisår"), der bruges som loft- og overgangsgrundlag. Praksis her er streng: omberegning kræver hjemmel, og en omberegning uden hjemmel er ugyldig.

Landsskatteretten fastlagde basisårets fastsættelse ved udstykning i 12-0190686. Sagen angik en beboelsesejendom vurderet efter etagearealprincippet, hvor SKAT og vurderingsankenævnet havde ansat 2004 som basisår med en etagearealpris på 945 kr./m², fordi ejendomstypen normalt vurderes i lige år. Landsskatteretten nåede det modsatte resultat med henvisning til ordlyden af vurderingslovens § 33, stk. 18: da moderejendommen senest havde sammenfald mellem faktisk og afgiftspligtig grundværdi i 2003, skulle 2003 anvendes som basisår, og etagearealprisen sættes til områdeprisen pr. 1. oktober 2003 – 808 kr./m². Retten formulerede det skarpt:

> *"Retten finder imidlertid, at vurderingslovens § 33, stk. 18, udelukker et andet resultat [end at anvende 2003 som basisår], uagtet at ejendommen... skal vurderes i lige år."*

Specialreglen om udstykning går altså forud for de generelle regler om lige/ulige vurderingsår. Resultatet betød en omberegnet grundværdi i 2003-niveau på 1.366.600 kr. i stedet for det højere niveau.

Er omberegningen foretaget helt uden hjemmel, bortfalder den. Det er kernen i SKM2013.120.SR, hvor SKAT ved en gennemgang konstaterede to fejl på en beboelsesejendom med 42 lejligheder: dels var grundværdien ansat som råjord uden hensyn til de byggemuligheder, en lokalplan sikrede, dels var der pr. 1. oktober 2003 og pr. 1. oktober 2006 ansat omberegnede grundværdier, uden at der forelå omberegningsgrundlag. Skatterådet tiltrådte, at grundværdierne for 2003 blev forhøjet (fra 274.200 kr. til 913.800 kr.), og at de uhjemlede omberegnede grundværdier bortfaldt:

> *"De omberegnede grundværdier pr. 1. oktober 2003 og 1. oktober 2006 bortfalder, da der ingen omberegningsgrundlag var i henhold til Vurderingsloven § 33, stk. 16, 17 og 18."*

Bemærk to ting. For det første kan korrektionen gå *begge* veje – her endte den med en højere grundværdi for ejeren. For det andet blev afgørelsen tillagt skattemæssig virkning fra tre år forud for ejerens henvendelse, jf. skatteforvaltningslovens § 33, stk. 3. Samme mekanik ses i SKM2015.617.SR, hvor en fejl i grundværdien blev rettet ved ekstraordinær genoptagelse.

Efter overgangen til ejendomsskatteloven er grundskatteloftet afskaffet, men omberegningslogikken lever videre – nu i rabat- og stigningsbegrænsningsreglerne og i de foreløbige beskatningsgrundlag. Praksis fra den gamle ordning har derfor fortsat betydning, både for verserende sager om historiske vurderinger og som fortolkningsbidrag til de nye overgangsbestemmelser.

LOV	Skatteforvaltningsloven § 33, stk. 3	
PRAKSIS	**Landsskatteretten** · Fastsættelse af omberegnet grundværdi ved udstykning: Valg af basisår og etagearealpris	30.08.2012
	Skatterådet · Ekstraordinær genoptagelse af ejendomsvurdering grundet fejl i grundværdi	24.09.2015
	Skatterådet · Ændring af grundværdi på grund af fejlansættelse og ulovlig omberegning	12.02.2013

§ 6 Fradrag for forbedringer – en afviklet, men fortsat relevant praksis

Fradrag i grundværdien for grundforbedringer (i praksis kaldet "FFF") var i mange år den mest omfangsrige sagstype på vurderingsområdet. Ordningen blev afskaffet ved lov nr. 1635 af 26. december 2013, men den fortjener plads i enhver praksisoversigt af to grunde: allerede tildelte fradrag løber videre til udløb, og retspraksis om, *hvad* der overhovedet forbedrer en grund, er stadig den bedste illustration af sondringen mellem grund og bygning.

Højesteret trak grænsen i BS-48/2012-HJR af 6. december 2013 om fradrag i grundværdien for stianlæg og fjernvarmehovedledning efter vurderingslovens § 17, jf. § 13. Sagen viser den grundlæggende test: udgiften skal have medført en stigning i *grundens* værdi i ubebygget stand — ikke blot en forbedring af bebyggelsen eller af den enkelte ejers komfort.

At en FFF-klage kan trække grundværdien med sig, fremgår af 09-02937, hvor Landsskatteretten ændrede grundværdien i forbindelse med en klage over fradrag for forbedringer. Det er en påmindelse om et princip, der i dag er udtrykkeligt lovfæstet i skatteforvaltningslovens § 35 h, stk. 1: klageinstansen kan uanset klagens formulering foretage afledte ændringer i andre ansættelser og dele af ejendomsvurderingen, hvis ændringerne følger af faktiske eller retlige forhold, der indgår i prøvelsen. En klage over ét element kan altså ende med at ændre et andet — også til ugunst for klageren.

De videreførte grundforbedringsfradrag har fortsat direkte betydning for skatteberegningen: efter ejendomsskattelovens § 17, stk. 1 opgøres grundskylden med fradrag for grundforbedringer efter ejendomsvurderingslovens §§ 22 og 23. Forarbejderne til 2019-ændringen præciserer, at disse videreførte fradrag ikke er selvstændige *ansættelser* i ejendomsvurderingslovens forstand — en sondring med konkret betydning for afrunding og for, hvilke regler om genoptagelse og klage der finder anvendelse.

LOV	Ejendomsskatteloven § 17, stk. 1 · Skatteforvaltningsloven § 35h, stk. 1	
PRAKSIS	**Højesteret** · Højesterets dom om fradrag i grundværdi for stianlæg og fjernvarmehovedledning efter vurderingsloven	06.12.2013
	Landsskatteretten · Landsskatteretten: Ændring af grundværdi ved klage over fradrag for forbedringer	07.06.2010

§ 7 Ejendomsværdiskat: rådighed frem for faktisk beboelse

Ejendomsværdiskatten påhviler ejeren af de ejendomstyper, der er opregnet i ejendomsskattelovens § 3 — parcelhuse, ejerlejligheder, sommerhuse, stuehuse, blandet benyttede ejendomme over 5.000 m² i landzone, boligsamejer m.v. Skatten omfatter også ejendomme "beliggende i udlandet, på Færøerne eller i Grønland", mens ejendomme, der udlejes erhvervsmæssigt, ikke er omfattet. Beskatningsgrundlaget er som nævnt 80 pct. af ejendomsværdien for det forudgående indkomstår, jf. § 13, stk. 2, og for tofamiliehuse og blandede ejendomme medregnes kun den del af ejendomsværdien, der kan henføres til ejerens boligenhed, jf. § 13, stk. 4.

Den praksis, der har fyldt mest, angår spørgsmålet om, hvornår boligen er "til rådighed" — for ejendomsværdiskatten knytter sig til *rådigheden*, ikke til den faktiske benyttelse. Praksis blev udviklet under ejendomsværdiskattelovens § 11 om ubeboelighed, og rådighedsbetragtningen er videreført i ejendomsskattelovens regler.

Udgangspunktet er strengt. I 09-01343 fandt Landsskatteretten, at en lejlighed **ikke** kunne fritages for ejendomsværdiskat, selv om den ikke blev beboet. Det er ikke tilstrækkeligt, at ejeren undlader at bruge boligen; der skal foreligge en reel afskæring af rådigheden.

Omvendt kan fritagelse opnås, hvor boligen faktisk er ubeboelig, og ejeren aktivt søger den taget ud af privat rådighed. Det skete i 13-5456278, hvor en tidligere aftægtsbolig under renovering og med forsøg på udlejning blev fritaget. Sammenholdt tegner de to afgørelser en klar linje:

- **Ikke tilstrækkeligt:** at ejeren blot lader boligen stå tom, at boligen er svær at sælge, eller at ejeren bor et andet sted.
- **Tilstrækkeligt (efter en konkret vurdering):** at boligen er faktisk ubeboelig — fx gennemgribende renovering — og at ejeren dokumenterer, at rådigheden reelt er afskåret, fx ved forsøg på erhvervsmæssig udlejning.

Bevisbyrden for, at rådigheden er afskåret, påhviler ejeren, og dokumentationskravet er reelt. Det er også værd at bemærke, at ejendomsvurderingen har afledte virkninger langt uden for boligskatten selv: i 12-0190724 afviste Landsskatteretten, at en historisk vurdering (2003-vurderingen) kunne danne grundlag for fordelingen af salgssummen ved afståelse af en blandet benyttet ejendom — fordelingen måtte ske på grundlag af en aktuel værdifordeling. Vurderingen er altså et retsfaktum, der rækker ind i ejendomsavancebeskatningen, i lejeretten og i kreditvurderingen.

LOV	Ejendomsskatteloven § 3 · Ejendomsskatteloven § 13, stk. 2, 4	
PRAKSIS	**Landsskatteretten** · Fritagelse for ejendomsværdiskat ved renovering og forsøg på udlejning af tidligere aftægtsbolig	10.12.2015
	Landsskatteretten · Skattefrihed ved afståelse af blandet benyttet ejendom efter ombygning	05.12.2012
	Landsskatteretten · Ejendomsværdiskat af lejlighed ikke fritaget trods manglende beboelse	02.06.2010

§ 8 Dækningsafgift: fra forskelsværdi til grundværdi

Dækningsafgiften er den mest oversete del af reformen, og den ændring, der skete i 2024, er større, end den ser ud. Under den tidligere gældende lov om kommunal ejendomsskat blev dækningsafgiften for erhvervsejendomme beregnet af **forskelsværdien** — forskellen mellem ejendomsværdi og grundværdi, jf. forarbejderne til ejendomsvurderingslovens § 15, stk. 2, hvor det udtrykkeligt hedder, at forskelsværdien "anvendes som grundlag for opkrævning af dækningsafgift efter lov om kommunal ejendomsskat".

Efter ejendomsskattelovens § 12, stk. 1 kan kommunalbestyrelsen i stedet pålægge ejere af ejendomme, der anvendes til "kontor, forretning, hotel, fabrik, værksted eller lignende øjemed", dækningsafgift af **ejendommens grundværdi**. Beskatningsgrundlaget er efter § 20, stk. 1 80 pct. af grundværdien for det forudgående kalenderår. Grundlaget er dermed skiftet fra bygningernes merværdi til jorden — med betydelige omfordelingsvirkninger mellem bygningstunge og grundtunge erhvervsejendomme.

Ved blandet anvendelse gælder en klar tærskel: efter § 12, stk. 2 kan dækningsafgift kun pålægges, når den grundværdi, der vedrører den afgiftspligtige del, udgør **mere end halvdelen** af grundværdien for hele ejendommen, og fordelingen foretages ud fra de faktiske bygningsarealer registreret i BBR. Ejendomme, der er fritaget for grundskyld efter § 5, stk. 1, kan ikke pålægges dækningsafgift, jf. § 12, stk. 3.

Afgrænsningen af den afgiftspligtige anvendelse er et klassisk stridsspørgsmål. Sagskomplekset om **FOF København** viser hvordan: byretten tog i BS-10333/2017-KBH stilling til, om lokaler anvendt til folkeoplysende aktiviteter var dækningsafgiftspligtige, og Østre Landsret afgjorde ankesagen i BS-17113/2019-OLR — sagen om dækningsafgift for yogahold. Kernen er, om aktiviteten falder ind under "forretning eller lignende øjemed", eller om der er tale om en ikke-erhvervsmæssig, folkeoplysende virksomhed. Sagerne er en påmindelse om, at dækningsafgiftspligten ikke afgøres af foreningens formål alene, men af den faktiske anvendelse af lokalerne.

Genoptagelse af dækningsafgiftsgrundlaget følger de almindelige vurderingsregler. Skatterådet tillod i SKM2008.584.SR ekstraordinær genoptagelse af dækningsafgiften på en erhvervsejendom med hjemmel i skatteforvaltningslovens § 33, stk. 3.

Den nyeste og mest instruktive afgørelse under det nye regelsæt er Landsskatterettens kendelse af 6. maj 2026 i 25-0012008. Retten stadfæstede en foreløbig dækningsafgift for 2025 på 362.300 kr. og fastslog, at der **ikke** gælder nogen stigningsbegrænsning ved den foreløbige beregning. Afgørelsen bygger på ejendomsskattelovens § 20, stk. 2 og § 12, sammenholdt med den foreløbige vurdering efter ejendomsvurderingslovens § 89 c, stk. 1. Budskabet til erhvervsejere er utvetydigt: den foreløbige opkrævning skal betales, og korrektionen sker først ved efterreguleringen, når den endelige vurdering foreligger.

LOV `Ejendomsskatteloven § 12, stk. 1-3` `Ejendomsskatteloven § 20, stk. 1-2` `Ejendomsvurderingsloven § 89c, stk. 1` `Skatteforvaltningsloven § 33, stk. 3`

PRAKSIS	**Landsretten** · Landsrettens dom i sag om dækningsafgift for yogahold	13.11.2020
	Byretten · FOF København vs. Københavns Kommune - Sag om dækningsafgift for folkeoplysende aktiviteter	08.03.2019
	Landsskatteretten · Foreløbig dækningsafgift 2025 på 362.300 kr. stadfæstet – ingen stigningsbegrænsning ved foreløbig beregning	06.05.2026
	Skatterådet · Ekstraordinær genoptagelse af dækningsafgift på erhvervsejendom	27.06.2008

§ 9 Overgangsordningerne: foreløbige vurderinger, skatterabat, stigningsbegrænsning og efterregulering

Reformens vanskeligste kapitel er overgangen. Fordi de nye vurderinger blev forsinket, blev der indført **foreløbige** vurderinger som midlertidigt beskatningsgrundlag for 2024 og 2025, jf. ejendomsvurderingslovens §§ 89 b og 89 c og ændringsloven fra juni 2023 (L 114, folketingsåret 2022-23), der samtidig flyttede opkrævningen af grundskyld og dækningsafgift til Skatteforvaltningen. Systemet består af fire lag, som let forveksles:

- **Foreløbigt beskatningsgrundlag.** For nybyggeri, nyopståede ejendomme og udstykninger ansætter Skatteforvaltningen et foreløbigt grundlag, jf. ejendomsskattelovens § 13, stk. 5 og § 17, stk. 4. Grundlaget er udtrykkeligt **ikke bindende** og "kan frit ændres af ejendomsejeren" — en ventil, der har vist sig helt central i praksis.
- **Skatterabat.** Efter §§ 35, 36 og 38 ydes en permanent, indefrosset rabat til fysiske personer, der ejede ejendommen senest den 31. december 2023, og som ellers ville få en højere samlet skat efter de nye regler. Rabatten er knyttet til ejeren, ikke til ejendommen.
-

Stigningsbegrænsning. § 45 sætter loft over årlige stigninger i grundskylden: for 2024 det laveste af den nye grundskyld og den gamle beregning med 2023-promillen og en reguleringsprocent på 2,8 pct.; for 2025 og frem forrige års grundskyld med tillæg af 4,75 pct. (3,50 pct. for almene boliger til og med 2040). For nyopståede og omkategoriserede ejendomme nulstilles begrænsningen det første år, jf. § 45, stk. 3.

- **Efterregulering.** Når den endelige vurdering foreligger, efterreguleres ejendomsværdiskat, grundskyld, dækningsafgift, rabat og stigningsbegrænsning, jf. § 82. Opstår der restskat, kan der ydes lån efter §§ 79 og 80.

Sammenspillet er kompliceret nok til, at lovgiver har måttet reparere det gentagne gange. Der er alene til § 17 vedtaget 14 endnu ikke konsoliderede ændringer. De vigtigste er lov nr. 1471 af 10. december 2024 (foreløbige beskatningsgrundlag ved udstykning), lov nr. 562 af 27. maj 2025 (lovfæstelse af praksis om, at den lavest ønskede værdi anvendes, når flere ejere ændrer det foreløbige grundlag), lov nr. 1779 af 29. december 2025 (udvidet adgang til at få ansat et foreløbigt beskatningsgrundlag netop for at mindske risikoen for restskat) og lov nr. 615 af 30. juni 2026, der med virkning fra 1. januar 2027 bl.a. omlægger kategoriseringen af landbrugs-, skov- og naturejendomme. Rådgivere bør være opmærksomme på, at den konsoliderede lovtekst på dette område ofte er bagud i forhold til retsstillingen.

De foreløbige vurderinger har haft mærkbare menneskelige omkostninger, og de har trukket Folketingets Ombudsmand ind i sagen. I sagen 2024-10 om foreløbige ejendomsvurderinger af ejerboliger redegjorde Vurderingsstyrelsen for en "særordning" med et mål om 14 dages sagsbehandlingstid i salgssituationer og for en særlig enhed, der gennemgik de mest skæve vurderinger – pr. 12. oktober 2023 var **4.415 sager** gennemgået, hvor grundværdien var markant højere end ejendomsværdien. Styrelsen oplyste, at fejlene i de fleste tilfælde skyldtes, at "datagrundlaget for modelberegningerne ikke korrekt afspejler det underliggende plangrundlag", eller at der forelå datafejl. Det er en usædvanligt åbenhjertig myndighedsvurdering af et modelbaseret vurderingssystems svagheder – og den understøtter, at klager over foreløbige vurderinger i praksis oftere handler om *datagrundlaget* end om skønnet.

LOV Ejendomsskatteloven § 13, stk. 5 · Ejendomsskatteloven § 17, stk. 4 · Ejendomsskatteloven § 45, stk. 1-3 · Ejendomsskatteloven § 82 · Ejendomsvurderingsloven § 89c

PRAKSIS **Landsskatteretten** · Foreløbig dækningsafgift 2025 på 362.300 kr. stadfæstet – ingen stigningsbegrænsning ved foreløbig beregning 06.05.2026

§ 10 Klage, genoptagelse og tilbagebetalingsordningen

Klagevejen går fra Vurderingsstyrelsen til Skatteankestyrelsen, som visiterer sagen til enten et vurderingsankenævn eller Landsskatteretten. To tærskler dominerer:

20 pct.-grænsen. Efter skatteforvaltningslovens § 35 h, stk. 2 kan klageinstansen kun ændre ejendomsværdien eller grundværdien, hvis ændringen bliver større end 20 pct. Til gengæld kan instansen efter § 35 h, stk. 1 foretage afledte ændringer i andre dele af vurderingen, besigtige ejendommen og tilkalde sagkyndige, jf. § 35 h, stk. 3.

Genoptagelsesbetingelserne. Skatteforvaltningslovens § 33, stk. 1 tillader kun genoptagelse, hvor vurderingen er foretaget på et fejlagtigt grundlag "som følge af fejlagtig eller manglende registrering af ejendommens

grundareal, bygningsareal, planforhold eller lignende objektivt konstaterbare faktiske forhold". Og så kommer den afgørende sætning:

> *"Beløbsmæssige vurderingsskøn foretaget på et korrekt grundlag kan ikke genoptages."*

Hertil kommer, at genoptagelsen skal resultere i en ændring på mere end 20 pct. Ekstraordinær genoptagelse efter § 33, stk. 3 sker på samme materielle betingelser, blot uden for den ordinære frist, og anmodningen skal indgives senest 6 måneder efter, at den klageberettigede fik kendskab til det forhold, der begrunder genoptagelsen, jf. § 33, stk. 5. Endelig kan der genoptages efter § 33, stk. 4, hvis hidtidig praksis endeligt underkendes ved dom eller ved en afgørelse fra skatteankeforvaltningen, et vurderingsankenævn eller Landsskatteretten.

Sammenfattet: **fejl i fakta kan rettes – utilfredshed med skønnet kan ikke.** Skatterådets afgørelser i SKM2013.120.SR (manglende hensyn til lokalplansikrede byggemuligheder og uhjemlet omberegning) og SKM2015.617.SR (fejl i grundværdien) ligger begge klart på fakta-siden af skillelinjen.

Fristerne er ubønhørlige. I **09-01627** afviste Landsskatteretten en klage, fordi den var modtaget efter udløbet af klagefristen, og der forelå ikke særlige omstændigheder, der kunne begrunde en fravigelse – SKAT havde dokumenteret afsendelse til både klageren og dennes revisor. Ved lov nr. 615 af 30. juni 2026 forlænges den ordinære genoptagelsesfrist for visse vurderinger fra det sjette til det ottende år efter vurderingsåret med virkning fra 1. januar 2027.

Ved siden af klage og genoptagelse står **tilbagebetalingsordningen**, der kompenserer ejere, som fra 2011 og frem har betalt for meget i ejendomsværdiskat og/eller grundskyld på grundlag af for høje vurderinger. Kompensationen beregnes, når den nye 2020-vurdering udsendes, og klager man over 2020-vurderingen, genberegnes kompensationen efter klagesagens udfald, jf. Den juridiske vejledning om klage over 2020-vurderingen og om kompensationsbeløbets kvalifikation. Ordningen er dermed tæt koblet til klagesystemet: en klage kan både forøge og reducere kompensationen.

Forvaltningsretligt har området været en gentagen kilde til kritik fra Folketingets Ombudsmand:

- I 2011 13-1 om sagsbehandlingstiden i Vurderingsankenævn København fandt ombudsmanden sagsbehandlingstiden "klart uacceptabel" og rejste en generel sag af egen drift over for Skatteministeriet.
- I 2011 13-2 om Skatte- og Vurderingsankenævn Bornholm udtalte ombudsmanden, at nævnene "så vidt muligt bør indrette deres sagsbehandling sådan at man som borger kan påregne at en klagesag ved vurderingsankenævnet er afgjort inden den næste ordinære offentlige ejendomsvurdering 2 år senere", og at ressourcemangel ikke i sig selv kan forlænge, hvad der er en acceptabel sagsbehandlingstid.
- I 2023-34 om sagsbehandlingsrutiner og sagsbehandlingstid i sager om partsaktindsigt kritiserede ombudsmanden Vurderingsstyrelsens håndtering af aktindsigtsanmodninger, der lå gemt i indsigelser mod ændret ejendomskategori. Styrelsen havde udsendt høringsbreve til ejerne af 22.228 ejendomme og modtaget indsigelser for 10.667; den gennemsnitlige sagsbehandlingstid på 32 arbejdsdage var "for lang og ikke i overensstemmelse med fristen i forvaltningslovens § 16, stk. 2", og styrelsens indledende håndtering blev samlet set anset for **meget beklagelig**.

Pointen for praktikeren er, at en anmodning om aktindsigt indeholdt i en indsigelse skal identificeres og behandles selvstændigt – og at ejeren har et retskrav på svar inden for offentlighedslovens og forvaltningslovens frister, uanset hvor stor sagsmængden er.

LOV Forvaltningsloven § 16, stk. 2 | Skatteforvaltningsloven § 33, stk. 1, 3-5 | Skatteforvaltningsloven § 35h, stk. 1-3

PRAKSIS
Landsskatteretten · Landsskatteretten afviser klage grundet overskridelse af klagefrist 31.08.2009
Skatterådet · Ekstraordinær genoptagelse af ejendomsvurdering grundet fejl i grundværdi 24.09.2015
Skatterådet · Ændring af grundværdi på grund af fejlansættelse og ulovlig omberegning 12.02.2013

§ 11 Fritagelser, låneordninger og grundskyldens afledte virkninger

Fritagelser. Ejendomsskattelovens § 5, stk. 1 opregner udtømmende de ejendomme, kommunalbestyrelsen *skal* fritage for grundskyld: kongelige slotte og palæer, ejendomme tilhørende stat, regioner og kommuner (med undtagelser for landbrug, havebrug, skovdrift, erhvervsmæssig udleje og ubenyttede arealer), diplomatiske og konsulære ejendomme, fredede ejendomme med tinglyst bevaringsdeklaration (kun den bebyggede grund, gårdsplads og have), bebyggede grunde til forsamlingshuse, der ikke drives erhvervsmæssigt, samt Nationalbankens ejendomme. Opfylder kun en del af ejendommen betingelserne, er kun den del af grundværdien fritaget, jf. § 5, stk. 2, og Skatteforvaltningen foretager som en del af vurderingen et skøn over fordelingen.

At fritagelseshjemlerne er udtømmende, er ikke en nyskabelse. Allerede indenrigsministeriets cirkulære til samtlige amtmænd og kommunalbestyrelser fra 1962 slog fast, at der "ikke [kan] meddeles fritagelse for kommunal grundskyld ud over, hvad disse bestemmelser hjemler". Kommunerne har med andre ord hverken før eller nu en generel dispensationsadgang.

Lån og indefrysning. Låneordningen — i daglig tale indefrysning — har rødder i lov om lån til betaling af ejendomsskatter, hvis grundprincipper er udførligt beskrevet i cirkulæret om lån til betaling af ejendomsskatter: ejeren eller ægtefællen skal have fast bopæl her i landet og være pensionist eller fyldt den relevante alder, ejendommen skal indeholde en beboelseslejlighed, som ejeren fortrinsvis anvender, og der skal stilles sikkerhed ved tinglyst pantebrev. Kommunernes pligt til at yde lån blev udvidet til tilslutningsudgifter ved ændringsloven fra 1994, jf. vejledningen om ændring af lov om lån til betaling af ejendomsskatter. I ejendomsskatteloven er lånetanken videreført i en ny form: § 79 og § 80 giver adgang til lån til betaling af restskatter i henholdsvis ejendomsværdiskat og grundskyld for ejere, der er omfattet af rabatordningen, og hvor forskelsbeløbene trækker i hver sin retning.

Godtgørelse ved tilbageførsel til landzone. Overføres et areal tilbage til landzone efter planlovens § 45, ydes der godtgørelse for en del af den grundskyld, der har været betalt. Ordningen — beregningen af forskelsbeløb, 4 pct.s tillæg og udbetaling af halvdelen af de opgjorte beløb — er beskrevet i vejledningen om kommuneplanlægning og i vejledningen om planloven. Det er et af de få steder, hvor grundskylden kan gå baglæns.

Videreførelse til lejerne. Grundskyld er en driftsudgift, og stigninger kan efter lejelovens § 46 varsles over for lejerne som en skatte- og afgiftsforhøjelse. Huslejenævnene fører reel kontrol med det. I 101-117465 nedsatte huslejenævnet en varslet grundskyldsforhøjelse, fordi udlejeren ikke havde dokumenteret de faktiske udgifter. Boligskattereformens stigninger rammer altså ikke kun ejere: de forplanter sig til lejemarkedet — men kun i det omfang, udlejeren kan dokumentere den konkrete merudgift.

LOV Ejendomsskatteloven § 5, stk. 1-2 | Ejendomsskatteloven § 79 | Ejendomsskatteloven § 80 | Lejeloven § 46

PRAKSIS **Huslejenævnet** · Nedsættelse af varslet grundskyld grundet manglende dokumentation for faktiske udgifter 21.01.2025

§ 12 Sammenfatning: hvad kan man vinde — og hvad kan man ikke

Praksis på boligskatteområdet lader sig sammenfatte i nogle få, ret hårde linjer.

Skønnet er næsten uangribeligt. Vurderingsnormen i ejendomsvurderingslovens § 15, stk. 1 er bevidst formuleret som et skøn med et spænd, forarbejderne fastlægger spændet til ±20 pct., og skatteforvaltningslovens § 35 h, stk. 2 forbyder klageinstansen at ændre en ansættelse, medmindre ændringen overstiger 20 pct. Landsskatteretten anvender rammen konsekvent, jf. SKM2025.18.LSR og SKM2025.512.LSR. En klage, der blot gør gældende, at vurderingen er "for høj", er derfor som udgangspunkt tabt på forhånd.

Fakta kan derimod angribes. Fejl i grundareal, bygningsareal, BBR-registreringer og — måske vigtigst — plangrundlaget er den reelle indgang. Det er den kategori, skatteforvaltningslovens § 33, stk. 1 åbner for, og det er den kategori, Vurderingsstyrelsen selv identificerede som hovedårsagen til de skæve foreløbige vurderinger i ombudsmandens sag 2024-10. SKM2024.415.LSR viser, at plangrundlagets udnyttelsesmuligheder kan bære en nedsættelse, hvor et rent værdiskøn ikke kan.

Hjemmelskravet er strengt. Ansættelser, der er foretaget uden hjemmel — typisk omberegnede grundværdier uden omberegningsgrundlag — bortfalder, jf. SKM2013.120.SR, og specialreglerne om basisår går forud for de generelle regler, jf. 12-0190686. Men korrektionen kan gå begge veje — også til ejerens ugunst.

Overgangsreglerne er ikke en beskyttelse mod alt. Stigningsbegrænsningen i ejendomsskattelovens § 45 gælder ikke ved foreløbige beregninger, jf. 25-0012008, og den nulstilles for nyopståede og omkategoriserede ejendomme. Den mest effektive beskyttelse mod restskat er den ventil, loven selv giver: det foreløbige beskatningsgrundlag er ikke bindende og kan frit ændres af ejeren, jf. § 17, stk. 4.

Forvaltningsretten er en selvstændig angrebsvinkel. Ombudsmandens sager om sagsbehandlingstider og aktindsigt viser, at borgeren har krav på rettidig behandling og på, at en aktindsigtsanmodning gemt i en indsigelse bliver identificeret og besvaret selvstændigt — uanset sagsmængden.

Endelig bør enhver rådgiver holde sig for øje, at retsstillingen på området bevæger sig hurtigere end den konsoliderede lovtekst. Alene til ejendomsskattelovens § 17 foreligger der 14 vedtagne, endnu ikke konsoliderede ændringer, og med lov nr. 615 af 30. juni 2026 sker der fra 1. januar 2027 både en omlægning af ejendomskategoriseringen og en forlængelse af den ordinære genoptagelsesfrist fra det sjette til det ottende år.

LOV Ejendomsskatteloven § 17, stk. 4 · Ejendomsskatteloven § 45 · Ejendomsvurderingsloven § 15, stk. 1 · Skatteforvaltningsloven § 33, stk. 1 · Skatteforvaltningsloven § 35h, stk. 2

PRAKSIS **Landsskatteretten** · Foreløbig dækningsafgift 2025 på 362.300 kr. stadfæstet – ingen stigningsbegrænsning ved foreløbig beregning 06.05.2026

Landsskatteretten · Fastsættelse af omberegnet grundværdi ved udstykning: Valg af basisår og etagearealpris 30.08.2012

Skatterådet · Ændring af grundværdi på grund af fejlansættelse og ulovlig omberegning 12.02.2013

REFERENCE Lovgrundlag

7 paragraffer

Ejendomsskatteloven § 12		Ejendomsskatteloven § 13	stk. 2
Ejendomsskatteloven § 17	stk. 2	Ejendomsskatteloven § 45	
Ejendomsvurderingsloven § 15	stk. 1	Skatteforvaltningsloven § 33	stk. 1
Skatteforvaltningsloven § 35h	stk. 2		

MATERIALE Citerede afgørelser

15 afgørelser

HØJESTERET · ØVERSTE INSTANS 1

06.12.2013	Højesterets dom om fradrag i grundværdi for stianlæg og fjernvarmehovedledning efter vurderingsloven	4953-5973

LANDSRETTEN · ANKEINSTANS 1

13.11.2020	Landsrettens dom i sag om dækningsafgift for yogahold	1250-1508

BYRETTEN · FØRSTE INSTANS 1

08.03.2019	FOF København vs. Københavns Kommune - Sag om dækningsafgift for folkeoplysende aktiviteter	1248-1506

LANDSSKATTERETTEN · ADMINISTRATIV KLAGEINSTANS 7

06.05.2026	Foreløbig dækningsafgift 2025 på 362.300 kr. stadfæstet – ingen stigningsbegrænsning ved foreløbig beregning	25-0012008
10.12.2015	Fritagelse for ejendomsværdiskat ved renovering og forsøg på udlejning af tidligere aftægtsbolig	13-5456278
05.12.2012	Skattefrihed ved afståelse af blandet benyttet ejendom efter ombygning	12-0190724
30.08.2012	Fastsættelse af omberegnet grundværdi ved udstykning: Valg af basisår og etagearealpris	12-0190686
07.06.2010	Landsskatteretten: Ændring af grundværdi ved klage over fradrag for forbedringer	09-02937
02.06.2010	Ejendomsværdiskat af lejlighed ikke fritaget trods manglende beboelse	09-01343
31.08.2009	Landsskatteretten afviser klage grundet overskridelse af klagefrist	09-01627

SKATTERÅDET · ADMINISTRATIV MYNDIGHED 4

24.09.2015	Ekstraordinær genoptagelse af ejendomsvurdering grundet fejl i grundværdi	10-207785
12.02.2013	Ændring af grundværdi på grund af fejlansættelse og ulovlig omberegning	13-0041383
24.09.2008	Grundværdi af ejendom ændret efter vindmølleforbud	08-138338
27.06.2008	Ekstraordinær genoptagelse af dækningsafgift på erhvervsejendom	08-090135

HUSLEJENÆVNET · NÆVN / KLAGEINSTANS 1

21.01.2025	Nedsættelse af varslet grundskyld grundet manglende dokumentation for faktiske udgifter	101

07 PRAKSISOVERSIGT · PERSONBESKATNING

Praksisoversigt over ejendomsavance — avanceopgørelse, genanbringelse og næring med fast ejendom

Anskaffelses- og afståelsessum, § 6 A-genanbringelse, § 10-genopførelse og næringsformodningen

Version 1 Opdateret 3. sep. 2026 79 afgørelser · 2006–2026 Læs online

INTRODUKTION

Ejendomsavancebeskatningsloven (EBL) beskatter fortjeneste ved afståelse af fast ejendom, medmindre ejendommen er erhvervet som led i næring — da beskattes den i stedet efter statsskatteloven. Praksis kredser om tre akser: hvad der må indgå i anskaffelses- og afståelsessummen (herunder K/S-udbyderhonorarer, forbedringsudgifter og parternes fordeling), hvornår beskatningen kan udskydes ved genanbringelse eller genopførelse, og hvornår en ejendom overhovedet falder uden for loven på grund af næring. Højesteret har trukket to skarpe grænser: struktureringsvederlag i investeringsprojekter kan aldrig indgå i anskaffelsessummen, og genanbringelse forudsætter erhvervelse af en *anden* ejendom end den afståede. Landsskatteretten og Skatterådet udfylder billedet med en streng — men ikke formalistisk — fortolkning af § 6 A's tids- og begæringsfrister og en dokumentationstung praksis om forbedringsudgifter.

PRINCIPPER UDLEDT AF PRAKSIS

01 Begrebet "anskaffelsessum" fortolkes ens i ejendomsavancebeskatningsloven og afskrivningsloven: kun udgifter, der kan henføres til berigtigelsen og gennemførelsen af selve ejendomskøbet, kan medregnes (Højesteret, sag 170/2012).

02 Vederlag for overordnet strukturering og tilrettelæggelse af et investeringsprojekt — herunder due diligence, miljøundersøgelser, vurdering, finansieringstilvejebringelse og formidling — kan ikke indgå i anskaffelsessummen, og bevisbyrden for det modsatte påhviler skatteyderen (Højesteret, sag 42/2012).

03 Genanbringelse efter EBL § 6 A forudsætter efter Højesterets flertal, at den erhvervede ejendom er en ANDEN end den afståede; tilbagekøb af en del af en netop solgt ejendom giver ikke hjemmel til skatteudskydelse (Højesteret, sag 183/2012).

04 Den erhvervede ejendom behøver ikke anvendes erhvervsmæssigt straks; det kræves alene, at der på erhvervelsestidspunktet er helt konkrete planer om erhvervsmæssig drift, og at ejendommen tages i brug inden for rimelig tid med tidsmæssig sammenhæng til afståelsen.

05 En ubebygget erhvervsgrund opfylder betingelsen om erhvervsmæssig anvendelse, når der er indgået entreprisekontrakt om nyt domicil inden årets udløb, og der har været kontinuitet i processen (Landsskatteretten 2. februar 2026).

06 Udlejning af fast ejendom er efter § 6 A, stk. 1, 4. pkt., ikke erhvervsvirksomhed; undtagelsen i § 6 A, stk. 5, om udlejning til eget selskab omfatter kun fysiske personer og kan ikke bruges af et selskab, der udlejer til et søsterselskab (SKM2026.181.SR).

07 Begæringsfristen i § 6 A, stk. 2, nr. 2, 1. pkt., er absolut og knyttet til rettidig oplysningsafgivelse efter skattekontrollovens § 2 for erhvervelsesåret.

08 Tre-månedersreglen i § 6 A, stk. 2, nr. 2, 2. pkt., er en snæver undtagelse: den forudsætter, at ansættelsesændringen har FREMBRAGT en ejendomsavance, og at begæringen er UDLØST af ændringen – en ren nedsættelse af en allerede oplyst avance er ikke nok.

09 Genanbringelse udskyder alene beskatningen, ikke opgørelsen; den avance, der blev opgjort i genanbringelsesåret, er bindende ved det senere salg, medmindre det oprindelige år genoptages.

10 Forbedringsudgifter efter § 5, stk. 2, skal som udgangspunkt dokumenteres; sandsynliggørelse accepteres kun undtagelsesvis, og bevisbyrden påhviler skatteyderen.

11 Parternes fordeling af den kontantomregnede afståelsessum efter § 4, stk. 5, er undergivet Skatteforvaltningens prøvelse og kan tilsidesættes, når den er "åbenbart forkert" – også mellem uafhængige parter.

12 Enhver ændring af sælgers afståelsessum udløser efter § 4, stk. 7, en korresponderende ændring af købers anskaffelsessum og omvendt.

13 Fristen i § 10, stk. 1, nr. 2, for genopførelse efter skade løber først fra indkomståret efter, at erstatnings- eller forsikringssummen er endeligt fastsat efter de valgte genopførelsesprincipper (SKM2025.12.SR).

14 Apportindskud af en brandskadet ejendom i et helejet K/S bringer ikke § 10-udskydelsen til ophør, men et efterfølgende salg af 50 % af K/S-andelene udgør en delafståelse, der udløser beskatning for den afståede andel (SKM2026.225.SR).

15 Næringsformodningen for faggrupper med professionel tilknytning til ejendomsmarkedet – tømrermestre, entreprenører, ejendomshandlere – smitter af på alle ejendomserhvervelser og kan kun afkræftes ved et meget sikkert bevis for anlægsformål.

16 Ét enkeltstående byggeprojekt uden systematik og kontinuitet statuerer ikke næring, uanset at projektet fra starten sigtede mod videresalg (Landsskatteretten 16. marts 2026).

17 Porteføljepleje af udlejningsejendomme er ikke næring, og manglende næringsstatus betyder samtidig, at gælden ikke er varegæld, der undtages fra rentefradragsbegrænsningen (Østre Landsret, BS-35856/2021-OLR).

18 Indeksering efter § 5 A forudsætter, at ejendommen på afståelsestidspunktet reelt er en landbrugs- eller skovejendom; en ejendom under 5,5 ha med ubeboeligt stuehus og bortforpagtet jord kvalificerer ikke (Landsskatteretten 13. december 2023).

19 Bundfradraget efter § 6, stk. 2, kræver mindst 5 års ejertid, at afståelsen omfatter stuehuset/ejerboligen, og at denne har tjent til bolig for ejeren — og kan ikke kombineres med § 5 A-indeksering.

20 Fejlrådgivning om avanceopgørelsen kan udløse erstatningsansvar for rådgiveren, når skatteyderen sandsynliggør et realistisk alternativt hændelsesforløb (Vestre Landsret, BS-16211/2024-VLR).

§ 1 Lovens systematik: skattepligt, næringsundtagelsen og avanceopgørelsens byggesten

Udgangspunktet er kort og kategorisk. Efter ejendomsavancebeskatningsloven § 1, stk. 1 medregnes fortjeneste ved afståelse af fast ejendom til den skattepligtige indkomst efter lovens regler, mens § 1, stk. 2 undtager fortjeneste og tab ved afståelse af ejendom, der er erhvervet som led i den skattepligtiges næringsvej. Næringsejendomme behandles derfor uden for loven — efter statsskatteloven § 4 sammenholdt med § 5 — hvilket har den praktiske konsekvens, at fortjenesten bliver almindelig indkomst, men at TAB til gengæld er fradragsberettiget. Det er som regel netop tabsfradraget, der får skatteydere til selv at påberåbe sig næring, jf. **14-4308857**, hvor klageren forgæves søgte at få et samlet tab på 8.484.031 kr. anerkendt som næringstab i stedet for et kildebegrænset tab efter § 6, stk. 3.

Selve opgørelsen følger § 4, stk. 1: fortjenesten er forskellen mellem den kontantomregnede afståelsessum og den kontantomregnede anskaffelsessum reguleret efter § 5 eller § 5 A. Kontantomregningen sker efter § 4, stk. 2 og stk. 4 ved at lægge den kontante del sammen med kursværdien af gældsposterne — hvilket i sig selv kan blive en selvstændig strid, jf. **10-00081**, hvor Landsskatteretten efter genoptagelse værdiansatte et sælgerpantebrev på nominelt 10.500.000 kr. til kurs 78,6 og dermed fastsatte kommanditistens andel af den kontantomregnede anskaffelsessum til 11.625.300 kr.

For ejendomme erhvervet før 19. maj 1993 gælder indgangsværdisystemet i § 4, stk. 3: ejendomsværdien pr. 1. januar 1993 med tillæg af 10 pct., halvdelsreglen (samme værdi plus halvdelen af forskellen op til ejendomsværdien pr. 1. januar 1996), eller en § 4 B-vurdering pr. 19. maj 1993 — med den mulighed, at den faktiske anskaffelsessum reguleret efter § 4 A kan anvendes, hvis den er højere.

Oven på anskaffelsessummen lægges efter § 5, stk. 1 et fast tillæg på 10.000 kr. for anskaffelsesåret og hvert efterfølgende kalenderår — dog ikke afståelsesåret, og forholdsmæssigt nedsat ved delafståelse og sameje. Sidstnævnte begrænsning er ikke teoretisk: i **08-01785** blev tillægget for tre ejerår reduceret fra 30.000 kr. til 15.000 kr., fordi klageren kun ejede en ideel halvdel af ejendommen.

Den samlede systematik — 10.000 kr.-tillægget, forbedringsudgifterne og næringsejendommenes særstilling — er beskrevet samlet i betænkning nr. 1374/1999 om generationsskiftet i erhvervslivet, s. 83, der samtidig understreger, at næringsejendomme beskattes fuldt ud som personlig indkomst uden for EBL.

Aktualitetsforbehold: ved lov nr. 615 af 30. juni 2026 er der vedtaget ændringer af bl.a. § 5, stk. 6 og § 6, stk. 2, hvor "landbrug, skovbrug" afløses af den nye samlede kategori "landbrugs-, skov- og naturejendomme". Ændringerne træder i kraft 1. januar 2027 og er endnu ikke konsolideret ind i lovbekendtgørelsen.

LOV Ejendomsavancebeskatningsloven § 1, stk. 1, 2 · Ejendomsavancebeskatningsloven § 4, stk. 1-4 · Ejendomsavancebeskatningsloven § 5, stk. 1 · Statsskatteloven § 5

PRAKSIS
- **Landsskatteretten** · Næringsbeskatning ved køb og salg af fast ejendom - manglende godtgørelse af næringsvirksomhed — 16.04.2018
- **Landsskatteretten** · Kursfastsættelse af sælgerpantebrev ved ejendomskøb — 08.02.2010
- **Landsskatteretten** · Landsskatteretten om skønsmæssig indkomstforhøjelse og avance ved salg af fast ejendom — 27.05.2009

§ 2 Anskaffelsessummens indhold: udbyderhonorar og struktureringsvederlag i K/S-projekter

Det mest afklarede praksisspor i hele avanceopgørelsen er behandlingen af projektudbyderhonorarer i kommanditselskabsprojekter. Højesteret afgjorde spørgsmålet endeligt i **Sag 170/2012** (dom af 3. marts 2014), hvor en kommanditist havde påtaget sig en andel af honoraret til Dansk Ejendoms Investering A/S for udvikling og udbud af investeringsprojektet. Højesteret fastslog først, at der ikke er holdepunkter for at fortolke begrebet anskaffelsessum forskelligt i afskrivningsloven og ejendomsavancebeskatningsloven, og derefter:

> *"For så vidt angår opgørelsen af anskaffelsessummen efter afskrivningsloven har Højesteret fastslået, at der – udover købesummen – alene kan medtages udgifter, som kan henføres til berigtigelsen og gennemførelsen af selve ejendomskøbet. Angår udgiften f.eks. den overordnede strukturering og tilrettelæggelse af et investeringsprojekt, kan den derimod ikke indgå i anskaffelsessummen og dermed i afskrivningsgrundlaget."*

Højesteret føjede til, at honoraret til udbyderen dermed heller ikke kunne indgå i anskaffelsessummen ved avanceopgørelsen efter ejendomsavancebeskatningsloven § 4. At kommanditisten trådte direkte ind i selskabet – og ikke købte "brugte anparter" fra en ekstern investor – udelukkede desuden anvendelsen af den lempeligere praksis herom.

Højesteret skærpede kort efter i **Sag 42/2012** (dom af 29. april 2014), der angik K/S Savontie's finske ejendom. Differencen mellem selskabets købspris (246.180.000 kr.) og investorernes betaling (288.030.600 kr.) udgjorde 41.850.600 kr. Ingen del kunne medregnes:

> *"Højesteret finder, at udgifter til due diligence, miljøundersøgelser, vurdering af ejendommen, tilvejebringelse af finansiering og udgifter til formidling af ejendomskøb ikke kan henføres til berigtigelse og gennemførelse af selve ejendomskøbet."*

Dommen slår samtidig fast, at bevisbyrden for, at en udgift kan henføres til selve købet, altid påhviler skatteyderen – også ved opdeling af blandet advokat- og mæglerbistand. Da ejendommens handelsværdi var uændret ved videresalget til investorerne, kunne den resterende difference på 18.463.600 kr. i sin helhed anses som struktureringsvederlag. Samme sondring mellem købesum og struktureringsvederlag ligger til grund for **Sag 309/2012** om afskrivningsgrundlaget.

Under Højesteret havde landsretten allerede tegnet linjen: i **BS-2129/2011-VLR** (Vestre Landsret 22. august 2012) blev en sag om en merpris på ca. 7 mio. kr. betalt ud over ejendommens købesum hjemvist til SKAT, netop fordi merprisen reelt måtte anses for udbyderhonorar for projektstrukturering.

Landsskatteretten anvender samme kriterium. I **12-0217484** og **12-0217440** (begge af 18. oktober 2013) nægtedes en "videresalgsavance" på 3.574.951 kr. til det udbydende selskab medregnet i anskaffelsessummen:

> *"Landsskatteretten er derfor enig med SKAT i, at betalingen til [virksomhed1] A/S i retlig henseende ikke udgør en betaling for ejendommen, og Landsskatteretten er derfor enig med SKAT i, at videresalgsavancen ikke kan medtages som skattemæssig anskaffelsessum."*

Afgørende var, at klageren ikke havde godtgjort, at kommanditselskabet havde erhvervet ejendommen til en pris under handelsværdien. Argumentet om, at udbyderen "ikke var en typisk projektudbyder, men et investeringsselskab", der forblev medejer, blev afvist.

Andre poster kan derimod godt tillægges. Skatterådet bekræftede i **SKM2026.216.SR** (5. maj 2026), at en landmands indfrielse af momsreguleringsforpligtelser på over 800.000 kr. – som Naturstyrelsen krævede som betingelse for handlen om tre landbrugsejendomme – kan behandles som forbedringsudgifter efter § 5, stk. 2, men tidsmæssigt placeret i salgsåret 2025 og ikke i de år, hvor momsfradraget oprindeligt blev taget. Omvendt kunne et vederlag for opgivelse af en brugsret i **SKM2023.442.SR** ikke tillægges anskaffelsessummen, men skulle fragå i afståelsessummen som salgsomkostning.

LOV `Afskrivningsloven § 45, stk. 2` `Ejendomsavancebeskatningsloven § 4, stk. 1` `Ejendomsavancebeskatningsloven § 5, stk. 2`

PRAKSIS

Højesteret · Afskrivningsgrundlag for fast ejendom i investeringsprojekter: Sondring mellem købesum og struktureringsvederlag	26.06.2014
Højesteret · Højesterets dom om skattemæssig anskaffelsessum og fradrag for struktureringsudgifter i ejendomsprojekter	29.04.2014
Højesteret · Eksklusion af projektudbyderhonorar fra anskaffelsessum ved ejendomsavancebeskatning	03.03.2014
Landsretten · Hjemvisning af sag vedrørende skatteansættelse til SKAT for indkomståret 2007	22.08.2012
Landsskatteretten · Nægtelse af tillæg af videresalgsavance til anskaffelsessum ved opgørelse af ejendomsavance og genvundne afskrivninger	18.10.2013
Landsskatteretten · Videresalgsavance til [virksomhed1] A/S ikke tillagt skattemæssig anskaffelsessum ved opgørelse af ejendomsavance og genvundne afskrivninger	18.10.2013
Skatterådet · Momsreguleringsforpligtelse ved salg af landbrugsejendomme til Naturstyrelsen kan tillægges anskaffelsessummen som forbedringsudgifter i salgsåret	05.05.2026
Skatterådet · Anskaffelsessum for fransk gaveejendom med brugsret	13.09.2023

§ 3 Forbedrings- og vedligeholdelsesudgifter efter § 5, stk. 2 – dokumentationskravet

Efter § 5, stk. 2 forhøjes anskaffelsessummen med afholdte udgifter til vedligeholdelse eller forbedring, i det omfang de har oversteget 10.000 kr. pr. kalenderår. Bestemmelsen udelukker samtidig udgifter, der har KUNNET fradrages ved indkomstopgørelsen, samt straksfradragne og straksafskrevne udgifter, der ikke er omfattet af afskrivningsloven § 21, stk. 2.

Afgrænsningen mod fradragsberettiget vedligeholdelse er en løbende kilde til tvist. I **10-00892** godkendte Landsskatteretten udgifter til opdeling af elinstallationer og etablering af elmålere (2000) samt indretning af bad, toilet og nyt køkken i stuelejlighederne (2002) som forbedringer, mens udgifter for 1999 og 2003 blev afvist, fordi det ikke kunne udelukkes, at de allerede var fratrukket som vedligeholdelse i regnskaberne. Avancen blev herefter nedsat fra 1.195.829 kr. til 1.077.063 kr. Samme systematik anvendtes i **11-0298368**, hvor

forbedringer for 2004-2006 blev tillagt anskaffelsessummen, mens vedligeholdelsesudgifter for 2005-2007 blev afvist, fordi de allerede var fratrukket.

Dokumentationskravet er strengt. Landsskatteretten formulerer det som et udgangspunkt, at udgifterne SKAL dokumenteres, og at sandsynliggørelse kun accepteres i særlige tilfælde med bevisbyrden hos skatteyderen:

> *"Efter en konkret vurdering af de enkelte fakturaer sammenholdt med ejendommens fremtræden på salgstidspunktet og klagerens forklaringer er det Landsskatterettens opfattelse, at der ikke er tilstrækkeligt grundlag for at forhøje anskaffelsessummen med de fakturerede udgifter. Retten har fundet, at der ikke er den fornødne sammenhæng mellem oplysningerne om arbejdets udførelse, faktureringerne og de angivne betalinger."* – ***11-0298711***

En række afgørelser illustrerer, hvad der IKKE er nok:

Afgørelse	Fremlagt dokumentation	Udfald
10-01106	Entreprenørerklæring om udgifter over 2 mio. kr. + billeder før/under/efter	Kun skønnede 690.000 kr. godkendt
11-0298711	Fakturaer fra broderens selskaber uden timer/materialespecifikation	Forhøjelse på 778.404 kr. stadfæstet
12-0189378	Syns- og skønserklæring på 820.000 kr. ekskl. moms	Skønsmæssigt 800.000 kr. godkendt
17-0758387	Delvis bilagsdokumentation for nyopførte bygninger	1,5 mio. kr. sandsynliggjort; tab til fremførsel 613.300 kr.
13-4945476	Reviderede årsrapporter + specifikationer (bilag lovligt kasseret)	Godkendt for udgifter før 2005

13-4945476 er den vigtigste lempelse: Landsskatteretten accepterede reviderede årsrapporter og detaljerede specifikationer som tilstrækkelig dokumentation for forbedringer afholdt før 2005, hvor de originale bilag lovligt var kasseret efter bogføringslovens 5-årige opbevaringspligt. Til gengæld foretog retten en skønsmæssig opdeling mellem vedligeholdelse og forbedring baseret på standardiserede levetidsbetragtninger – facaderenovering 60 år, tagrenovering 40 år – således at fx 12/60 af facadeudgiften på én ejendom blev henført til ikke-fradragsberettiget vedligeholdelse.

Selvom en ejendom sælges med tab, gælder samme krav: i **17-0758387** ønskede klageren fradrag for et tab på 3,5 mio. kr., men fik kun godkendt et tab til fremførsel på 613.300 kr., fordi kun en del af byggeudgifterne var tilstrækkeligt sandsynliggjort.

Endelig kan der ikke genanbringes i den del af en ombygningsudgift, hvor der er foretaget straksfradrag. Skatterådet fastslog i **SKM2008.497.SR**, at fordi straksfradragede udgifter efter § 5, stk. 2 ikke indgår i anskaffelsessummen, er de heller ikke en del af den anskaffelsessum, der kan nedsættes efter § 6 C – af en ombygning på 500.000 kr. med 300.000 kr. straksfradrag kunne kun de resterende 200.000 kr. bruges til genanbringelse.

LOV `Afskrivningsloven § 21, stk. 2` `Ejendomsavancebeskatningsloven § 5, stk. 2` `Ejendomsavancebeskatningsloven § 6c`

PRAKSIS **Landsskatteretten** · Landsskatteretten: Tab ved salg af ejendom - Forbedringsudgifter og dokumentationskrav 11.05.2022

Landsskatteretten · Godkendelse af forbedringsudgifter ved ejendomsafståelse baseret på årsrapporter og levetidsbetragtninger 28.08.2014

Landsskatteretten · Landsskatteretten nedsætter ejendomsavance grundet manglende dokumentation for forbedringsudgifter	31.05.2013
Landsskatteretten · Landsskatteretten: Opgørelse af ejendomsavance og fradrag for renteudgifter	09.01.2013
Landsskatteretten · Manglende dokumentation for forbedringsudgifter ved ejendomsavanceopgørelse	17.10.2012
Landsskatteretten · Landsskatteretten: Opgørelse af avance ved salg af udlejningsejendom - Forbedringsudgifter og genanbringelse	03.02.2012
Landsskatteretten · Manglende dokumentation for forbedringsudgifter ved salg af ejerlejlighed	24.09.2010
Skatterådet · Genanbringelse af ejendomsavance ved straksfradrag	03.06.2008

§ 4 Afståelsessummen og parternes fordeling efter § 4, stk. 5-7

Efter § 4, stk. 5 SKAL sælger og køber i købsaftale, skøde eller på anden skriftlig måde fordele den samlede kontantomregnede afståelsessum på grund, bygninger, ejerbolig (herunder stuehus) samt mælkekvoter. Efter § 4, stk. 6 er både den samlede sum og fordelingen undergivet Skatteforvaltningens prøvelse, og afgørelsen er bindende for både sælger og køber. § 4, stk. 7 sikrer symmetrien: enhver ændring af sælgers afståelsessum udløser en tilsvarende ændring af købers anskaffelsessum og omvendt.

Prøvelsesadgangen er reel, men ikke ubegrænset. Landsskatteretten har flere gange formuleret standarden således, at parter med konkret modstående interesser kan forvente, at den aftalte fordeling lægges til grund, MEDMINDRE den er "åbenbart forkert". I **09-02061** blev en fordeling, hvor 6.000.000 kr. af en samlet sum på 6.100.000 kr. var henført til grunden, tilsidesat som åbenbart forkert – bl.a. fordi bygningerne var i dårlig stand, kun delvist udlejet, og ejendommen 1½ år senere blev videresolgt som tom grund for 8.000.000 kr. Retten fastsatte skønsmæssigt 5.000.000 kr. på grunden og 1.100.000 kr. på bygningerne. I den samtidige **09-02062** blev køberselskabets ejendomsavance og genvundne afskrivninger genberegnet ud fra den samme nye fordeling – en direkte illustration af den korresponderende regulering.

Ved landbrugsejendomme opstår problemet typisk mellem stuehus og jord, fordi sælger har interesse i en høj stuehusværdi (skattefri efter § 9), mens køber ofte ikke har en modsatrettet interesse. I **10-01944** anerkendte Landsskatteretten, at parterne ikke var nærtstående, men heller ikke havde fuldt modstående interesser, og fastsatte stuehusværdien til 1.850.000 kr. mod parternes 2.500.000 kr. og nævnets 1.500.000 kr. I **13-0243777** blev en aftalt stuehusværdi på 1.500.000 kr. og SKATs 685.000 kr. begge tilsidesat til fordel for syns- og skønsmandens 900.000 kr., idet forskellen lå "uden for den normale skønsusikkerhed". Retten henviste i begge sager vejledende til en 20 %-grænse for tilsidesættelse af afskrivningsgrundlaget for landbrugets driftsbygninger.

Mellem interesseforbundne parter er udgangspunktet armslængdeprincippet i ligningsloven § 2. I **24-0081751** (30. oktober 2025) nedsatte Landsskatteretten en forhøjelse af et selskabs indkomst ved salg af en sommerhusejendom til selskabets reelle ejer, og i **14-0606434** fastsattes anskaffelsessummen ved et selskabs køb fra hovedanpartshaveren til de selvangivne 1.125.000 kr. mod SKATs 910.000 kr. – med korresponderende nedsættelse af den maskerede udlodning hos hovedanpartshaveren. Skatterådet har i **SKM2017.587.SR** godkendt en DCF-baseret pris på 28 mio. kr. mellem interesseforbundne parter, hvor køberen tillige havde en hjemfaldspligt, fordi en uafhængig part i samme situation ville have været i samme position.

Hvor parterne HELT har undladt at fordele, må skønnet tage udgangspunkt i den offentlige vurdering. Det skete i **11-04094**, hvor en ubebygget grund og et helårshus var købt samlet i 2001 uden fordeling; Landsskatteretten fastsatte grundens anskaffelsessum til 37.472 kr. med støtte i vurderingen pr. 1. januar 2001 (38.500 kr.),

sælgerens oplyste salgspris (35.000 kr.) og salget af en sammenlignelig nabogrund (27.500 kr.). En ensidigt indhentet mæglervurdering på 100.000 kr. blev tilsidesat.

Efterfølgende regulering af afståelsessummen er reguleret i § 13. Skatterådet bekræftede i **SKM2010.143.SR**, at en sælgers tilbagebetaling under en prisfaldsgaranti skatteretligt er en regulering af den oprindelige salgssum, der nedsætter sælgers ejendomsavance – og ikke en skattepligtig indtægt hos køberen.

LOV Afskrivningsloven § 45, stk. 2, 3 · Ejendomsavancebeskatningsloven § 4, stk. 5-7 · Ejendomsavancebeskatningsloven § 13 · Ligningsloven § 2, stk. 1

PRAKSIS

Landsskatteretten · Nedsættelse af forhøjelse ved salg af ejendom til hovedaktionær: Korrektion af ejendomsavanceopgørelse og markedspris	30.10.2025
Landsskatteretten · Landsskatteretten fastsætter anskaffelsessum ved ejendomskøb mellem selskab og hovedanpartshaver	09.02.2015
Landsskatteretten · Ændring af fordeling af overdragelsessum ved salg af landbrugsejendom	04.04.2014
Landsskatteretten · Beskatning af fortjeneste ved salg af grund – fastsættelse af anskaffelsessum	23.03.2012
Landsskatteretten · Landsskatteretten: Fordeling af overdragelsessum ved salg af landbrugsejendom	08.12.2010
Landsskatteretten · Fordeling af overdragelsessum ved salg af ejendom - vurdering af bygningers værdi	16.02.2010
Landsskatteretten · Landsskatterettens afgørelse om fordeling af overdragelsessum ved ejendomssalg	16.02.2010
Skatterådet · Ejendomssalg mellem interesseforbundne med hjemfaldspligt godkendes	12.10.2017
Skatterådet · Regulering af ejendomsavance ved prisfaldsgaranti	24.02.2010

§ 5 Genanbringelse efter § 6 A: kravet om en ANDEN ejendom

§ 6 A, stk. 1 giver adgang til at nedsætte anskaffelsessummen for en erhvervet ejendom med fortjenesten fra en afstået ejendom i stedet for at medregne fortjenesten. Reglen gælder alene den del af fortjenesten, der vedrører den erhvervsmæssigt anvendte del af den afståede ejendom, og alene den del af anskaffelsessummen, der vedrører den del af den erhvervede ejendom, som SKAL anvendes erhvervsmæssigt. Boligdelen er udtrykkeligt udelukket.

Den mest principielle begrænsning er identitetskravet. Højesteret afgjorde i **Sag 183/2012** (dom af 12. april 2013) en sag, hvor en landmand som led i et generationsskifte solgte to landbrugsejendomme til sit eget selskab og året efter købte ca. 48 ha af den ene ejendom tilbage. Skattemyndighederne accepterede genanbringelse af avancen fra den ANDEN ejendom, men ikke fra den ejendom, hvoraf en del blev købt tilbage. Højesterets flertal (3 dommere) udtalte:

> *"Bestemmelsen i ejendomsavancebeskatningslovens § 6 A, stk. 1, om nedsættelse af anskaffelsessummen for en erhvervet ejendom med fortjenesten ved afståelse af fast ejendom må efter naturlig læsemåde forstås således, at den erhvervede ejendom er en anden end den afståede, og denne forståelse støttes af, at bestemmelsen i lovforslagets bemærkninger til den er beskrevet som angående 'genanskaffelse af en ny ejendom'."*

Flertallet begrundede reglen med, at formålet var at fritage ejeren for den likviditetsbelastning, som en UDSKIFTNING af erhvervsejendommen ville udløse. En fjerde dommer nåede samme resultat, men lagde afgørende vægt på, at skatteyderen i kraft af bestemmende indflydelse over køber/tilbagesælger havde kontrol over, om tilbagekøbet skulle finde sted. En enkelt dommer dissentierede med henvisning til ordlyden.

Omvendt er kravet ikke, at ejendommen skal være ny i markedet – det skal blot være en ejerandel, den skattepligtige ikke hidtil har ejet. Skatterådet bekræftede i **SKM2008.809.SR**, at køb af en tidligere samlevers ideelle halvpart af en landbrugsejendom i sameje kvalificerer som erhvervelse af en ny ejendom, men understregede samtidig, at RÆKKEFØLGEN er afgørende: sælges det frasolgte matrikelnummer FØR købet af anparten, er betingelsen opfyldt; købes anparten først, sælges der bagefter fra en ejendom, spørgeren allerede ejer fuldt ud, og genanbringelse er udelukket. Det samme transparensprincip ligger til grund for **SKM2018.153.SR**, hvor tre brødre hver kunne genanbringe deres ideelle 1/3-andel af en avance på 5.422.038 kr. i den ideelle andel af interessentskabets nye investeringer, og for **SKM2007.911.SR**, hvor rumænske General og Limited Partnerships blev anset for skattemæssigt transparente, så der var identitet mellem den, der afstod, og den, der genanbragte.

Et salg til et koncernforbundet selskab er ikke i sig selv en hindring. I **SKM2009.165.SR** bekræftede Skatterådet, at et selskab kunne genanbringe avancen ved salg af sin erhvervsejendom til et koncernforbundet selskab, fordi køberen er en selvstændig juridisk person – under forudsætning af at transaktionen sker på markedsvilkår efter ligningslovens § 2.

En særlig faldgrube ligger i virksomhedsomdannelse. I **SKM2008.898.SR** havde en landmand solgt en landbrugsejendom i 2006 med en avance på 4.302.218 kr., opsparet provenuet i virksomhedsordningen og pr. 1. januar 2007 omdannet virksomheden skattefrit. Skatterådet svarede nej til begge spørgsmål: selskabet overtog et KONTANTBELØB, ikke en genanbringelsesberettiget ejendomsavance, og successionen efter virksomhedsomdannelsesloven § 6 ændrede ikke dette. Personlig genanbringelse var ligeledes udelukket, fordi begæringsbetingelsen ikke var opfyldt.

LOV Ejendomsavancebeskatningsloven § 6a, stk. 1 · Ejendomsavancebeskatningsloven § 6c · Virksomhedsomdannelsesloven § 6

PRAKSIS

Højesteret · Nægtelse af skatteudskydelse ved tilbagekøb af tidligere afstået landbrugsjord	12.04.2013
Skatterådet · Genanbringelse af ejendomsavance i interessentskabers ideelle andel	11.04.2018
Skatterådet · Genanbringelse af ejendomsavance ved koncerninternt salg	03.03.2009
Skatterådet · Genanbringelse af ejendomsavance ved virksomhedsomdannelse	06.11.2008
Skatterådet · Genanbringelse af ejendomsavance i erhvervet ideal ejerandel	07.10.2008

§ 6 Genanbringelse: kravet om erhvervsmæssig anvendelse og udlejningsundtagelsen

Efter § 6 A, stk. 1, 4. pkt. anses udlejning af fast ejendom IKKE for erhvervsvirksomhed. Det er den enkeltstående mest afgørende begrænsning i praksis. I **10-00892** blev genanbringelse nægtet allerede fordi udlejning af fast ejendom til beboelse ikke er erhvervsvirksomhed – foruden at klageren slet ikke havde erhvervet en ny ejendom inden for fristen. Skatterådet nåede samme resultat i **SKM2009.447.SR**, hvor en landmand ønskede at genanbringe ca. 5,5 mio. kr. i ombygning til fem ferielejligheder: efter lovændringen med virkning fra 22. april 2009 kvalificerede ren ferieudlejning ikke længere som erhvervsvirksomhed.

Undtagelsen i § 6 A, stk. 5 – udlejning til et selskab, hvori ejeren og dennes ægtefælle direkte eller indirekte har bestemmende indflydelse (over 50 pct.) – er snæver. Skatterådet bekræftede i **SKM2011.356.SR** dens anvendelse for en direktør, der personligt ville eje en nyopført ejendom og udleje den til sit eget selskab. Men bestemmelsen kan ikke strækkes:

- **12-0191823**: et selskab solgte 17,8 ha jord til sin hovedaktionær og ville genanbringe en avance på 2.300.119 kr. i jord købt af samme hovedaktionær. Både den solgte og den købte jord var bortforpagtet til et SØSTERSELSKAB. Landsskatteretten konstaterede kort: *"Selskabet har ikke bestemmende indflydelse over [virksomhed1] ApS"* – begge selskaber var ejet direkte af hovedaktionæren som fysisk person, og genanbringelse blev nægtet.
- **SKM2026.181.SR** (14. april 2026): Skatterådet afviste, at et A/S kunne bruge § 6 A, stk. 5, ved salg af en ejendom, hvoraf 93 % var udlejet til et søsterselskab. Bestemmelsen er formuleret med henblik på hovedaktionærer (fysiske personer), og Skatteministeriet har i forarbejderne til lov nr. 525 af 2009 og L 84 (2010/11) eksplicit bemærket, at reglerne "ikke ønskes udvidet til at omfatte koncernforbundne selskaber".

TIDSPUNKTET for den erhvervsmæssige anvendelse er derimod fortolket lempeligt. Landsskatteretten fastslog allerede i **08-01598** (café indrettet kort efter overtagelsen) og **08-02600** (ejendom udlejet frem til maj 2008, men med aftalt opsigelse af lejer allerede ved købet), at en ordlydsfortolkning af § 6 A giver rum for, at den erhvervsmæssige anvendelse først sker fremadrettet og inden for rimelig tid efter erhvervelsen. Denne linje kulminerede i **22-0027851** (2. februar 2026), hvor Skattestyrelsen havde nægtet genanbringelse af en avance på 380.175 kr. i en ubebygget erhvervsgrund med to begrundelser: at en ubebygget grund ikke i sig selv opfylder kravet, og at udlejning påbegyndt 2½ måned efter overtagelsen ikke var "straks". Landsskatteretten ændrede afgørelsen og formulerede kriteriet:

> *"Der må stilles krav om, at der på erhvervelsestidspunktet er helt konkrete planer om, at der skal drives erhvervsmæssig virksomhed fra ejendommen, og at den erhvervede ejendom inden for rimelig tid efter erhvervelsen benyttes erhvervsmæssigt i overensstemmelse hermed, således at der er en vis tidsmæssig sammenhæng med den afståede ejendom."*

Afgørende var, at grunden blev erhvervet i 2019, at entreprisekontrakt om nyt domicil blev indgået samme år (17. december 2019), og at der havde været kontinuitet i processen frem til ibrugtagningen i september 2020. Sagen blev hjemvist til Skattestyrelsen for prøvelse af de formelle betingelser i stk. 2.

Bevisbyrden for REEL erhvervsmæssig drift er dog skærpet, når driften ikke er åbenbar:

Afgørelse	Påstået erhvervsmæssig anvendelse	Udfald
SKM2011.225.SR	Landbrugsdrift i eget regi 1.-20. januar 2011	Godkendt – vurderingstidspunkt er det skattemæssige salgstidspunkt
12-0237241	Udlejning af hestebokse (indtægt 6.400 kr. i 2010, én annonce)	Nægtet for hestestald og foderrum
12-0272868	Egen drift af svensk landbrug fra overtagelsen 15. marts 2010	Nægtet – dokumentation manglede; avance på 9.687.388 kr. beskattet
SKM2008.72.SR	Opbevaring og klargøring af både og campingvogne	Kvalificerede som erhvervsmæssig

Genanbringelse mellem ægtefæller følger § 6 A, stk. 3. Skatterådet bekræftede i **SKM2022.243.SR**-, at en avance ved salg af en landbrugsejendom kunne genanbringes i en produktionshal erhvervet af ægtefællen til dennes anlægsgartnervirksomhed, og at udlejning af driftsbygninger til ægtefællen ikke hindrede genanbringelse, når den faktiske erhvervsmæssige brug forelå.

For udenlandske ejendomme gælder § 6 A, stk. 4, der begrænser adgangen til EU/EØS, Færøerne og Grønland med krav om informationsudveksling. Skatterådet bekræftede i **SKM2007.808.SR**, at en skatteyder inden ophør af fuld skattepligt kan begære genanbringelse i en udenlandsk ejendom og endog i FORVENTEDE

nybygningsudgifter, hvis der senest ved fraflytningen er indgået endelig og bindende entrepriseaftale. **SKM2008.974.SR** viser den vurderingsmæssige undtagelse: udlejning af en udenlandsk minkfarm blev accepteret, fordi landbrugslignende ejendomme er undtaget fra udlejningsforbuddet.

LOV	Ejendomsavancebeskatningsloven § 6a, stk. 1, 3-5	
PRAKSIS	**Landsskatteretten** · Genanbringelse af ejendomsavance i ubebygget erhvervsgrund – betingelsen om erhvervsmæssig anvendelse opfyldt ved entreprisekontrakt inden årsudløb	02.02.2026
	Landsskatteretten · Manglende dokumentation for erhvervsmæssig drift ved genanbringelse af ejendomsavance	15.03.2021
	Landsskatteretten · Genanbringelse af ejendomsavance i landbrugsejendom - Udlejning af hestebokse ikke anset for erhvervsmæssig virksomhed	26.03.2014
	Landsskatteretten · Nægtelse af genanbringelse af ejendomsavance ved udlejning til søsterselskab	01.05.2013
	Landsskatteretten · Landsskatteretten: Opgørelse af avance ved salg af udlejningsejendom - Forbedringsudgifter og genanbringelse	03.02.2012
	Landsskatteretten · Landsskatteretten om genanbringelse af ejendomsavance ved erhvervsmæssig anvendelse af ejendom	01.07.2009
	Landsskatteretten · Landsskatteretten om genanbringelse af ejendomsavance ved erhvervelse af erhvervsejendom	26.06.2009
	Skatterådet · Genanbringelse af ejendomsavance afskåret for juridiske personer – § 6 A, stk. 5 gælder kun fysiske personer	14.04.2026
	Skatterådet · Genanbringelse af ejendomsavance mellem samlevende ægtefæller	09.05.2022
	Skatterådet · Ejendomsavance genanbringes ved udlejning til hovedaktionærs selskab	24.05.2011
	Skatterådet · Genanbringelse af ejendomsavance ved kortvarig erhvervsmæssig anvendelse	28.03.2011
	Skatterådet · Genanbringelse af avance i ferielejligheder anses som udlejning	07.07.2009
	Skatterådet · Genanbringelse af ejendomsavance ved køb af udenlandsk minkfarm	05.12.2008
	Skatterådet · Genanbringelse af ejendomsavance i erhvervsejendom til opbevaring	25.01.2008
	Skatterådet · Genanbringelse af ejendomsavance i udenlandsk ejendom ved fraflytning	15.11.2007

§ 7 Genanbringelsens formelle betingelser: fristerne i § 6 A, stk. 2, og tre-månedersreglen

§ 6 A, stk. 2, nr. 1 opstiller den tidsmæssige ramme: den skattepligtige skal erhverve fast ejendom i samme indkomstår som afståelsen, i det følgende indkomstår, eller i det seneste indkomstår FORUD for afståelsesåret. § 6 A, stk. 2, nr. 2, 1. pkt., kræver, at reglen begæres anvendt senest for erhvervelsesåret ved rettidig afgivelse af oplysninger efter skattekontrolloven § 2. Indholdet af begæringen er fastlagt i bekendtgørelse om hvilke oplysninger der skal indgives ved genanbringelse § 1 – tilkendegivelse af genanbringelsen, identifikation af begge ejendomme og størrelsen af den genanbragte fortjeneste – mens § 3 udstrækker kravene til § 6 C-tilfælde og § 4 kræver, at grundlaget for avanceopgørelsen kan fremlægges på begæring.

For genanbringelse i om-, til- og nybygning efter § 6 C er det tilstrækkeligt, at byggeriet er PÅBEGYNDT inden fristens udløb. Skatterådet bekræftede i **SKM2006.690.SR**, at et selskab kunne genanbringe i betalte entrepriseudgifter, selvom bygningen hverken var færdig eller taget i brug pr. 31. december 2007 – der er ikke krav om afslutning inden fristens udløb, blot om en endelig aftale og påbegyndelse inden for rimelig tid.

Tre-månedersreglen i 2. pkt. – hvorefter en begæring kan fremsættes senest 3 måneder efter meddelelse om en ansættelsesændring vedrørende afståelse af fast ejendom – har givet anledning til en lang og skiftende praksis. Landsskatteretten har i **23-0100665** (28. april 2026) samlet den i et skema, der er gengivet nedenfor:

Afgørelse	Selvangivet avance	Ny ansættelse	Ændring	Udfald
LSR 2-4-1847-1073 (2003)	850.458 kr.	846.146 kr.	-4.312 kr.	Godkendt
LSR 2-4-1847-1319 (2005)	0 kr.	787.030 kr.	+787.030 kr.	Godkendt
10-01308 (2010)	0 kr.	388.802 kr.	+388.802 kr.	Godkendt
13-0014733 (2013)	363.195 kr.	362.996 kr.	-199 kr.	Nægtet
10-03593 (2011)	0 kr.	140.834 kr.	+140.834 kr.	Godkendt
23-0100665 (2026)	18.886.835 kr.	18.076.210 kr.	-810.625 kr.	Nægtet

Mønsteret er tydeligt: reglen virker, når ansættelsesændringen FREMBRINGER en avance, der ikke tidligere var kendt. I **10-01308** havde klageren ikke selvangivet avance ved salg af landbrugsjord; da SKAT forhøjede fra 0 kr. til 388.802 kr., udløste det en ny frist, og anmodningen 25 dage senere var rettidig. I **10-03593** fastslog Landsskatteretten samtidig, at fristen løber, uanset om ansættelsesændringen er sket på myndighedernes eller skatteyderens eget initiativ:

> *"På baggrund af ordlyden og formålet med bestemmelsen, finder Landsskatteretten, at klageren herefter opfylder 3 måneders betingelsen i ejendomsavancebeskatningslovens § 6A, stk. 2, nr. 2, 2. pkt."*

Omvendt afvises rene bagatelændringer og efterrationaliseringer. I **13-0014733** var ansættelsen ændret med 199 kr. efter en teknisk korrektion, og klageren havde i forvejen (for sent) anmodet om genanbringelse:

> *"Det er på baggrund af formålet med bestemmelsen Landsskatterettens opfattelse, at anvendelsen af reglen i § 6 A, stk. 2, nr. 2, 2. punktum ... i hvert fald må forudsætte, at begæringen om genanbringelse udløses af en ændring af skatteansættelsen."*

Samme kausalitetskrav bar **18-0003397** (13. december 2023), hvor en nedsættelse på 62.088 kr. ikke gav adgang til at genanbringe en avance på 8,4 mio. kr., og **23-0100665**, hvor Landsskatteretten med stemmerne 2-1 nægtede genanbringelse af 18,1 mio. kr. efter en ansættelsesnedsættelse på 810.625 kr.:

> *"Der er ikke efter indkomstårets udløb som følge af ansættelsesændringen på 810.625 kr. fremkommet en ejendomsavance på Skattestyrelsens foranledning, idet selskabet havde oplyst om avancen i forbindelse med indberetning af oplysningsskemaet for indkomståret 2021."*

Flertallet betonede, at 2. pkt. er en snæver undtagelse til udgangspunktet i 1. pkt. og må fortolkes indskrænkende. Mindretallet ville derimod følge ordlyden. Sagen viser samtidig en anden faldgrube: selskabet havde indberettet oplysningsskemaet 14 dage for sent, hvilket i sig selv udelukkede 1. pkt.

LOV Ejendomsavancebeskatningsloven § 6a, stk. 2 · Ejendomsavancebeskatningsloven § 6c · Skattekontrolloven § 2

PRAKSIS **Landsskatteretten** · Afslag på genanbringelse af ejendomsavance – ansættelsesnedsættelse udløser ikke tre-månedersregel i EBL § 6 A, stk. 2, nr. 2, 2. pkt. 28.04.2026

	Landsskatteretten · Afslag på genanbringelse af ejendomsavance efter 3-måneders-reglen ved uvæsentlig ansættelsesændring	13.12.2023
	Landsskatteretten · Nægtelse af genanbringelse af ejendomsavance efter uvæsentlig ansættelsesændring	21.11.2013
	Landsskatteretten · Genanbringelse af ejendomsavance efter ansættelsesændring på anmodning fra skatteyder	02.11.2011
	Landsskatteretten · Genanbringelse af ejendomsavance - overholdelse af 3-måneders fristen efter ansættelsesændring	13.12.2010
	Skatterådet · Genanbringelse af ejendomsavance i påbegyndt erhvervsbyggeri	13.11.2006

§ 8 Genanbringelsens virkning: udskudt beskatning, ikke udskudt opgørelse

Et af de mest oversete træk ved § 6 A er, at bestemmelsen kun hjemler en udskydelse af BESKATNINGEN – ikke af OPGØRELSEN. Landsskatteretten formulerede princippet i **11-0300846**, hvor en landmand i 2000 havde genanbragt en avance opgjort til 836.219 kr. og ved salget i 2008 ønskede at korrigere til det efter hans opfattelse rigtige beløb på 501.861 kr.:

> *Det er en forudsætning for anvendelsen af § 6 A, at der er opgjort en fortjeneste ved salg af den ejendom, hvorfra fortjenesten ønskes genanbragt. Opgørelsen af fortjenesten kan ikke udskydes til tidspunktet for salget af den ejendom, fortjenesten er blevet genanbragt i.*

Den oprindeligt opgjorte avance blev derfor lagt til grund ved 2008-salget, uanset at parterne var enige om, at den var forkert. Klageren havde to gange anmodet om ekstraordinær genoptagelse af indkomståret 2000, og begge afslag var upåklagede. Praksis betyder, at en fejlagtig genanbringelse skal repareres i det ÅR, hvor avancen blev opgjort – ikke i afståelsesåret for den ejendom, avancen blev genanbragt i – og at forældelse af det oprindelige år låser fejlen fast.

Virkningen af den senere afståelse følger i øvrigt af § 8, stk. 5, § 9, stk. 4 og § 11, stk. 2: genanbragt fortjeneste kommer til beskatning, når den ellers skattefri ejendom afstås. Samme mekanik gælder ved bortfald af den bestemmende indflydelse efter § 6 A, stk. 5, 4. pkt. – ophører den bestemmende indflydelse i selskabet, beskattes den genanbragte fortjeneste på dette tidspunkt, og nedsættelsen af anskaffelsessummen bortfalder.

Skatteforvaltningen prøver desuden, hvor stor en DEL af den erhvervede ejendom der reelt er erhvervsmæssig. **12-0237241** er den mest detaljerede illustration: en klager ønskede 9.874.130 kr. genanbragt, men Landsskatteretten stadfæstede skatteankenævnets godkendelse af 6.325.745 kr., idet hestestald og foderrum ikke blev anset for erhvervsmæssigt anvendt inden for rimelig tid, en værksteds- og beboelsesbygning kun delvist (udlejning til beboelse tæller ikke, jf. § 6 A, stk. 1, 4. pkt.), og opbevaring af halm til opvarmning af beboelsen ikke var erhvervsmæssig.

LOV `Ejendomsavancebeskatningsloven § 6a, stk. 1, 5` `Ejendomsavancebeskatningsloven § 8, stk. 5` `Skatteforvaltningsloven § 27, stk. 1`

PRAKSIS	**Landsskatteretten** · Genanbringelse af ejendomsavance i landbrugsejendom - Udlejning af hestebokse ikke anset for erhvervsmæssig virksomhed	26.03.2014
	Landsskatteretten · Opgørelse af ejendomsavance ved salg af ejendom - Genanbringelse af avance - Bindende anmodning	13.09.2012

§ 9 § 10-genopførelse efter skade, erstatnings- og forsikringssummer

Efter § 2 sidestilles erstatnings- og forsikringssummer med salgssummer, og § 10 giver mulighed for at udskyde beskatningen, når ejendommen genopføres. Ved afskrivningsberettigede bygninger, hvor afskrivningsloven § 24 finder anvendelse, er anvendelsen af § 10 efter praksis obligatorisk. Det fik konsekvenser i **09-02116**, hvor en landmand havde erhvervet en delvist nedbrændt ejendom i 1992 med rådighed over forsikringssummen på 1.174.518 kr. og efterfølgende afholdt 1.006.324 kr. i genopførelsesudgifter. Landsskatteretten fastslog med henvisning til § 10, stk. 4, nr. 3, at der kun kan medregnes det beløb, hvormed genopførelsesudgifterne OVERSTIGER erstatningen — og at det er uden betydning, om skaden er indtruffet i klagerens egen ejertid. Ingen del af byggeudgifterne kunne derfor tillægges anskaffelsessummen, og et selvangivet tab på 996.840 kr. blev til en fortjeneste på 132.758 kr.

Fristerne er derimod fortolket pragmatisk. Skatterådet bekræftede i **SKM2013.795.SR**, at en brandforsikringserstatning, hvor branden indtraf i 2010 og erstatningen først blev endelig i 2013, kunne genanbringes i genopførelse i 2014, og at en bindende entreprisekontrakt var tilstrækkelig, selv om byggeriet ikke var færdigt ved fristens udløb — ved analog anvendelse af § 6 C-praksis. **SKM2025.12.SR** (15. januar 2025) præciserede startpunktet:

> *Tidsfristen i ejendomsavancebeskatningslovens § 10, stk. 1, nr. 2, løber først fra indkomståret efter, at erstatningen er endeligt fastsat i henhold til de valgte genopførelsesprincipper — og den alternative mulighed for en lavere kontanterstatning er irrelevant.*

Udskydelsens rækkevidde ved selskabsretlige omstruktureringer blev afklaret i **SKM2026.225.SR** (8. maj 2026). En ejendomsejer, hvis bygninger var nedbrændt fuldstændigt, ville apportindskyde ejendommen og de ikke-udnyttede forsikringstilsagn i et nystiftet, helejet K/S og derefter sælge 50 % af K/S-andelene inden genopførelsen. Skatterådet svarede:

- Apportindskuddet påvirker IKKE § 10-udskydelsen, fordi K/S'et er skattemæssigt transparent, og spørgeren fortsat anses for 100 %-ejer.
- Salget af 50 % af K/S-andelene udgør derimod skattemæssigt en DELAFSTÅELSE af ejendommen, der bringer udskydelsen til ophør for den afståede andel med beskatning på overdragelsestidspunktet.

Minkerstatningerne udgør det største samlede sagskompleks i nyere praksis. **SKM2024.379.SR** (11. juli 2024) behandlede en minkavlers samlede erstatning på ca. 8,4 mio. kr. efter den skematiske model i nedlukningsbekendtgørelsen og tog stilling til beskatningstidspunkt, opgørelse af genvundne afskrivninger efter afskrivningsloven § 21, ejendomsavance, ekspropriationsspørgsmålet efter § 11, genanbringelse og ophørspension — med det resultat, at erstatningen for driftsbygningerne er skattepligtig, men at der er adgang til både genanbringelse og indbetaling på ophørspension. Beskatningstidspunktet er efterfølgende præciseret: efter **SKM2023.148.SR** beskattes acontoforskud først, når Erstatnings- og taksationskommissionen i 1. instans har truffet afgørelse om den endelige erstatning, og **SKM2025.107.SR** fastholdt dette, selv om avleren forinden havde modtaget en DELAFGØRELSE om anlægsaktivers restværdi — delafgørelsen udløser hverken udbetaling eller retserhvervelse for den samlede erstatning. **SKM2025.726.SR** behandlede den yderligere komplikation, at der er personsammenfald mellem drifts- og følgevirksomhed.

LOV Afskrivningsloven § 21 · Afskrivningsloven § 24 · Ejendomsavancebeskatningsloven § 2 · Ejendomsavancebeskatningsloven § 10, stk. 1, 4

PRAKSIS	**Landsskatteretten** · Landsskatteretten: Opgørelse af avance ved salg af ejendom - tillæg af byggeudgifter til anskaffelsessum	28.01.2011
	Skatterådet · Apportindskud og delsalg af K/S-andele ved genopførelse af nedbrændt ejendom – EBL § 10-udskydelse	08.05.2026
	Skatterådet · Nedlukningserstatning til minkavler med dobbeltrolle	18.12.2025
	Skatterådet · Beskatningstidspunkt for minkavlers nedlukningserstatning efter delafgørelse	27.02.2025
	Skatterådet · Genopførelse efter brand og tidsfrist for skatteudskydelse	15.01.2025
	Skatterådet · Beskatningstidspunkt og genanbringelse af erstatning ved minknedlukning	11.07.2024
	Skatterådet · Skattefrihed for de minimis erstatning til minkavlere og beskatningstidspunkt for forskud	31.03.2023
	Skatterådet · Genanbringelse af branderstatning i genopførelse inden for fristen	11.11.2013

§ 10 Næringsformodningen: faggrupper, omfang og afkræftelse

Næringsvurderingen efter § 1, stk. 2 sammenholdt med statsskatteloven § 4 og § 5 foretages efter en fast kriteriekatalog, som Landsskatteretten har formuleret i **14-4308857**:

- Antal og omfang af handler
- Systematik, kontinuitet og professionalisme
- Skatteyderens tilknytning til ejendomsmarkedet
- Formålet med erhvervelse, anvendelse og salg
- Ejendommens konkrete anvendelse og placering i skatteyderens økonomi

Det afgørende tidspunkt er ERHVERVELSESTIDSPUNKTET – ikke salgstidspunktet.

For personer med professionel tilknytning til ejendoms- og byggemarkedet gælder en næringsformodning, der smitter af på alle erhvervelser. **10-01075** er skoleeksemplet: en tidligere tømrermester havde i 1994-1996 købt tre nabogrunde, opført sommerhuse på dem og solgt et af dem i 1999 som næring. Ved salget af det tredje i 2006 fandt Landsskatteretten næringsformodningen intakt, bl.a. fordi klageren som selvstændig tømrermester var omfattet af formodningsreglen, tidligere havde deltaget i et interessentskab, der opførte og videresolgte parcelhuse, og fordi ejertiden på ca. 10 år var kortere end de mindst 20 år, praksis normalt kræver, før en næringsejendom kan overgå til anlægsformuen.

17-0624995 (22. august 2022) viser konsekvensernes rækkevidde: en tømrermester, der siden 1986 havde opbygget en ejendomsportefølje, blev anset for næringsdrivende, hvilket ikke blot gjorde avancerne til personlig indkomst, men også betød, at en skattefri virksomhedsomdannelse først kunne gennemføres efter indbetaling af den negative anskaffelsessum, jf. virksomhedsomdannelseslovens § 2, stk. 1, nr. 5.

Næringsformodningen kan smitte fra ægtefælle til ægtefælle og videre gennem successionsregler. I **15-2085928** fastslog Landsskatteretten, at en ejendomsadministrator ikke i kraft af sin uddannelse tilhørte en formodningsgruppe, men at hun PÅBEGYNDTE næringsvirksomhed i 1979 ved at erhverve en ejendom sammen med sin næringsdrivende ægtefælle. Herefter gjaldt en formodning om, at alle hendes ejendomme var næringsejendomme, og lang ejertid (20-35 år) og karakteren af udlejningsejendomme var ikke tilstrækkeligt til at føre "det sikre bevis" for overgang til anlægsformuen. For ejendomme overtaget ved uskiftet bo succederede hun tillige i afdødes næringsformodning efter dødsboskattelovens § 59, stk. 1.

Formodningen kan dog afkræftes. I **11-0300914** havde SKAT beskattet en fortjeneste på 13 mio. kr. som næring hos en direktør og aktionær i flere ejendomsselskaber. Landsskatteretten gav fuldt medhold: selskaberne

beskæftigede sig med ADMINISTRATION og UDLEJNING, ikke handel, klageren havde personligt kun foretaget få handler, og lejligheden havde reelt tjent som bolig – dokumenteret ved folkeregistertilmelding, TV-abonnement, bestyrelsespost i ejerforeningen og forbrugsdata for vand og varme. **12-0190697** viser en beslægtet begrænsning: den blotte overdragelse af en ejendom fra et næringsdrivende selskab til hovedanpartshaveren gør ikke i sig selv hovedanpartshaveren næringsdrivende – men fortjenesten blev alligevel skattepligtig, fordi sommerhuset ikke havde tjent til privat formål.

LOV Ejendomsavancebeskatningsloven § 1, stk. 2 · Statsskatteloven § 4 · Statsskatteloven § 5 · Virksomhedsomdannelsesloven § 2, stk. 1

PRAKSIS

- **Landsskatteretten** · Landsskatteretten: Næring ved køb og salg af fast ejendom - Virksomhedsomdannelse — 22.08.2022
- **Landsskatteretten** · Næringsbeskatning ved køb og salg af fast ejendom - manglende godtgørelse af næringsvirksomhed — 16.04.2018
- **Landsskatteretten** · Beskatning af salg af udlejningsejendomme: Næring eller ejendomsavance? — 22.01.2018
- **Landsskatteretten** · Beskatning af fortjeneste ved afståelse af ejendom erhvervet fra næringsdrivende selskab — 20.12.2012
- **Landsskatteretten** · Skattefrihed ved salg af lejlighed – Næringsformodning afkræftet — 13.12.2012
- **Landsskatteretten** · Beskatning af avance ved salg af sommerhus – Næringsvirksomhed – Forældelse — 01.03.2011

§ 11 Næring i selskaber: omfangskriteriet, afsmitning og enkeltstående projekter

For selskaber er kernespørgsmålet, om ejendomssalgene har karakter af systematisk næringsvirksomhed eller af porteføljepleje af anlægsaktiver. Østre Landsret afgjorde spørgsmålet principielt i **BS-35856/2021-OLR** (21. april 2023), hvor et selskab med op mod 89 ejendomme søgte genoptagelse for at få ophævet en rentefradragsbegrænsning på 72.120.920 kr. (renteloft) og 4.655.256 kr. (EBIT) alene for 2012. Landsretten fandt, at selskabets ejendomssalg havde karakter af porteføljepleje og ikke systematisk næring, at der ikke forelå afsmitning, og at gælden derfor ikke var varegæld efter selskabsskatteloven § 11 B, stk. 4. Dommen viser, at næringsstatus har konsekvenser langt ud over avanceopgørelsen. Landsskatteretten var nået samme resultat i **16-1911150**, hvor selskabets egne årsrapporter angav udlejning som hovedaktivitet, indtægterne overvejende var lejeindtægter, og selskabet konsekvent SELV havde opgjort avancer efter ejendomsavancebeskatningsloven.

Omfangskriteriet er ikke rent kvantitativt. I **08-01681** havde et selskab købt seks og solgt fire ejendomme over fire år, men Landsskatteretten fandt ikke aktiviteten tilstrækkeligt systematisk og professionel til at udgøre næring – næring forudsætter en varig og systematisk virksomhed, der udgør en hel eller delvis levevej, og enkeltstående dispositioner falder under § 1, stk. 1 selv med videresalg for øje. SKATs afsmitningsargument blev afvist, fordi hovedanpartshaveren i en samtidig afgørelse ikke var fundet næringsdrivende.

Den nyeste bekræftelse er **19-0083816** (16. marts 2026): et ApS stiftet i 2009 med det udtrykkelige formål at opføre og videresælge syv rækkehuse søgte genoptagelse for 2015-2017 for at få tabene behandlet som næringstab. Landsskatteretten stadfæstede Skattestyrelsens afvisning – ét rækkehusprojekt udgør ikke systematisk næringsvirksomhed.

Afsmitning virker derimod, når koncernforbindelsen er reel. I **09-01454** blev et datterselskab anset for næringsdrivende ved afsmitning fra et professionelt ejendomsudviklende moderselskab, og selskabet succederede efter fusionsskatteloven § 8, stk. 2 i den skattemæssige stilling fra en skattefri spaltning.

Skatterådet foretog samme vurdering i **SKM2013.112.SR**, hvor moderselskabet og to datterselskaber i en ejendomskoncern klart var næringsdrivende, mens to yderligere datterselskaber blev næringsdrivende ved AFSMITNING – dog med den vigtige undtagelse, at det ene selskabs DOMICILEJENDOM blev anset for et anlægsaktiv uden for næringen.

Hvor næring FØRST er statueret, sker opgørelsen efter statsskattelovens principper. I **09-01437** blev et selskabs avance ved køb (8.600.000 kr.) og salg (13.390.000 kr.) af samme ejendom inden for seks uger opgjort som næringsavance med fradrag for dokumenterede købs- og salgsomkostninger på 376.113 kr. – men uden det påståede nedslag på 900.000 kr., der hverken fremgik af skødet eller var dokumenteret.

LOV Ejendomsavancebeskatningsloven § 1, stk. 1, 2 · Selskabsskatteloven § 11b, stk. 4 · Statsskatteloven § 4

PRAKSIS

Landsretten · Afgørelse om næringsvirksomhed ved køb og salg af fast ejendom og rentefradragsbegrænsning efter Selskabsskatteloven	21.04.2023
Landsskatteretten · ApS ikke næringsdrivende med køb og salg af fast ejendom – ét rækkehusprojekt udgør ikke systematisk næringsvirksomhed	16.03.2026
Landsskatteretten · Afslag på genoptagelse: Næring ved køb og salg af fast ejendom	07.07.2020
Landsskatteretten · Selskabs ejendomssalg var ikke næring men anlægsinvestering	13.03.2012
Landsskatteretten · Salg af ejendom anset for næring på grund af afsmitning fra moderselskab trods tidligere afgørelse	12.10.2010
Landsskatteretten · Landsskatteretten: Avanceopgørelse ved salg af ejendom - næringsvirksomhed	30.08.2010
Skatterådet · Næringsstatus for ejendomskoncern ved afvikling af aktiver	11.02.2013

§ 12 Indeksering efter § 5 A, bundfradrag efter § 6, stk. 2, og tabsbehandling

§ 5 A giver adgang til at indeksregulere anskaffelsessummen for landbrugs- og skovejendomme. Adgangen er knyttet til ejendommens FAKTISKE og vurderingsmæssige karakter på afståelsestidspunktet, hvilket blev afgjort i **18-0002279** (13. december 2023): en ejendom på 5,15 ha med et ubeboeligt stuehus og bortforpagtet jord blev solgt i 2016, og sælgeren ønskede § 5 A-indeksering. Landsskatteretten fandt, at den landbrugsmæssige benyttelse manglede fornødent omfang, og at den gældende vurdering som BEBOELSESEJENDOM var afgørende – 5,5 ha-formodningsreglen kunne ikke bære et modsat resultat. Avancen på 769.451 kr. blev stadfæstet.

§ 6, stk. 2 hjemler et bundfradrag med et grundbeløb på 268.600 kr. (2010-niveau), reguleret efter personskattelovens § 20, ved afståelse af ejendomme, der på afståelsestidspunktet benyttes til landbrug, skovbrug eller er blandet benyttede. Betingelserne er kumulative: ejertid på mindst 5 år, afståelsen skal omfatte stuehuset med tilhørende grund og have eller ejerboligen, og denne skal have tjent som bolig for ejeren eller husstanden i en del af ejerperioden, hvor ejendommen var omfattet af den relevante kategori i ejendomsvurderingsloven § 3. Der kan kun anvendes ét bundfradrag pr. ejendom, forholdsmæssigt ved sameje, og bundfradraget kan IKKE kombineres med § 5 A-indeksering. Efter lov nr. 615 af 30. juni 2026 omformuleres bestemmelsen med virkning fra 1. januar 2027 til den nye samlede kategori "landbrugs-, skov- og naturejendomme".

Bundfradraget forudsætter, at ejendommen kategorimæssigt kvalificerer. I **11-0298368** blev boligfradrag efter § 6 afvist, fordi ejendommen indeholdt fire lejligheder, mens den dagældende bestemmelse kun omfattede ejendomme med én eller to selvstændige lejligheder.

Tab behandles efter § 6, stk. 3-6. Tab kan alene fradrages i ejendomsavancer – årets tab modregnes i årets fortjenester, og overskydende tab fremføres uden tidsbegrænsning, men kun i det omfang det ikke kan rummes i en nettofortjeneste fra et TIDLIGERE år. Efter § 6, stk. 5 kan overskydende tab overføres til en samlevende ægtefælles ejendomsavancer, og § 6, stk. 6 tillader modregning bagud i en fortjeneste fra et delsalg efter § 3 A inden for de to følgende indkomstår.

Denne kildebegrænsning er netop grunden til, at skatteydere med tab hyppigt påberåber sig næring. **14-4308857** viser regnestykket: SKAT opgjorde et samlet tab på 8.484.031 kr., som klageren ønskede fradraget i almindelig indkomst, men som – da næring ikke blev statueret – kun kunne fremføres efter § 6, stk. 3. Et retsmedlem dissentierede med henvisning til den dokumenterede intensitet i ejendomshandlerne. **11-03178** illustrerer den yderligere komplikation ved interesseforbundne parter: et selskabs tab på 633.542 kr. ved tilbagesalg til hovedanpartshaveren blev nægtet, fordi forbedringsudgifterne blev anset for afholdt i hovedanpartshaverens interesse, og forskellen mellem kostpris og salgspris blev behandlet som maskeret udlodning.

LOV Ejendomsavancebeskatningsloven § 5a · Ejendomsavancebeskatningsloven § 6, stk. 2-6 · Ejendomsvurderingsloven § 3, stk. 1

PRAKSIS

Landsskatteretten · Indeksering af ejendomsavance nægtet for ejendom under 5,5 ha trods ubeboeligt stuehus	13.12.2023
Landsskatteretten · Næringsbeskatning ved køb og salg af fast ejendom - manglende godtgørelse af næringsvirksomhed	16.04.2018
Landsskatteretten · Landsskatteretten: Opgørelse af ejendomsavance og fradrag for renteudgifter	09.01.2013
Landsskatteretten · Nægtet fradrag for tab ved salg af fast ejendom til hovedanpartshaver	20.03.2012

§ 13 Proces: skøn, varsling, genoptagelse og rådgiveransvar

Manglende dokumentation fører ikke til, at avancen bortfalder, men til skønsmæssig ansættelse. I **08-01785** blev en klagers indkomst ansat skønsmæssigt efter den dagældende skattekontrollovs § 5, stk. 3, på grundlag af en privatforbrugsberegning, samtidig med at Landsskatteretten selvstændigt nedsatte ejendomsavancen fra 319.500 kr. til 135.000 kr. ved at anvende reglerne om helsalg på afståelse af en ideel andel. **12-0189378** viser samme metode ved forbedringsudgifter: retten ansatte skønsmæssigt de samlede anskaffelses- og forbedringsudgifter til 800.000 kr. på grundlag af de fremlagte bilag og en syns- og skønserklæring og nedsatte avancen tilsvarende.

De formelle regler om varsling er ikke rene formaliteter, men kan heller ikke bruges til at ophæve materielt korrekte ansættelser. I **19-0046816** (21. maj 2025) havde Skattestyrelsen varslet en forhøjelse på 1.974.281 kr., men truffet afgørelse om 1.778.562 kr. Landsskatteretten stadfæstede: alle frister efter skatteforvaltningsloven § 26, stk. 1 var overholdt, afgørelsen var mere lempelig end varslet, og den byggede på selskabets egne oplysninger.

Genoptagelse spiller en dobbeltrolle på området. På den ene side kan skatteforvaltningsloven § 27, stk. 1, nr. 2 bruges til at flytte en avance til det korrekte indkomstår: i **09-01821** havde Landsskatteretten i 2007 fastslået, at en avance hørte til 2002 og ikke 2001, hvorefter SKAT ekstraordinært genoptog 2002. Retten fandt, at

6-månedersfristen i § 27, stk. 2 løb fra kendelsen i 2007, og at ændringen var en "direkte følge", fordi den ordinære frist for 2002 endnu ikke var udløbet, da den oprindelige – forkerte – ansættelse blev foretaget i 2004. På den anden side blokerer forældelsen for reparation af genanbringelsesfejl, jf. **11-0300846** ovenfor.

Endelig kan fejl i avancerådgivningen udløse professionsansvar. I **BS-16211/2024-VLR** (Vestre Landsret 7. marts 2025) stadfæstede landsretten, at et revisionsselskab var erstatningsansvarligt for fejlagtig rådgivning ved en familieoverdragelse, hvor faderen blev pålignet en restskat på 243.867 kr. Afgørende var, at faderen havde sandsynliggjort et realistisk alternativt hændelsesforløb – en delvis gaveoverdragelse – som ville have undgået beskatningen, og at revisionsselskabet ikke havde imødegået dette. Dommen illustrerer, at ansvarsvurderingen i skatterådgivningssager i praksis bliver en kontrafaktisk prøvelse af, hvad en korrekt rådgivet klient ville have gjort.

Den administrative fortolkningsramme er samlet i Den juridiske vejledning, hvor afsnit C.H.2.1.11 om genanbringelse beskriver de materielle og formelle betingelser, C.H.2.1.11.2 om udlejning til eget selskab redegør for § 6 A, stk. 5, C.H.2.1.11.3 behandler § 6 C-genanbringelse i om-, til- og nybygning, og afsnittet om ejendomme i udlandet dækker § 6 A, stk. 4.

LOV Skatteforvaltningsloven § 26, stk. 1, 2 · Skatteforvaltningsloven § 27, stk. 1, 2 · Skattekontrolloven § 2

PRAKSIS

Landsretten · Revisionsselskab idømt erstatningsansvar for mangelfuld skatterådgivning ved familieoverdragelse af ejendom	07.03.2025
Landsskatteretten · Skattestyrelsens afgørelse om ejendomsavance var gyldig trods ændret beløb i forhold til varsel	21.05.2025
Landsskatteretten · Landsskatteretten nedsætter ejendomsavance grundet manglende dokumentation for forbedringsudgifter	31.05.2013
Landsskatteretten · Opgørelse af ejendomsavance ved salg af ejendom - Genanbringelse af avance - Bindende anmodning	13.09.2012
Landsskatteretten · Landsskatteretten godkender ekstraordinær genoptagelse ved forkert periodisering af ejendomsavance	11.08.2010
Landsskatteretten · Landsskatteretten om skønsmæssig indkomstforhøjelse og avance ved salg af fast ejendom	27.05.2009

§ 14 Sammenfatning og afgrænsning

Praksis om ejendomsavance kan sammenfattes i fire bevægelser.

For det første er anskaffelsessummens indhold snævert afgrænset. Højesteret har i **Sag 170/2012** og **Sag 42/2012** fastslået, at kun udgifter til berigtigelsen og gennemførelsen af selve ejendomskøbet må medregnes, at begrebet fortolkes ens i afskrivningsloven og ejendomsavancebeskatningsloven, og at bevisbyrden for opdeling af blandet bistand ligger hos skatteyderen. Landsskatteretten har videreført linjen i K/S-sagerne **12-0217484** og **12-0217440**. Forbedringsudgifter kan derimod tillægges – men praksis fra **11-0298711**, **10-01106** og **13-4945476** viser, at kravet er reel bilagsdokumentation, og at kun manglende bilag i lovlig kassationssituation udløser lempelse.

For det andet er genanbringelse en formaliseret undtagelse, der administreres stramt på tre punkter og lempeligt på ét. Der skal erhverves en ANDEN ejendom (**Sag 183/2012**), ejendommen skal reelt anvendes erhvervsmæssigt i EGEN virksomhed og ikke ved udlejning (**12-0191823**, **SKM2026.181.SR**, **12-0237241-**

), og begæringen skal ske rettidigt – hvor tre-månedersreglen kun aktiveres, når ansættelsesændringen FREMBRINGER en avance og UDLØSER begæringen (**23-0100665**, **18-0003397**, **13-0014733**). Lempeligt fortolkes derimod tidspunktet for den erhvervsmæssige ibrugtagning, hvor **22-0027851** nu kræver konkrete planer ved erhvervelsen og ibrugtagning inden for rimelig tid, men ikke øjeblikkelig brug.

For det tredje er § 10-udskydelsen ved genopførelse fristmæssigt gunstig – fristen løber først fra året efter endelig erstatningsfastsættelse (**SKM2025.12.SR**) – men beløbsmæssigt begrænset til den del af genopførelsesudgifterne, der overstiger erstatningen (**09-02116**), og den bringes til ophør ved delafståelse, herunder salg af halvdelen af andelene i et transparent K/S (**SKM2026.225.SR**).

For det fjerde hviler næringsvurderingen på erhvervelsestidspunktet og en samlet bedømmelse af systematik, kontinuitet, professionalisme og tilknytning til ejendomsmarkedet. Faggruppeformodningen er kraftig og kræver et "meget sikkert bevis" for anlægsformål (**10-01075**, **17-0624995**, **15-2085928**), men kan afkræftes ved troværdige anlægsforklaringer og få handler (**11-0300914**, **08-01681**). Ét enkeltstående projekt er ikke næring (**19-0083816**), og porteføljepleje af udlejningsejendomme heller ikke – med konsekvenser for rentefradragsbegrænsningen (**BS-35856/2021-OLR**).

Afgrænsning. Denne oversigt behandler ikke fritagelsesreglerne for parcelhuse, sommerhuse, stuehuse og ekspropriation i §§ 8, 9 og 11 – dem finder du under ejendomsavance. Succession, pengetankreglen og generationsskifte er dækket under generationsskifte, 15 %-reglen og værdiansættelsescirkulæret ved familieoverdragelse under skatteret-vaerdiansaettelse, den løbende beskatning af lejeindtægter under udlejning-skat, genoptagelsesfrister som selvstændig problemstilling under skatteret-genoptagelse, og skattefri virksomhedsomdannelse og fusionsskatteloven under skattefri-omstrukturering. Generelle spørgsmål om bindende svar behandles under bindende-svar-skatteraadet.

LOV `Ejendomsavancebeskatningsloven § 1, stk. 2` `Ejendomsavancebeskatningsloven § 4, stk. 1` `Ejendomsavancebeskatningsloven § 6a, stk. 1, 2` `Ejendomsavancebeskatningsloven § 10, stk. 1`

PRAKSIS

Højesteret · Højesterets dom om skattemæssig anskaffelsessum og fradrag for struktureringsudgifter i ejendomsprojekter	29.04.2014
Højesteret · Eksklusion af projektudbyderhonorar fra anskaffelsessum ved ejendomsavancebeskatning	03.03.2014
Højesteret · Nægtelse af skatteudskydelse ved tilbagekøb af tidligere afstået landbrugsjord	12.04.2013
Landsretten · Afgørelse om næringsvirksomhed ved køb og salg af fast ejendom og rentefradragsbegrænsning efter Selskabsskatteloven	21.04.2023
Landsskatteretten · Afslag på genanbringelse af ejendomsavance – ansættelsesnedsættelse udløser ikke tre-månedersregel i EBL § 6 A, stk. 2, nr. 2, 2. pkt.	28.04.2026
Landsskatteretten · ApS ikke næringsdrivende med køb og salg af fast ejendom – ét rækkehusprojekt udgør ikke systematisk næringsvirksomhed	16.03.2026
Landsskatteretten · Genanbringelse af ejendomsavance i ubebygget erhvervsgrund – betingelsen om erhvervsmæssig anvendelse opfyldt ved entreprisekontrakt inden årsudløb	02.02.2026
Landsskatteretten · Afslag på genanbringelse af ejendomsavance efter 3-måneders-reglen ved uvæsentlig ansættelsesændring	13.12.2023
Landsskatteretten · Landsskatteretten: Næring ved køb og salg af fast ejendom - Virksomhedsomdannelse	22.08.2022
Landsskatteretten · Beskatning af salg af udlejningsejendomme: Næring eller ejendomsavance?	22.01.2018
Landsskatteretten · Godkendelse af forbedringsudgifter ved ejendomsafståelse baseret på årsrapporter og levetidsbetragtninger	28.08.2014
Landsskatteretten · Genanbringelse af ejendomsavance i landbrugsejendom - Udlejning af hestebokse ikke anset for erhvervsmæssig virksomhed	26.03.2014

Landsskatteretten · Nægtelse af genanbringelse af ejendomsavance efter uvæsentlig ansættelsesændring	21.11.2013
Landsskatteretten · Nægtelse af tillæg af videresalgsavance til anskaffelsessum ved opgørelse af ejendomsavance og genvundne afskrivninger	18.10.2013
Landsskatteretten · Videresalgsavance til [virksomhed1] A/S ikke tillagt skattemæssig anskaffelsessum ved opgørelse af ejendomsavance og genvundne afskrivninger	18.10.2013
Landsskatteretten · Nægtelse af genanbringelse af ejendomsavance ved udlejning til søsterselskab	01.05.2013
Landsskatteretten · Skattefrihed ved salg af lejlighed – Næringsformodning afkræftet	13.12.2012
Landsskatteretten · Manglende dokumentation for forbedringsudgifter ved ejendomsavanceopgørelse	17.10.2012
Landsskatteretten · Selskabs ejendomssalg var ikke næring men anlægsinvestering	13.03.2012
Landsskatteretten · Beskatning af avance ved salg af sommerhus – Næringsvirksomhed – Forældelse	01.03.2011
Landsskatteretten · Landsskatteretten: Opgørelse af avance ved salg af ejendom - tillæg af byggeudgifter til anskaffelsessum	28.01.2011
Landsskatteretten · Manglende dokumentation for forbedringsudgifter ved salg af ejerlejlighed	24.09.2010
Skatterådet · Apportindskud og delsalg af K/S-andele ved genopførelse af nedbrændt ejendom – EBL § 10-udskydelse	08.05.2026
Skatterådet · Genanbringelse af ejendomsavance afskåret for juridiske personer – § 6 A, stk. 5 gælder kun fysiske personer	14.04.2026
Skatterådet · Genopførelse efter brand og tidsfrist for skatteudskydelse	15.01.2025

REFERENCE Lovgrundlag

7 paragraffer

Ejendomsavancebeskatningsloven § 1	stk. 1, 2
Ejendomsavancebeskatningsloven § 4	stk. 1-7
Ejendomsavancebeskatningsloven § 5	stk. 1, 2
Ejendomsavancebeskatningsloven § 6	stk. 2, 3
Ejendomsavancebeskatningsloven § 6a	stk. 1, 2
Ejendomsavancebeskatningsloven § 10	stk. 1
Statsskatteloven § 5	

MATERIALE Citerede afgørelser

79 afgørelser

HØJESTERET · ØVERSTE INSTANS 4

26.06.2014	Afskrivningsgrundlag for fast ejendom i investeringsprojekter: Sondring mellem købesum og struktureringsvederlag	309-2012
29.04.2014	Højesterets dom om skattemæssig anskaffelsessum og fradrag for struktureringsudgifter i ejendomsprojekter	42-2012
03.03.2014	Eksklusion af projektudbyderhonorar fra anskaffelsessum ved ejendomsavancebeskatning	170-2012
12.04.2013	Nægtelse af skatteudskydelse ved tilbagekøb af tidligere afstået landbrugsjord	183-2012

LANDSRETTEN · ANKEINSTANS 3

07.03.2025	Revisionsselskab idømt erstatningsansvar for mangelfuld skatterådgivning ved familieoverdragelse af ejendom	9910-11594

21.04.2023	Afgørelse om næringsvirksomhed ved køb og salg af fast ejendom og rentefradragsbegrænsning efter Selskabsskatteloven	5537-6628
22.08.2012	Hjemvisning af sag vedrørende skatteansættelse til SKAT for indkomståret 2007	449-522

LANDSSKATTERETTEN · ADMINISTRATIV KLAGEINSTANS 46

28.04.2026	Afslag på genanbringelse af ejendomsavance – ansættelsesnedsættelse udløser ikke tre-månedersregel i EBL § 6 A, stk. 2, nr. 2, 2. pkt.	23-0100665
16.03.2026	ApS ikke næringsdrivende med køb og salg af fast ejendom – ét rækkehusprojekt udgør ikke systematisk næringsvirksomhed	19-0083816
02.02.2026	Genanbringelse af ejendomsavance i ubebygget erhvervsgrund – betingelsen om erhvervsmæssig anvendelse opfyldt ved entreprisekontrakt inden årsudløb	22-0027851
30.10.2025	Nedsættelse af forhøjelse ved salg af ejendom til hovedaktionær: Korrektion af ejendomsavanceopgørelse og markedspris	24-0081751
21.05.2025	Skattestyrelsens afgørelse om ejendomsavance var gyldig trods ændret beløb i forhold til varsel	19-0046816
13.12.2023	Indeksering af ejendomsavance nægtet for ejendom under 5,5 ha trods ubeboeligt stuehus	18-0002279
13.12.2023	Afslag på genanbringelse af ejendomsavance efter 3-måneders-reglen ved uvæsentlig ansættelsesændring	18-0003397
22.08.2022	Landsskatteretten: Næring ved køb og salg af fast ejendom - Virksomhedsomdannelse	17-0624995
11.05.2022	Landsskatteretten: Tab ved salg af ejendom - Forbedringsudgifter og dokumentationskrav	17-0758387
15.03.2021	Manglende dokumentation for erhvervsmæssig drift ved genanbringelse af ejendomsavance	12-0272868
07.07.2020	Afslag på genoptagelse: Næring ved køb og salg af fast ejendom	16-1911150
16.04.2018	Næringsbeskatning ved køb og salg af fast ejendom - manglende godtgørelse af næringsvirksomhed	14-4308857
22.01.2018	Beskatning af salg af udlejningsejendomme: Næring eller ejendomsavance?	15-2085928
09.02.2015	Landsskatteretten fastsætter anskaffelsessum ved ejendomskøb mellem selskab og hovedanpartshaver	14-0606434
28.08.2014	Godkendelse af forbedringsudgifter ved ejendomsafståelse baseret på årsrapporter og levetidsbetragtninger	13-4945476
04.04.2014	Ændring af fordeling af overdragelsessum ved salg af landbrugsejendom	13-0243777
26.03.2014	Genanbringelse af ejendomsavance i landbrugsejendom - Udlejning af hestebokse ikke anset for erhvervsmæssig virksomhed	12-0237241
21.11.2013	Nægtelse af genanbringelse af ejendomsavance efter uvæsentlig ansættelsesændring	13-0014733

18.10.2013	Videresalgsavance til [virksomhed1] A/S ikke tillagt skattemæssig anskaffelsessum ved opgørelse af ejendomsavance og genvundne afskrivninger	12-0217440
18.10.2013	Nægtelse af tillæg af videresalgsavance til anskaffelsessum ved opgørelse af ejendomsavance og genvundne afskrivninger	12-0217484
31.05.2013	Landsskatteretten nedsætter ejendomsavance grundet manglende dokumentation for forbedringsudgifter	12-0189378
01.05.2013	Nægtelse af genanbringelse af ejendomsavance ved udlejning til søsterselskab	12-0191823
09.01.2013	Landsskatteretten: Opgørelse af ejendomsavance og fradrag for renteudgifter	11-0298368
20.12.2012	Beskatning af fortjeneste ved afståelse af ejendom erhvervet fra næringsdrivende selskab	12-0190697
13.12.2012	Skattefrihed ved salg af lejlighed – Næringsformodning afkræftet	11-0300914
17.10.2012	Manglende dokumentation for forbedringsudgifter ved ejendomsavanceopgørelse	11-0298711
13.09.2012	Opgørelse af ejendomsavance ved salg af ejendom - Genanbringelse af avance - Bindende anmodning	11-0300846
23.03.2012	Beskatning af fortjeneste ved salg af grund – fastsættelse af anskaffelsessum	11-04094
20.03.2012	Nægtet fradrag for tab ved salg af fast ejendom til hovedanpartshaver	11-03178
13.03.2012	Selskabs ejendomssalg var ikke næring men anlægsinvestering	08-01681
03.02.2012	Landsskatteretten: Opgørelse af avance ved salg af udlejningsejendom - Forbedringsudgifter og genanbringelse	10-00892
02.11.2011	Genanbringelse af ejendomsavance efter ansættelsesændring på anmodning fra skatteyder	10-03593
01.03.2011	Beskatning af avance ved salg af sommerhus – Næringsvirksomhed – Forældelse	10-01075
28.01.2011	Landsskatteretten: Opgørelse af avance ved salg af ejendom - tillæg af byggeudgifter til anskaffelsessum	09-02116
13.12.2010	Genanbringelse af ejendomsavance - overholdelse af 3-måneders fristen efter ansættelsesændring	10-01308
08.12.2010	Landsskatteretten: Fordeling af overdragelsessum ved salg af landbrugsejendom	10-01944
12.10.2010	Salg af ejendom anset for næring på grund af afsmitning fra moderselskab trods tidligere afgørelse	09-01454
24.09.2010	Manglende dokumentation for forbedringsudgifter ved salg af ejerlejlighed	10-01106
30.08.2010	Landsskatteretten: Avanceopgørelse ved salg af ejendom - næringsvirksomhed	09-01437
11.08.2010	Landsskatteretten godkender ekstraordinær genoptagelse ved forkert periodisering af ejendomsavance	09-01821
16.02.2010	Fordeling af overdragelsessum ved salg af ejendom - vurdering af bygningers værdi	09-02061
16.02.2010	Landsskatterettens afgørelse om fordeling af overdragelsessum ved ejendomssalg	09-02062

08.02.2010	Kursfastsættelse af sælgerpantebrev ved ejendomskøb	10-00081
01.07.2009	Landsskatteretten om genanbringelse af ejendomsavance ved erhvervsmæssig anvendelse af ejendom	08-02600
26.06.2009	Landsskatteretten om genanbringelse af ejendomsavance ved erhvervelse af erhvervsejendom	08-01598
27.05.2009	Landsskatteretten om skønsmæssig indkomstforhøjelse og avance ved salg af fast ejendom	08-01785

SKATTERÅDET · ADMINISTRATIV MYNDIGHED 26

08.05.2026	Apportindskud og delsalg af K/S-andele ved genopførelse af nedbrændt ejendom – EBL § 10-udskydelse	25-5328303
05.05.2026	Momsreguleringsforpligtelse ved salg af landbrugsejendomme til Naturstyrelsen kan tillægges anskaffelsessummen som forbedringsudgifter i salgsåret	26-0297868
14.04.2026	Genanbringelse af ejendomsavance afskåret for juridiske personer – § 6 A, stk. 5 gælder kun fysiske personer	25-5618948
18.12.2025	Nedlukningserstatning til minkavler med dobbeltrolle	25-4868319
27.02.2025	Beskatningstidspunkt for minkavlers nedlukningserstatning efter delafgørelse	24-1660442
15.01.2025	Genopførelse efter brand og tidsfrist for skatteudskydelse	24-1504447
11.07.2024	Beskatningstidspunkt og genanbringelse af erstatning ved minknedlukning	23-1613889
13.09.2023	Anskaffelsessum for fransk gaveejendom med brugsret	21-1260423
31.03.2023	Skattefrihed for de minimis erstatning til minkavlere og beskatningstidspunkt for forskud	22-1046040
09.05.2022	Genanbringelse af ejendomsavance mellem samlevende ægtefæller	21-1364403
11.04.2018	Genanbringelse af ejendomsavance i interessentskabers ideelle andel	17-1127040
12.10.2017	Ejendomssalg mellem interesseforbundne med hjemfaldspligt godkendes	16-0851509
11.11.2013	Genanbringelse af branderstatning i genopførelse inden for fristen	13-0181892
11.02.2013	Næringsstatus for ejendomskoncern ved afvikling af aktiver	11-042013
24.05.2011	Ejendomsavance genanbringes ved udlejning til hovedaktionærs selskab	11-028428
28.03.2011	Genanbringelse af ejendomsavance ved kortvarig erhvervsmæssig anvendelse	10-191801
24.02.2010	Regulering af ejendomsavance ved prisfaldsgaranti	09-134266
07.07.2009	Genanbringelse af avance i ferielejligheder anses som udlejning	08-144469
03.03.2009	Genanbringelse af ejendomsavance ved koncerninternt salg	08-169902
05.12.2008	Genanbringelse af ejendomsavance ved køb af udenlandsk minkfarm	08-129266
06.11.2008	Genanbringelse af ejendomsavance ved virksomhedsomdannelse	08-160725

07.10.2008	Genanbringelse af ejendomsavance i erhvervet ideal ejerandel	08-144875
03.06.2008	Genanbringelse af ejendomsavance ved straksfradrag	08-079294
25.01.2008	Genanbringelse af ejendomsavance i erhvervsejendom til opbevaring	08-005062
15.11.2007	Genanbringelse af ejendomsavance i udenlandsk ejendom ved fraflytning	07-171242
13.11.2006	Genanbringelse af ejendomsavance i påbegyndt erhvervsbyggeri	06-136822

FORARBEJDE Betænkninger

1 reference

Betænkning om generationsskiftet i erhvervslivet

nr. 1374 · 1999 · Skatteministeriet

08 PRAKSISOVERSIGT · PERSONBESKATNING

Praksisoversigt over ejendomsavancebeskatning

Parcelhus-, sommerhus-, stuehus- og ekspropriationsfritagelserne i EBL §§ 8, 9 og 11

Version 2 Opdateret 15. jul. 2026 42 afgørelser · 2007–2026 Læs online

INTRODUKTION

Fortjeneste ved salg af fast ejendom er som udgangspunkt skattepligtig efter ejendomsavancebeskatningslovens § 1, stk. 1. De praktisk vigtigste undtagelser – parcelhusreglen, sommerhusreglen, stuehusreglen og ekspropriationsfritagelsen – fortolkes indskrænkende, og bevisbyrden for, at betingelserne er opfyldt, påhviler skatteyderen. Denne oversigt samler praksis fra Højesteret, Landsskatteretten og Skatterådet om, hvornår en bolig har »tjent til bolig« som reel, permanent beboelse, hvornår store grunde og sommerhuse er skattefri, hvornår flere stuehuse kan sælges skattefrit, og hvornår et frivilligt salg sidestilles med ekspropriation.

PRINCIPPER UDLEDT AF PRAKSIS

01 Hovedreglen i ejendomsavancebeskatningsloven § 1, stk. 1 er skattepligt af enhver fortjeneste ved afståelse af fast ejendom; fritagelserne i §§ 8, 9 og 11 fortolkes indskrænkende, og bevisbyrden for, at betingelserne er opfyldt, påhviler skatteyderen.

02 Parcelhusreglen i § 8, stk. 1 kræver, at boligen faktisk har tjent til reel, permanent beboelse for ejeren eller husstanden – ikke blot midlertidigt ophold eller at boligen har stået til rådighed.

03 Der gælder intet krav om en bestemt minimums-beboelsesperiode, men opholdet skal have karakter af reel beboelse med henblik på varigt ophold, vurderet konkret ud fra folkeregister, forbrug, flytteomkostninger, forsikring og møblering.

04 Tilbageflytning til en tidligere bolig efter et kortvarigt ophold skaber en formodning mod reel beboelse, navnlig når den hidtidige bolig aldrig blev sat til salg eller forblev til rådighed og møbleret.

05 Salgsbestræbelser, der indledes umiddelbart før eller efter indflytningen, taler afgørende imod en hensigt om varigt ophold.

06 For grunde over 1.400 m² er skattefrihed betinget af, at der ikke aktuelt ifølge offentlige bestemmelser kan udstykkes en grund til selvstændig bebyggelse; en blot hypotetisk eller fremtidig udstykningsmulighed er ikke tilstrækkelig.

07 Siden 1. juli 2018 udløser en udstykning kun skattefrihed efter § 8, stk. 1, nr. 3, hvis den ifølge erklæring fra Vurderingsstyrelsen vil medføre en værdiforringelse på mere end 20 pct.

08 Sommerhusreglen i § 8, stk. 2 forudsætter dokumenteret privat fritidsbenyttelse af kvalificeret karakter; bevisbyrden skærpes ved betydelig udlejning eller ejerskab af flere ferieboliger.

09 Stuehusreglen i § 9 omfatter kun ejendommens stuehus, men kan omfatte flere bygninger, hvis hver bygning i en del af ejerperioden både har haft status som stuehus og reelt har tjent som bolig for ejeren.

10 Ekspropriationsfritagelsen i § 11, 2. pkt. forudsætter både ekspropriationshjemmel og ekspropriationsrealitet – det skal på aftaletidspunktet kunne påregnes, at erhvervelsen ellers ville være blevet gennemtvunget ved ekspropriation, hvilket normalt kræver en konkret beslutning truffet af kommunalbestyrelsen selv.

11 Skattefriheden ved frivilligt salg gælder kun over for den ekspropriationsberettigede myndighed – den kan ikke overføres til et salg til tredjemand.

12 Tab på ejendomme omfattet af § 8 kan ikke fradrages (§ 6, stk. 4); sondringen mellem privat (fritids)bolig og ren udlejningsejendom er derfor afgørende både for skattefriheden og for tabsmuligheden.

§ 1 Hovedreglen: skattepligt af ejendomsavance med snævre, indskrænkende undtagelser

Efter ejendomsavancebeskatningsloven § 1, stk. 1 medregnes fortjeneste ved afståelse af fast ejendom til den skattepligtige indkomst – som kapitalindkomst efter personskattelovens § 4. Kun fortjeneste erhvervet som led i næring falder uden for loven, jf. § 1, stk. 2, og beskattes i stedet efter statsskatteloven. Skattefriheden findes i undtagelserne: parcelhus- og sommerhusreglen i § 8, stuehusreglen i § 9 og ekspropriationsfritagelsen i § 11.

Fælles for al praksis er, at disse undtagelser fortolkes indskrænkende, og at **bevisbyrden for, at betingelserne er opfyldt, påhviler skatteyderen**. Landsskatteretten formulerer det gennemgående sådan, at det ikke er tilstrækkeligt, at ejendommen har stået til rådighed eller blot tjent til ophold – der skal foreligge reel beboelse i lovens forstand, jf. j.nr. 09-01837.

> *Skatteyderen har som ejer bevisbyrden for, at ejendommen har tjent som bolig i en del af dennes ejertid. Det beror på en konkret vurdering, om det er godtgjort, at beboelse har fundet sted i ejendomsavancebeskatningslovens forstand. Det er således ikke tilstrækkeligt, at ejendommen har tjent til ophold eller i øvrigt stået til rådighed.*

Lovens udvikling. Parcelhusreglen går tilbage til den oprindelige ejendomsavancebeskatningslov fra 1982, der videreførte § 2 A i lov om særlig indkomstskat. Efter de oprindelige forarbejder krævedes beboelse i mindst 2 år; i dag er det tilstrækkeligt, at boligen har tjent til bolig »i en del af« ejerperioden, forudsat at ejendommen samtidig opfyldte betingelserne for skattefrit salg. To senere ændringer præger praksis: ved en ændring i **1999** blev det præciseret, at boligkravet skal være opfyldt, mens ejendommen opfyldte betingelserne for skattefrit salg (f.eks. mens en stor grund faktisk kunne udstykkes), og ved en ændring med virkning fra **1. juli 2018** blev kriteriet »væsentlig værdiforringelse« i § 8, stk. 1, nr. 3, normeret til »værdiforringelse på mere end 20 pct.« for at skabe større forudsigelighed.

Kommende ændringer. Som led i det nye ejendomsvurderingssystem er der vedtaget ændringer af § 6 og § 9, der fra 1. januar 2026 og 1. januar 2027 knytter stuehus- og bundfradragsreglerne til ejendommens

kategorisering som »landbrugs-, skov- og naturejendom« efter ejendomsvurderingsloven i stedet for de hidtidige benyttelseskoder. En overgangsordning sikrer, at ingen stilles ringere som følge af den ændrede afgrænsning.

Afgrænsning. Værdiansættelse ved arv/gave og 15 %-reglen behandles i praksisoversigten om skatteretlig værdiansættelse; succession og pengetankreglen i generationsskifte; og bindende svar om fast ejendom generelt i bindende svar fra Skatterådet.

LOV Ejendomsavancebeskatningsloven § 1, stk. 1, 2 | Ejendomsavancebeskatningsloven § 8, stk. 1 | Ejendomsavancebeskatningsloven § 9, stk. 1 | Ejendomsavancebeskatningsloven § 11, stk. 1

PRAKSIS **Landsskatteretten** · Landsskatteretten om skattefrihed ved salg af enfamilieshus (parcelhusreglen) 22.10.2009

§ 2 Parcelhusreglen: kravet om reel, permanent beboelse (§ 8, stk. 1)

Efter § 8, stk. 1 er fortjeneste ved salg af en- og tofamilieshuse og ejerlejligheder skattefri, hvis boligen »har tjent til bolig for ejeren eller dennes husstand« i en del af ejertiden. Domstolene og Landsskatteretten kræver, at opholdet har haft karakter af **reel beboelse med henblik på varigt ophold** – ikke blot midlertidigt ophold. Der stilles ikke krav om en bestemt varighed, men om reel beboelse; Højesteret har i **SKM2007.74.HR** og **U.2006.178.H** fastslået, at beboelse uden for den faktiske ejerperiode er uden betydning, og at bevisbyrden er skatteyderens.

Vurderingen er konkret og sammensat. Praksis lægger vægt på folkeregistertilmelding (der ikke i sig selv er afgørende), el- og vandforbrug, flytte- og etableringsomkostninger, forsikrings- og abonnementsforhold, møblering samt om andre samtidig var tilmeldt adressen:

- I j.nr. 09-01837 blev en udlejet ejendom anset for skattepligtig, fordi salgsbestræbelserne var påbegyndt allerede omkring ægtefællens tilmelding, og forbruget var lavt.
- I j.nr. 08-03245 var en lejlighed købt til fremtidig helårsbeboelse ved hjemkomst fra udlandet, men de faktiske ophold var kun kortere og midlertidige – hverken § 8, stk. 1, eller sommerhusreglen fandt anvendelse.
- I j.nr. 10-02234 var en advokat med et usædvanligt hyppigt flyttemønster tilmeldt to lejligheder i henholdsvis ca. 5½ og 11 måneder; da lejlighederne indgik i virksomhedsordningen og blev solgt hurtigt, var brugen ikke godtgjort som varig bolig.
- I j.nr. 20-0034195 og j.nr. 21-0006829 (forældrekøb) blev avancen anset for skattepligtig, og der var tillige grundlag for ekstraordinær genoptagelse på grund af grov uagtsomhed ved manglende selvangivelse.

Modsat kan selv en kortere periode være tilstrækkelig, når beboelsen reelt kan dokumenteres. I j.nr. 10-03580 blev en snedkers ophold i en lejlighed under renovering anset for reel beboelse, uanset lejlighedens stand ved indflytningen:

> *Efter en samlet vurdering af sagens omstændigheder … anses det for tilstrækkeligt godtgjort, at ejendommen … har tjent til bolig for klageren i ejendomsavancebeskatningslovens § 8, stk. 1's forstand … Det er således godtgjort, at opholdet i ejendommen har haft en karakter af reel beboelse med henblik på varigt ophold.*

Byretspraksis følger samme linje – se f.eks. **SKM2006.380.ØLR**, **SKM2012.126.BR** (blomsterforretning/erhverv) og **SKM2013.400.BR** (husbåd, hvor reel beboelse også af tekniske grunde var udelukket).

Ejendomsavancebeskatningsloven § 1, stk. 1

LOV Ejendomsavancebeskatningsloven § 8, stk. 1

PRAKSIS
- **Landsskatteretten** · Skattepligt af ejendomsavance ved salg af forældrekøbslejlighed - manglende opfyldelse af parcelhusreglen og ekstraordinær genoptagelse — 21.05.2024
- **Landsskatteretten** · Skattepligt af ejendomsavance – reel beboelse og parcelhusreglen — 22.09.2023
- **Landsskatteretten** · Beskatning af avance ved salg af to ejerlejligheder, da klageren ikke godtgjorde brug som varig bolig (parcelhusreglen) — 01.11.2011
- **Landsskatteretten** · Skattefritagelse ved salg af ejerlejlighed efter ejendomsavancebeskatningslovens § 8 — 17.08.2011
- **Landsskatteretten** · Landsskatteretten om skattefrihed ved salg af enfamilieshus (parcelhusreglen) — 22.10.2009
- **Landsskatteretten** · Skattepligt af fortjeneste ved salg af ejerlejlighed uden reel beboelse — 11.09.2009

§ 3 Tilbageflytning, korte ophold og salgsbestræbelser: formodning mod reel beboelse

Et gennemgående mønster i praksis er, at **tilbageflytning til den oprindelige bolig efter et kortvarigt ophold** skaber en formodning mod reel beboelse – særligt når den hidtidige bolig aldrig blev sat til salg, men forblev til rådighed og møbleret. Den juridiske vejledning (afsnit C.H.2.1.15.3) opsummerer administrativ praksis med eksempler som »Efter 5 måneders ophold tilbageflytning til oprindelig bopæl« og »Ikke reel beboelse med henblik på varigt ophold«.

Tilsvarende taler **salgsbestræbelser, der indledes umiddelbart før eller efter indflytningen**, afgørende imod en hensigt om varigt ophold:

- I j.nr. 09-03263 flyttede klageren efter ca. 9½ måned tilbage til sin tidligere adresse; sammenholdt med et meget lavt elforbrug og fravær af flytteudgifter var beboelsen ikke godtgjort.
- I j.nr. 14-0232884 købte klageren en lejlighed af sin mor og underskrev formidlingsaftale om videresalg allerede tre dage senere; ejerperioden kunne ikke rummes i et reelt boligforløb.
- I j.nr. 20-0051687 (2025) kontaktede klageren en ejendomsmægler før tinglysningen og satte lejligheden til salg under en måned efter købet fra moderen. Under henvisning til **SKM2007.74.HR**, **U.2006.178.H** og byrettens dom **SKM2025.100.BR** konkluderede Landsskatteretten:

> *Landsskatteretten finder således ud fra de konkrete omstændigheder, at klageren erhvervede lejligheden med henblik på videresalg.*

Formodningen kan dog afkræftes. I j.nr. 20-0097487 (offentliggjort som **SKM2024.185.LSR**) nåede Landsskatteretten frem til skattefrihed på trods af tidlige salgsbestræbelser, fordi beboelsen efter en samlet vurdering havde været reel. Afgørelserne viser, at det ikke er intentionen om at sælge i sig selv, men den manglende realitet i beboelsen, der udelukker skattefrihed – jf. også byretsdommen **SKM2021.244.BR** om betydningen af registreret ophold efter en skilsmisseaftale.

LOV Ejendomsavancebeskatningsloven § 8, stk. 1

PRAKSIS
- **Landsskatteretten** · Skattepligt ved salg af ejerlejlighed grundet manglende bevis for reel beboelse i ejerperioden — 22.09.2025
- **Landsskatteretten** · Skattefri ejendomsavance ved salg af lejlighed trods tidlige salgsbestræbelser — 22.11.2023
- **Landsskatteretten** · Skattepligt ved afståelse af ejerlejlighed og gyldighed af skatteansættelse — 04.11.2015

Landsskatteretten · Beskatning af avance ved salg af to ejerlejligheder, da klageren ikke godtgjorde brug som varig bolig (parcelhusreglen) 01.11.2011

Landsskatteretten · Stadfæstelse af skattepligtig avance ved salg af ejerlejlighed - manglende bevis for reel beboelse 14.01.2011

§ 4 Store grunde over 1.400 m²: aktuel – ikke hypotetisk – udstykningsmulighed

For en- og tofamilieshuse er skattefriheden efter § 8, stk. 1 yderligere betinget af ét af tre arealkrav: at grundarealet er under 1.400 m², at der ifølge offentlig myndigheds bestemmelse ikke kan udstykkes grund til selvstændig bebyggelse, eller at udstykning vil medføre værdiforringelse på mere end 20 pct. af restarealet eller den bestående bebyggelse.

Aktualitetskravet. Afgørende for nr. 2 er, at der på afståelsestidspunktet **aktuelt** ikke kan udstykkes – en blot hypotetisk eller fremtidig mulighed er ikke tilstrækkelig, og en teoretisk mulighed er ikke i sig selv til hinder for skattefrihed. I j.nr. 19-0052170 fandt Landsskatteretten, at der for en ejendom over 1.400 m² ikke forelå en aktuel udstykningsmulighed, uanset en hypotetisk mulighed for opførelse af et dobbelthus – og avancen var derfor skattefri.

Værdiforringelseskravet. Nr. 3 beror på et skøn, der udøves af Vurderingsstyrelsen og i sidste ende domstolene. Forarbejderne til 2018-ændringen (med virkning fra 1. juli 2018) knytter væsentlighedsbegrebet til vurderingsnormens spænd på ±20 pct.:

> *Det foreslås, at ejendomsavancebeskatningslovens § 8, stk. 1, nr. 3, ændres, så det af ordlyden fremgår, at det er en forudsætning for fritagelse, at udstykning ifølge erklæring fra SKAT vil medføre værdiforringelse på mere end 20 pct. af restarealet eller den bestående bebyggelse.*

Forarbejderne henviser til den hidtidige domstolspraksis, herunder Højesterets dom **SKM2006.640.HR** og **SKM2005.101.VLR**, hvorefter der lægges vægt på differencen mellem ejendommens værdi før og efter en eventuel udstykning. Hvor betingelserne ikke er opfyldt, bliver hele avancen skattepligtig:

- I j.nr. 09-01384 og den parallelle j.nr. 09-01388 (grundareal 5.666 m²) fandt Landsskatteretten, at en udstykning ikke ville medføre en væsentlig værdiforringelse, hvorfor salget var skattepligtigt.
- I j.nr. 12-0271866 blev en sommerhusejendom nægtet skattefrihed på grund af både grundstørrelsen og en udstykningsmulighed.

Dommene **SKM2005.317.VLR** og **SKM2005.201.ØLR** samt Landsskatterettens **SKM2008.588.LSR** (grundareal 3.130 m²) og **SKM2023.99.LSR** (bevaringsværdig ejendom) illustrerer samme linje. Ved en ændring i 2009 blev der desuden indsat en særregel i § 8, stk. 8, så en ejer, der flytter på plejehjem eller i beskyttet bolig, inden en udstykningssag er afsluttet, ligestilles med en ejer, der bliver boende.

LOV `Ejendomsavancebeskatningsloven § 8, stk. 1, 8`

PRAKSIS **Landsskatteretten** · Skattefrihed efter Parcelhusreglen: Landsskatteretten fandt ikke aktuel udstykningsmulighed for ejendom over 1.400 m² trods hypotetisk mulighed for dobbelthus. 21.12.2022

Landsskatteretten · Landsskatteretten: Afslag på skattefrihed ved salg af sommerhusejendom grundet udstykningsmulighed og grundstørrelse 03.12.2014

Landsskatteretten · Stadfæstelse af skattepligt ved afståelse af enfamiliehus - Væsentlig værdiforringelse ved udstykning 04.12.2009

Landsskatteretten · Skattepligt ved afståelse af enfamilieshus - Væsentlig værdiforringelse ved udstykning 04.12.2009

§ 5 Sommerhusreglen (§ 8, stk. 2): dokumenteret privat fritidsbenyttelse

Efter § 8, stk. 2 gælder skattefriheden også for sommerhusejendomme og lignende, som ejeren eller husstanden har »benyttet til privat formål« i en del af ejertiden. Praksis kræver dokumenteret **privat fritidsbenyttelse af kvalificeret karakter**, og bevisbyrden skærpes, når ejendommen har været udlejet i betydeligt omfang eller ejeren har flere ferieboliger.

I j.nr. 09-00708 fastslog Landsskatteretten netop, at det er den reelle private benyttelse – ikke blot rådigheden – der er afgørende. Byretspraksis viser, at hvor sommerhuset i praksis har fungeret som udlejningsobjekt, kan ejeren ikke løfte bevisbyrden for reel privat benyttelse:

- **SKM2010.60.BR** og **SKM2009.617.BR**: sommerhuse anvendt til udlejning; ikke godtgjort, at ejendommen reelt var benyttet privat, jf. § 8, stk. 2.
- **SKM2011.672.BR** og **SKM2021.323.BR**: en helårsbolig kan efter administrativ praksis (»sommerhusreglen«) sælges skattefrit efter § 8, stk. 2, hvis den er **købt og faktisk anvendt som fritidsbolig** – men det forudsætter dokumentation for den private fritidsbrug.

Skatterådet har i **SKM2007.39.SR** bekræftet skattefrihed for en ejerlejlighed uden bopælspligt, der reelt blev benyttet som feriebolig, mens grænsen til erhvervsmæssig virksomhed illustreres af **SKM2014.360.SR**-, hvor ferieboliger, der indgik i hoteldrift, ikke var omfattet af § 8, stk. 2. Hvor grundstørrelse eller udstykningsmulighed samtidig er til hinder for skattefrihed, gælder arealkravene tilsvarende – se j.nr. 12-0271866.

LOV `Ejendomsavancebeskatningsloven § 8, stk. 2`

PRAKSIS **Landsskatteretten** · Landsskatteretten: Afslag på skattefrihed ved salg af sommerhusejendom grundet udstykningsmulighed og grundstørrelse 03.12.2014

Landsskatteretten · Landsskatteretten om skattefri avance ved salg af sommerhus og krav til privat benyttelse 05.11.2009

§ 6 Stuehusreglen (§ 9, stk. 1): stuehuset – og undertiden flere bygninger

Ved afståelse af en ejendom, der på afståelsestidspunktet anses for landbrugs- eller skovejendom, er den del af fortjenesten, der vedrører **stuehuset med tilhørende grund og have**, skattefri efter § 9, stk. 1, forudsat at stuehuset har tjent til bolig for ejeren i en del af ejertiden, og at arealkravet i § 8, stk. 1, 2. pkt., er opfyldt. Kun ejendommens egentlige stuehus er omfattet – medarbejder-, aftægts- og funktionærboliger falder uden for.

Flere stuehuse. Skatterådet har i **SKM2022.302.SR** bekræftet, at *begge* stuehuse på en landbrugsejendom kunne sælges skattefrit, hvor ejeren først havde beboet det gamle stuehus (1984–2012) og derefter et nyopført stuehus (fra 2012), fordi hver bygning i en del af ejerperioden både havde haft status som ejendommens stuehus og reelt havde tjent som bolig for ejeren. Skatterådet henviste bl.a. til **SKM2011.185.SR** og

SKM2011.187.SR, hvor fortjeneste vedrørende hvert af flere stuehuse for de perioder, hvor de var beboet, var skattefri.

Kravet om reel beboelse af det aktuelle stuehus. Det er ikke tilstrækkeligt at have beboet et tidligere eller andet hus på ejendommen. I **SKM2016.261.VLR** blev et nyopført stuehus anset for skattepligtigt, fordi ejeren ikke havde godtgjort, at det nye stuehus reelt havde tjent til bolig:

> *... det efter formålet med og sammenhængen mellem ejendomsavancebeskatningslovens § 8 og § 9 og efter forarbejderne til § 9 om, at »stuehuset (...) skal have tjent som bolig«, er et krav for skattefrihed efter ejendomsavancebeskatningslovens § 9, at det nye stuehus reelt har tjent til bolig, og at det således ikke er tilstrækkeligt for skattefrihed, at grundejeren har beboet et tidligere stuehus eller en anden bolig på ejendommen.*

Modsat kunne et **tidligere** stuehus under særlige omstændigheder sælges skattefrit i **SKM2013.570.ØLR**, hvor en matrikulær sammenlægning kun havde ændret ejendommen begrænset, mens **SKM2008.341.LSR** viser, at en ekstra beboelsesbygning ved siden af stuehuset ikke er omfattet, når den ikke indgår i stuehusvurderingen. Endelig er ejendommens **status på afståelsestidspunktet** afgørende for, om § 8 eller § 9 finder anvendelse – se j.nr. 13-6636260, hvor en ejendom med fredskovspligt og landbrugsvurdering ikke kunne sælges efter parcelhusreglen. Successionsspørgsmål ved overdragelse af stuehus behandles nærmere i generationsskifte.

LOV	Ejendomsavancebeskatningsloven § 8, stk. 1 · Ejendomsavancebeskatningsloven § 9, stk. 1	
PRAKSIS	**Landsskatteretten** · Beskatning af avance ved udløb af køberet – Parcelhusreglen vs. Landbrugsejendom	28.01.2015
	Skatterådet · Skattefrihed ved salg af landbrugsejendom med to stuehuse	13.06.2022
	Skatterådet · Skattefri fortjeneste ved salg af landbrugsstuehus i sameje	22.03.2011
	Skatterådet · Skattefri fortjeneste ved salg af landbrugsejendom med to stuehuse	22.03.2011

§ 7 Ekspropriationsfritagelsen (§ 11): både hjemmel og realitet

Efter § 11, stk. 1 er fortjeneste ved modtagelse af en erstatningssum i anledning af **ekspropriation** skattefri (1. pkt.), og det samme gælder fortjeneste ved **salg til en erhverver, der efter formålet med erhvervelsen opfylder betingelserne for at ekspropriere** ejendommen (2. pkt.). For frivillige salg opstiller praksis (Den juridiske vejledning afsnit C.H.2.1.18) to kumulative betingelser:

1. **Ekspropriationshjemmel** i lovgivningen til det pågældende formål – typisk planlovens § 47, stk. 1, der forudsætter en vedtaget og offentligt bekendtgjort lokalplan (jf. vejledning om reglerne for ekspropriation efter planloven), men også f.eks. vandløbs-, vandforsynings- eller miljøbeskyttelsesloven.
2. **Ekspropriationsrealitet** – det skal på aftaletidspunktet kunne påregnes, at erhvervelsen ellers ville være blevet gennemtvunget ved ekspropriation. Højesteret har i **TfS 1995.575 H** og **SKM2008.165.HR** fastlagt dette påregnelighedskrav.

Hvornår er realiteten opfyldt? Der kræves som udgangspunkt en konkret beslutning truffet af kommunalbestyrelsen (byrådet) selv om at ville ekspropriere, hvis en frivillig aftale ikke indgås. I SKM2007.857.SR var betingelsen opfyldt, fordi byrådet forud havde truffet beslutning om ekspropriation:

> *At de af lokalplanforslaget nr. 6 berørte ejendomme/arealer eksproprieres, såfremt der ikke kan indgås frivillige aftaler med ejerne af de berørte ejendomme/arealer.*

Samme resultat i SKM2007.266.SR (serieekspropriation) og SKM2009.238.SR, hvor en tidligere pålægsbeslutning på en anden ejendom i samme indsatsområde dokumenterede byrådets ekspropriationsvilje. Skattefrihed er også anerkendt ved afståelse af rettigheder på ekspropriationslignende vilkår – SKM2007.269.SR (dambrugs vandindvindingsret) og SKM2014.722.SR (nedlæggelse af jernbaneoverkørsel) – samt ved forlods overtagelse forud for vej- og jernbaneanlæg, jf. **SKM2016.421.SR** og **SKM2017.308.SR**.

Hvornår mangler realiteten? Kravet er ikke opfyldt, hvis der på aftaletidspunktet blot foreligger et idéoplæg eller en generel interesse. I SKM2009.153.SR manglede der en **aktuel** hjemmel, da kommunen kun havde udarbejdet et idéoplæg. I j.nr. 08-00934 var hverken en intern skatteinspektørudtalelse eller en generel klausul i skødet tilstrækkelig – der forelå ingen vedtaget kommunalbestyrelsesbeslutning. Tilsvarende afslag i **SKM2007.26.SR** og **SKM2008.1024.SR** (manglende ekspropriationsrealitet). Det følger endvidere af SKM2007.857.SR, at skattefriheden **kun** gælder over for den ekspropriationsberettigede myndighed – et salg til en anden investor er ikke omfattet, selv om denne måtte opfylde lokalplanens formål. Den nyeste praksis (bl.a. **SKM2020.92.SR**, **SKM2013.434.SR** og **SKM2026.209.SR**) og Skattestyrelsens styresignal **SKM2026.313.SR** fastholder kravet om, at kommunalbestyrelsen samtidig med lokalplanens vedtagelse træffer en principiel beslutning om ekspropriationsvilje. Den bagvedliggende ekspropriationskompetence og proportionalitetsvurdering illustreres af Vejdirektoratets afgørelse i j.nr. 19-13555 om ekspropriation til en rundkørsel.

Efter en ændring i 2010 blev der i § 11, stk. 2 indsat en regel om, at genanbragt fortjeneste fra en erhvervsejendom beskattes, når den ejendom, fortjenesten er genanbragt i, eksproprieres.

LOV	`Ejendomsavancebeskatningsloven § 11, stk. 1, 2` `Planloven § 47, stk. 1`	
PRAKSIS	**Landsskatteretten** · Landsskatteretten om skattefrihed ved ejendomssalg til kommune og krav om ekspropriationsrealitet	18.06.2009
	Skatterådet · Skattefrit salg af jordareal til Energiøen Bornholm – frivillig aftale og ekspropriation efter EBL § 11	29.04.2026
	Skatterådet · Skattefri afståelse af areal på ekspropriationslignende vilkår	04.03.2020
	Skatterådet · Salg af ejendom på forlods ekspropriationslignende vilkår er skattefrit	26.04.2017
	Skatterådet · Fremrykket ekspropriation efter Jernbaneloven skattefrit salg	22.09.2016
	Skatterådet · Ekspropriationsrealitet ved frivillig nedlæggelse af jernbaneoverkørsel	21.10.2014
	Skatterådet · Frivilligt salg af ejendom i ekspropriationslignende situation	19.09.2013
	Skatterådet · Skattefrihed ved salg af ejendom på grund af højspændingsledning	21.06.2013
	Skatterådet · Skattefrit salg af jord til privat køber ved ekspropriationsrealitet	15.06.2012
	Skatterådet · Skattefri erstatning for dyrkningsdeklaration ved ekspropriationsrealitet	30.03.2009
	Skatterådet · Skattefrihed ved salg til kommune før ekspropriation	26.02.2009
	Skatterådet · Salg til kommune kræver ekspropriationsbeslutning fra byrådet	18.12.2008
	Skatterådet · Skattefri afståelse ved ekspropriationsrealitet til Kommune	04.12.2007
	Skatterådet · Skattefrihed ved frivilligt salg til kommune i ekspropriationslignende situation	12.09.2007
	Skatterådet · Frivillig ejendomsoverdragelse skattefri ved ekspropriationsrealitet	24.04.2007
	Skatterådet · Skattefrihed ved afståelse af dambrugs vandindvindingsret	24.04.2007
	Skatterådet · Skattefrihed ved salg af jord efter ekspropriationsrealitet og -hjemmel	10.01.2007
	Vejdirektoratet · Ekspropriation af Ejendom til Rundkørsel: Vejdirektoratet Opretholder Kommunens Afgørelse	07.01.2020

§ 8 Tabsfradrag (§ 6, stk. 4) og hvorfor sondringen privat/erhverv skærer begge veje

Skattefrihed har en bagside: efter § 6, stk. 4 kan **tab** ved afståelse af ejendomme omfattet af § 8 ikke fradrages, og tab ved afståelse af en § 9-ejendom kan ikke fradrages for den del, der vedrører stuehuset eller ejerboligen. En ejendom, der er skattefri ved gevinst, giver altså heller ikke fradrag ved tab.

Derfor er sondringen mellem en **privat (fritids)bolig** og en **ren udlejningsejendom** afgørende begge veje. Er sommerhuset reelt en privat feriebolig omfattet af § 8, stk. 2, er en gevinst skattefri – men et tab er samtidig afskåret. Er ejendommen derimod en ren udlejnings-/erhvervsejendom uden kvalificeret privat benyttelse, er gevinsten skattepligtig efter § 1, stk. 1, men til gengæld er et tab som udgangspunkt fradragsberettiget efter § 6, stk. 3. Den samme konkrete vurdering af, om der foreligger reel privat benyttelse, som afgør skattefriheden efter § 8, stk. 2 (jf. j.nr. 09-00708 og **SKM2010.60.BR**), er dermed også bestemmende for tabsmuligheden. Ved kombineret bolig- og erhvervsbrug eller kunstig opdeling foretages en konkret vurdering af, hvilken del af avancen der er skattefri.

LOV Ejendomsavancebeskatningsloven § 6, stk. 3, 4 Ejendomsavancebeskatningsloven § 8, stk. 2

PRAKSIS **Landsskatteretten** · Landsskatteretten om skattefri avance ved salg af sommerhus og krav til privat benyttelse 05.11.2009

§ 9 Sammenfatning: fælles mønstre på tværs af fritagelserne

På tværs af parcelhus-, sommerhus-, stuehus- og ekspropriationsfritagelserne tegner praksis nogle gennemgående linjer:

- **Skattepligt er hovedreglen, og fritagelserne fortolkes indskrænkende.** Enhver af undtagelserne skal dokumenteres af skatteyderen; tvivl kommer skattemyndighederne til gode.
- **Realitet frem for form.** Det er den faktiske, reelle benyttelse (bolig eller fritid) henholdsvis den reelle ekspropriationstrussel, der er afgørende – ikke folkeregistertilmelding, ejendomsværdiskat, en skøde-klausul eller en hypotetisk mulighed.
- **Beboelseskravet.** For § 8 og § 9 kræves reel, permanent beboelse med henblik på varigt ophold; kort ejertid, tilbageflytning til en bevaret bolig og tidlige salgsbestræbelser skaber en formodning mod skattefrihed, jf. bl.a. j.nr. 20-0051687 og j.nr. 10-02234.
- **Aktualitet.** Både udstykningsmuligheden efter § 8, stk. 1, nr. 2 (jf. j.nr. 19-0052170) og ekspropriationsrealiteten efter § 11 (jf. SKM2007.266.SR) bedømmes ud fra forholdene på afståelses-/aftaletidspunktet, og hypotetiske eller fremtidige forhold er ikke tilstrækkelige.
- **Symmetri i tab.** Fordi tab på § 8-ejendomme ikke kan fradrages, er kvalifikationen som privat bolig eller erhvervsejendom afgørende både for gevinst og tab.

LOV Ejendomsavancebeskatningsloven § 6, stk. 4 Ejendomsavancebeskatningsloven § 8, stk. 1 Ejendomsavancebeskatningsloven § 9, stk. 1 Ejendomsavancebeskatningsloven § 11, stk. 1

PRAKSIS **Landsskatteretten** · Skattepligt ved salg af ejerlejlighed grundet manglende bevis for reel beboelse i ejerperioden 22.09.2025

Landsskatteretten · Skattefrihed efter Parcelhusreglen: Landsskatteretten fandt ikke aktuel udstykningsmulighed for ejendom over 1.400 m² trods hypotetisk mulighed for dobbelthus. 21.12.2022

Landsskatteretten · Beskatning af avance ved salg af to ejerlejligheder, da klageren ikke godtgjorde brug som varig bolig (parcelhusreglen) 01.11.2011

Skatterådet · Frivillig ejendomsoverdragelse skattefri ved ekspropriationsrealitet 24.04.2007

REFERENCE Lovgrundlag

6 paragraffer

Ejendomsavancebeskatningsloven § 1	stk. 1	Ejendomsavancebeskatningsloven § 6	stk. 4
Ejendomsavancebeskatningsloven § 8	stk. 1, 2	Ejendomsavancebeskatningsloven § 9	stk. 1
Ejendomsavancebeskatningsloven § 11	stk. 1	Planloven § 47	stk. 1

MATERIALE Citerede afgørelser

42 afgørelser

LANDSSKATTERETTEN · ADMINISTRATIV KLAGEINSTANS 21

22.09.2025	Skattepligt ved salg af ejerlejlighed grundet manglende bevis for reel beboelse i ejerperioden	20-0051687
21.05.2024	Skattepligt af ejendomsavance ved salg af forældrekøbslejlighed - manglende opfyldelse af parcelhusreglen og ekstraordinær genoptagelse	21-0006829
22.11.2023	Skattefri ejendomsavance ved salg af lejlighed trods tidlige salgsbestræbelser	20-0097487
22.09.2023	Skattepligt af ejendomsavance – reel beboelse og parcelhusreglen	20-0034195
21.12.2022	Skattefrihed efter Parcelhusreglen: Landsskatteretten fandt ikke aktuel udstykningsmulighed for ejendom over 1.400 m² trods hypotetisk mulighed for dobbelthus.	19-0052170
04.11.2015	Skattepligt ved afståelse af ejerlejlighed og gyldighed af skatteansættelse	14-0232884
28.01.2015	Beskatning af avance ved udløb af køberet – Parcelhusreglen vs. Landbrugsejendom	13-6636260
03.12.2014	Landsskatteretten: Afslag på skattefrihed ved salg af sommerhusejendom grundet udstykningsmulighed og grundstørrelse	12-0271866
23.03.2012	Beskatning af fortjeneste ved salg af grund – fastsættelse af anskaffelsessum	11-04094
01.11.2011	Beskatning af avance ved salg af to ejerlejligheder, da klageren ikke godtgjorde brug som varig bolig (parcelhusreglen)	10-02234
17.08.2011	Skattefritagelse ved salg af ejerlejlighed efter ejendomsavancebeskatningslovens § 8	10-03580
14.01.2011	Stadfæstelse af skattepligtig avance ved salg af ejerlejlighed - manglende bevis for reel beboelse	09-03263
25.05.2010	Skattefrihed ved salg af ejerlejlighed – reel beboelse og arbejdsmæssige årsager	09-00151
04.02.2010	Bindende svar om skattefrihed ved salg af privatbolig - Næringsformodning afkræftet	09-01700

04.12.2009	Stadfæstelse af skattepligt ved afståelse af enfamiliehus - Væsentlig værdiforringelse ved udstykning	09-01384
04.12.2009	Skattepligt ved afståelse af enfamilieshus - Væsentlig værdiforringelse ved udstykning	09-01388
05.11.2009	Landsskatteretten om skattefri avance ved salg af sommerhus og krav til privat benyttelse	09-00708
22.10.2009	Landsskatteretten om skattefrihed ved salg af enfamilieshus (parcelhusreglen)	09-01837
11.09.2009	Skattepligt af fortjeneste ved salg af ejerlejlighed uden reel beboelse	08-03245
18.06.2009	Landsskatteretten om skattefrihed ved ejendomssalg til kommune og krav om ekspropriationsrealitet	08-00934
18.06.2009	Landsskatteretten om avance ved salg af blandet benyttet ejendom og parcelhusreglen	08-02911

SKATTERÅDET · ADMINISTRATIV MYNDIGHED 20

29.04.2026	Skattefrit salg af jordareal til Energiøen Bornholm – frivillig aftale og ekspropriation efter EBL § 11	26-0508616
13.06.2022	Skattefrihed ved salg af landbrugsejendom med to stuehuse	22-0174432
04.03.2020	Skattefri afståelse af areal på ekspropriationslignende vilkår	19-0756847
26.04.2017	Salg af ejendom på forlods ekspropriationslignende vilkår er skattefrit	16-1666624
22.09.2016	Fremrykket ekspropriation efter Jernbaneloven skattefrit salg	16-0693125
21.10.2014	Fremrykket ekspropriation og skattefri fortjeneste ved togbroprojekt	14-3666151
21.10.2014	Ekspropriationsrealitet ved frivillig nedlæggelse af jernbaneoverkørsel	14-0387639
19.09.2013	Frivilligt salg af ejendom i ekspropriationslignende situation	13-0185764
21.06.2013	Skattefrihed ved salg af ejendom på grund af højspændingsledning	12-085958
15.06.2012	Skattefrit salg af jord til privat køber ved ekspropriationsrealitet	12-047670
22.03.2011	Skattefri fortjeneste ved salg af landbrugsstuehus i sameje	10-174644
22.03.2011	Skattefri fortjeneste ved salg af landbrugsejendom med to stuehuse	10-174645
30.03.2009	Skattefri erstatning for dyrkningsdeklaration ved ekspropriationsrealitet	08-150057
26.02.2009	Skattefrihed ved salg til kommune før ekspropriation	08-146875
18.12.2008	Salg til kommune kræver ekspropriationsbeslutning fra byrådet	08-079236
04.12.2007	Skattefri afståelse ved ekspropriationsrealitet til Kommune	07-181438
12.09.2007	Skattefrihed ved frivilligt salg til kommune i ekspropriationslignende situation	07-142267
24.04.2007	Frivillig ejendomsoverdragelse skattefri ved ekspropriationsrealitet	07-063413
24.04.2007	Skattefrihed ved afståelse af dambrugs vandindvindingsret	07-063411
10.01.2007	Skattefrihed ved salg af jord efter ekspropriationsrealitet og -hjemmel	07-003415

VEJDIRektORATET · NÆVN / KLAGEINSTANS 1

07.01.2020	Ekspropriation af Ejendom til Rundkørsel: Vejdirektoratet Opretholder Kommunens Afgørelse	19_13555

09 PRAKSISOVERSIGT · PERSONBESKATNING

Praksisoversigt over forskerskatteordningen (kildeskatteloven §§ 48 E-48 F)

Adgangsbetingelser, vederlagskrav og 10-års-karens efter Højesterets domme af 2. februar 2024

Version 2 Opdateret 6. sep. 2026 52 afgørelser · 2011-2026 Læs online

INTRODUKTION

Forskerskatteordningen i kildeskattelovens §§ 48 E-48 F giver udenlandske forskere og nøglemedarbejdere adgang til en bruttobeskatning på 27 pct. plus arbejdsmarkedsbidrag af kontant vederlag i tjenesteforhold i op til 84 måneder. Ordningen er gennemført som en rent objektiv ordning uden skøn og uden dispensationsadgang, og praksis er derfor domineret af to spørgsmål: om 10-års-karensen i § 48 E, stk. 3, nr. 1, er brudt af tidligere – undertiden fejlagtige – skatteansættelser, og om vederlagskravet i § 48 E, stk. 3, nr. 3, er garanteret i ansættelseskontrakten fra ansættelsens første dag. Højesteret afgjorde den 2. februar 2024, at gyldige årsopgørelser er bindende forvaltningsafgørelser, der skal lægges til grund ved karensvurderingen, og Landsskatteretten og Skatterådet har i en lang række afgørelser fastholdt, at en manglende kontraktmæssig løngaranti ikke kan repareres efterfølgende.

PRINCIPPER UDLEDT AF PRAKSIS

01 Forskerskatteordningen er en objektiv ordning uden skønselement og uden dispensationsmuligheder – enten opfylder man betingelserne, eller også gør man ikke.

02 Gyldige årsopgørelser er bindende forvaltningsafgørelser, der skal lægges til grund ved vurderingen af, om skatteyderen "har været skattepligtig" inden for 10-års-karensen i § 48 E, stk. 3, nr. 1.

03 En skatteyder, der fraflytter Danmark uden at give skattemyndighederne grundlag for en afsluttende ansættelse, bærer selv risikoen for, at han fortsat registreres som fuldt skattepligtig.

04 Kildeskattelovens § 48 E, stk. 3, nr. 1, indeholder ikke hjemmel til at se bort fra tidligere skatteansættelser, der ikke er ændret efter skatteforvaltningslovens fristregler.

05 Karensen kan kun brydes ved genoptagelse – lykkes en ekstraordinær genoptagelse efter skatteforvaltningsloven § 27, stk. 1, nr. 8, kan forskerskattesagen hjemvises til fornyet behandling.

06 Vederlagskravet skal være garanteret i den skriftlige ansættelseskontrakt ved ansættelsesforholdets begyndelse og opfyldt løbende – en mundtlig aftale kan ikke træde i stedet.

07 En efterfølgende lønregulering, et kontrakttillæg med tilbagevirkende kraft eller en efterbetaling i et senere indkomstår kan ikke reparere en kontrakt, der ikke opfyldte vederlagskravet fra start.

08 Ændringer af vederlaget kan derimod aftales inden for det igangværende kalenderår for at sikre, at det årlige gennemsnitskrav opfyldes, jf. praksisændringen efter SKM2022.33.ØLR.

09 Kun A-indkomst i penge og A-indkomstpligtige personalegoder tæller med i vederlaget – bortseelsesberettigede pensionsbidrag, ferietillæg og ikke-garanterede beløb tæller ikke.

10 Vederlagskravet gælder ikke for personer, hvis forskerkvalifikationer er godkendt af en offentlig forskningsinstitution eller Danmarks Frie Forskningsfond, jf. § 48 E, stk. 4.

11 Ordningen forudsætter et reelt ansættelsesforhold med en dansk arbejdsgiver – en ren udstationeringsaftale, hvor det udenlandske selskab bevarer arbejdsgiverbeføjelserne, er ikke tilstrækkelig.

12 Vederlag for en konkurrenceklausul er ikke vederlag for personligt arbejde i tjenesteforhold og kan derfor ikke beskattes under ordningen.

13 Bonus og feriegodtgørelse, der retserhverves efter ordningens ophør, beskattes efter de almindelige regler.

14 Overskrides 30-dages-grænsen i § 48 E, stk. 2, bortfalder ordningen med virkning fra den første arbejdsdag i udlandet – ikke først fra dag 31.

15 Et nyt ansættelsesforhold skal tiltrædes senest 1 måned efter ophør af det tidligere, jf. § 48 F, stk. 2 – ved fritstilling er det afgørende, om det nye job substituerer det gamle.

16 Vederlagskravets grundbeløb nedsættes fra 59.500 kr. til 47.600 kr. (2010-niveau) med virkning fra indkomståret 2026, svarende til 65.400 kr. om måneden.

§ 1 Ordningens opbygning: 27 pct. bruttoskat i op til 84 måneder mod objektive adgangsbetingelser

Forskerskatteordningen giver personer, der bliver skattepligtige efter kildeskattelovens § 1 eller § 2, stk. 1, nr. 1 af vederlag for personligt arbejde i tjenesteforhold hos en dansk arbejdsgiver, adgang til at vælge beskatning efter § 48 F, jf. § 48 E, stk. 1. Skatten beregnes som **27 pct. af vederlaget i penge i henhold til ansættelseskontrakten**, vederlaget medregnes ikke i den skattepligtige indkomst, og der kan ikke foretages fradrag heri, jf. § 48 F, stk. 1. Skattepligten er endeligt opfyldt ved erlæggelse af A-skat og arbejdsmarkedsbidrag. Beskatningen kan finde sted i en eller flere perioder af **højst 84 måneders samlet varighed**, jf. § 48 F, stk. 2.

Adgangsbetingelserne står i § 48 E, stk. 3 og er tre:

Nr.	Betingelse	Kerneproblem i praksis
1	Ingen dansk skattepligt inden for de seneste 10 år forud for ansættelsen	Formel skatteansættelse vs. reelle bopælsforhold

2	Ingen del i ledelsen af, kontrollen med eller væsentlig indflydelse på virksomheden inden for de seneste 5 år	Ejerandele og nærtstående aktier
3	Garanteret vederlag i penge på mindst 59.500 kr. (2010-niveau) om måneden som gennemsnit inden for kalenderåret	Hvad tæller med, og hvornår skal garantien foreligge

Hertil kommer værnsreglen i § 48 E, stk. 2 om arbejde i udlandet, forskerundtagelsen i § 48 E, stk. 4, gæsteunderviserreglen i § 48 E, stk. 5 og reglen i § 48 E, stk. 6 om efterfølgende vederlag fra en tidligere ordningsansættelse.

Den bærende fortolkningsnøgle er ordningens **objektive karakter**, som forarbejderne til lovforslag nr. 162 (2007/2) formulerer sådan, og som gengives ordret i både domstols- og nævnspraksis:

> *Den særlige skatteordning kan anvendes af enhver, der opfylder en række objektivt fastsatte betingelser. Der er ingen dispensationsmuligheder i ordningen og intet skønselement. Enten opfylder man betingelserne, eller også gør man det ikke.*

Denne passage bæres frem af Østre Landsret i BS-23633/2021-OLR, af Skatterådet i SKM2021.562.SR og af Landsskatteretten i bl.a. 24-0068814. Skattestyrelsens administrative praksis er samlet i Den juridiske vejledning afsnit C.F.6.

LOV `Kildeskatteloven § 48e, stk. 1-6` `Kildeskatteloven § 48f, stk. 1, 2`

PRAKSIS
- **Landsretten** · Afgørelse om forskerskatteordning og ekstraordinær genoptagelse af skatteansættelser — 11.10.2022
- **Landsskatteretten** · Afslag på forskerskatteordning grundet manglende opfyldelse af vederlagskrav ved ansættelsens start — 22.04.2025
- **Skatterådet** · Forskerskatteordning: Vederlagskravet skal være opfyldt i ansættelseskontrakten — 01.11.2021

§ 2 10-års-karensen i § 48 E, stk. 3, nr. 1 – årsopgørelser som bindende forvaltningsafgørelser

Det centrale stridsspørgsmål i den samlede praksis er, om betingelsen om, at den skattepligtige ikke "har været skattepligtig" inden for 10 år forud for ansættelsen, jf. § 48 E, stk. 3, nr. 1, skal afgøres efter den **formelle skatteansættelse** eller efter de **reelle bopælsforhold**. Typesagen er den samme: en skatteyder flytter til udlandet, melder flytning til folkeregisteret, men undlader at rette henvendelse til skatteforvaltningen og indgive fraflytningsselvangivelse. Han modtager derefter i årevis danske årsopgørelser som fuldt skattepligtig – ofte med 0 kr. i skattepligtig indkomst – og bliver ved tilbageflytningen mødt med afslag på forskerbeskatning.

Spørgsmålet blev afgjort af **Højesteret den 2. februar 2024** i to parallelle sager. I BS-30300/2023-HJR – en skatteyder, der i 2007 flyttede til Tyskland og i 2017 tiltrådte hos COWI A/S – udtalte Højesteret:

> *De nævnte årsopgørelser er gyldige forvaltningsafgørelser, som må lægges til grund, når det skal afgøres, om Appellant "har været skattepligtig" til Danmark som nævnt i kildeskattelovens § 48 E, stk. 3, nr. 1.*

Den samme formulering anvendes i BS-44692/2022-HJR, hvor skatteyderen i 2005 var flyttet til England. Højesteret lagde afgørende vægt på skatteyderens egen forsømmelse:

> *Appellanten sørgede således ikke for, at der blev tilvejebragt grundlag for, at skattemyndighederne kunne tage stilling til, om hans fraflytning indebar et ophør af den fulde skattepligt til Danmark.*

Højesteret afviste samtidig, at bekendtgørelsens regel om, at myndighederne selv foretager ansættelsen ved manglende fraflytningsselvangivelse, kan læses som en pligt til af egen drift at foretage en afsluttende ansættelse uden de nødvendige oplysninger fra skatteyderen. At skattemyndighederne for et senere indkomstår på egen foranledning havde meddelt "Ingen skattepligt, udgår af mandtal", ændrede ikke de tidligere ansættelsers bindende virkning.

Højesteret stadfæstede hermed Østre Landsrets domme af 11. oktober 2022. I BS-25576/2021-OLR og BS-23633/2021-OLR formulerede flertallet den bærende systembetragtning:

> *Skatteforvaltningslovens udførlige fristregler og vide muligheder for ekstraordinær genoptagelse findes at indebære, at foretagne skatteansættelser, der ikke er ændret inden for de angivne frister, skal lægges til grund ved vurderingen af den skattepligtiges skattemæssige forhold, medmindre der … er udtrykkelig hjemmel til at se bort herfra.*

Én landsdommer dissenterede i BS-23633/2021 og ville hjemvise sagen til materiel prøvelse, idet skattemyndighederne aldrig havde foretaget en egentlig sagsbehandling af skattepligtsspørgsmålet, og idet hverken ordlyd eller motiver udtrykkeligt angiver, om der skal lægges vægt på skatteansættelsen eller på en selvstændig materiel bedømmelse. Netop denne uenighed begrundede, at Procesbevillingsnævnet meddelte 3.-instansbevilling, jf. j.nr. 22/21651. Første instans i det ene sagskompleks var BS-17497/2020-KBH, der nåede samme resultat.

Højesterets dom (offentliggjort som **SKM2024.148.HR**) er siden anvendt som fast udgangspunkt i Landsskatterettens praksis – se bl.a. 21-0109182 (skattepligt 2010-2011), 22-0050862 (tysk lektor, 2012-2014), 22-0111697 (påstået bopæl i Sverige), 23-0015197 (registrering baseret på skatteyderens egne oplysninger), 23-0029398 (2010-2013) og 23-0100979 (2013). Allerede før Højesterets dom havde Landsskatteretten i 20-0075504 lagt til grund, at betingelsen er objektiv, og at eksisterende skatteansættelser hverken var ændret eller kunne tilsidesættes i forbindelse med ansøgningen.

LOV	`Kildeskatteloven § 1, stk. 1` `Kildeskatteloven § 48e, stk. 3` `Skatteforvaltningsloven § 26`	
PRAKSIS	**Højesteret** · Afslag på forskerbeskatning og ekstraordinær genoptagelse ved manglende meddelelse om fraflytning	02.02.2024
	Højesteret · Højesterets afgørelse om 10-års kravet for forskerskatteordningen vedrørende tidligere skatteansættelser	02.02.2024
	Landsretten · Afgørelse om forskerskatteordning og ekstraordinær genoptagelse af skatteansættelser	11.10.2022
	Landsretten · Landsretten stadfæster afgørelse om forskerskatteordning: Manglende opfyldelse af betingelse om skattepligt i tidligere år	11.10.2022
	Byretten · Dom om Forskelsbeskatning og Skattepligt: Krav på Forskerskatteordningen	23.06.2021
	Landsskatteretten · Afslag på forskerskatteordningen: Skattepligt ifølge gyldige årsopgørelser brød 10-års reglen ved ny ansættelse	10.10.2025
	Landsskatteretten · Afslag på forskerskatteordning på grund af tidligere fuld skattepligt inden for 10-årsperioden stadfæstet	23.06.2025
	Landsskatteretten · Afslag på forskerskatteordningen grundet fuld skattepligt inden for de seneste 10 år	13.11.2024
	Landsskatteretten · Afslag på forskerskatteordning: 10-års karensperiode ikke overholdt grundet registreret skattepligt i årsopgørelsen	13.11.2024
	Landsskatteretten · Afslag på forskerskatteordning grundet tidligere fuld skattepligt inden for 10-års perioden	18.09.2024

Landsskatteretten · Afslag på forskerskatteordning grundet tidligere skattepligt i Danmark 12.09.2024

Landsskatteretten · Afslag på forskerskatteordning grundet registreret skattepligt inden for de seneste 10 år 27.08.2021

Procesbevillingsnævnet · 3.-instansbevilling: Kildeskatteloven § 48 E – materiel prøvelse vs. bindende skatteansættelse i vurdering af 10-årskarensperioden for forskerskatteordningen 09.06.2023

§ 3 Genoptagelse som eneste vej ud af karensen – samspillet med skatteforvaltningsloven § 27, stk. 1, nr. 8

Når årsopgørelserne er bindende, kan karensen kun brydes, hvis ansættelserne ændres efter skatteforvaltningslovens fristregler. Det gør spørgsmålet om **ekstraordinær genoptagelse** efter skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 8 til den reelle hovedkamp i disse sager. (Den generelle doktrin om "særlige omstændigheder" behandles i skatteret-genoptagelse; her ses alene på samspillet med forskerskatteordningen.)

Højesteret afviste genoptagelse i BS-44692/2022-HJR med henvisning til bestemmelsens snævre anvendelsesområde:

> *Som senest fastslået af Højesteret i dom af 21. februar 2023 (UfR 2023.2034 H) har bestemmelsen et snævert anvendelsesområde. I Højesterets dom af 22. marts 2021 (UfR 2021.3465 H) er det tillige fastslået, at bestemmelsen eksempelvis vil finde anvendelse, hvor der er begået fejl af den skatteansættende myndighed, hvor en urigtig ansættelse skyldes svig fra tredjemand eller i andre særlige tilfælde, der ikke kan bebrejdes den skattepligtige.*

Da skatteyderen selv havde undladt at give oplysninger, skyldtes den manglende afregistrering ikke en myndighedsfejl.

Det er dog ikke udelukket at nå igennem. I BS-23633/2021-OLR gav Østre Landsrets flertal – samtidig med at det frifandt Skatteministeriet i selve forskerskattesagen – skatteyderen medhold i genoptagelse, fordi SKAT for et senere år på eget initiativ og uden begrundelse havde ophævet skattepligten under i det væsentlige uændrede forhold:

> *SKAT synes således på eget initiativ at have ophævet Sagsøgers skattepligt til Danmark. På denne baggrund findes Sagsøger herefter med en vis rette at kunne opfatte situationen således, at han heller ikke i årene 2006-2010 reelt havde været skattepligtig til Danmark.*

Landsretten regnede 6-månedersfristen i § 27, stk. 2, fra SKATs formelle afgørelse om forskerbeskatning – ikke fra modtagelsen af den enkelte årsopgørelse.

At genoptagelse kan være afgørende for udfaldet illustreres af 23-0012643: klageren opfyldte ikke aktuelt karensbetingelsen, men da Landsskatteretten samme dag i en sammenhængende sag pålagde Skattestyrelsen at genoptage ansættelsen for 2010, blev forskerskattesagen **hjemvist** til fornyet behandling, når den materielle skattepligt for det pågældende år var afklaret.

Omvendt viser 19-0089394, at et fem måneders udvekslingsophold i 2008 med efterfølgende manglende afmelding af skattepligten ikke udgør særlige omstændigheder – opretholdelsen af skattepligten 2008-2014 kunne alene bebrejdes klageren selv. Samme mønster ses i 20-0102295, hvor en britisk jurist efter et kortvarigt studieophold i 2008 forblev registreret som fuldt skattepligtig frem til 2014 og endda modtog grøn check.

LOV Kildeskatteloven § 48e, stk. 3 | Skatteforvaltningsloven § 27, stk. 1, 2

PRAKSIS
Højesteret · Afslag på forskerbeskatning og ekstraordinær genoptagelse ved manglende meddelelse om fraflytning 02.02.2024
Landsretten · Afgørelse om forskerskatteordning og ekstraordinær genoptagelse af skatteansættelser 11.10.2022
Landsskatteretten · Landsskatteretten hjemviser sag om forskerskatteordningen efter formel registrering af fuld skattepligt inden for 10-års karensperioden 20.08.2025
Landsskatteretten · Afslag på ekstraordinær genoptagelse af skatteansættelser i forbindelse med forskerskatteordningen 16.12.2021
Landsskatteretten · Afslag på forskerskatteordning grundet tidligere fuld skattepligt 14.12.2021

§ 4 Hvad der tæller som skattepligt i karensperioden – studieophold, arbejdsudleje og forskerundtagelserne

Karensen rammer bredt: § 48 E, stk. 3, nr. 1 omfatter både fuld skattepligt efter § 1 og en lang række former for begrænset skattepligt efter § 2. Praksis viser, at selv kortvarige og økonomisk ubetydelige ophold kan spærre for ordningen:

- **Studie- og udvekslingsophold.** I 22-0081416 var en finsk kvinde i 2011 registreret som fuldt skattepligtig under et studieophold; det spærrede for ordningen ved ansættelsen i 2020.
- **Arbejdsudleje.** I 24-0025723 havde medarbejderen kort før sin direkte ansættelse været begrænset skattepligtig som arbejdsudlejet til den samme virksomhed – også det brød karensen.
- **Kombination med opholdsreglen.** I 21-0078754 faldt ansøgeren både på karensen og på, at opholdet i Danmark forud for ansættelsesstart oversteg én måned.

Loven indeholder tre modifikationer, som praksis ofte overser:

Gæsteunderviserreglen i § 48 E, stk. 5 fastslår, at godkendte forskere anses for at opfylde karensbetingelsen, selv om de inden for de seneste 10 år har været begrænset skattepligtige af virksomhed af højst 12 måneders samlet varighed som gæsteundervisere og lignende på universiteter eller andre forskningsinstitutioner. Det samme gælder, hvis der er indtrådt fuld skattepligt, når opholdet ved dansk universitet eller forskningsinstitution **udelukkende er finansieret af midler uden for Danmark**. Told- og Skattestyrelsen anvendte allerede denne konstruktion i SKM2001.233.TSS om en gæsteforsker, der efterfølgende blev forskningsadjunkt.

Reglen om tidligere ordningsdeltagere i § 48 E, stk. 6 – indsat ved ændringsloven af 6. december 2018 – sikrer, at efterfølgende vederlag udbetalt på baggrund af en tidligere ordningsansættelse ikke i sig selv spærrer for en senere anvendelse af ordningen. Forarbejderne begrunder ændringen med, at medarbejdere med resterende ordningsperiode skal kunne rekrutteres af andre danske virksomheder.

Forskerundtagelsen i § 48 E, stk. 4 fritager personer, hvis kvalifikationer som forskere ved ansættelsesforholdets begyndelse er godkendt af en offentlig forskningsinstitution eller Danmarks Frie Forskningsfond, og som skal udføre forskningsarbejde, fra **vederlagskravet** i stk. 3, nr. 3. Godkendelsesproceduren er fastlagt i bekendtgørelse om godkendelse af forskere m.v. efter kildeskattelovens § 48 E (som efter sin ordlyd henviser til den dagældende § 48 E, stk. 5). Ved ansættelse på universiteter, sektorforskningsinstitutioner m.fl. træffer institutionens ledelse selv afgørelsen; ved ansættelse i private virksomheder træffes den af forskningsrådet, jf. bekendtgørelsens § 3. Kravet er dokumenterede videnskabelige kvalifikationer **svarende til ph.d.-niveau**, jf. bekendtgørelsens § 2, og vurderingen af, om der udføres

forskningsarbejde, sker med vejledning i OECD's Frascati-manual. Skattestyrelsens praksis er beskrevet i Den juridiske vejledning afsnit C.F.6.3.2, hvorefter godkendte forskere kan anvende ordningen uanset lønniveau.

LOV	Kildeskatteloven § 48e, stk. 3, 4, 5, 6	
PRAKSIS	**Landsskatteretten** · Afslag på forskerskatteordning grundet tidligere skattepligt ved arbejdsudleje	19.08.2025
	Landsskatteretten · Afslag på forskerskatteordningen grundet tidligere skattepligt og forudgående ophold i Danmark	10.06.2025
	Landsskatteretten · Afslag på forskerskatteordning grundet tidligere fuld skattepligt under studieophold	08.04.2025

§ 5 Vederlagskravet i § 48 E, stk. 3, nr. 3 – garantien skal ligge i kontrakten fra første dag

Efter § 48 E, stk. 3, nr. 3 skal vederlaget i penge **i henhold til ansættelseskontrakten** som et gennemsnit inden for samme kalenderår udgøre et grundbeløb på mindst 59.500 kr. (2010-niveau) om måneden, reguleret efter personskattelovens § 20, hvortil kommer ATP-bidrag. Det regulerede krav har udviklet sig sådan: 62.300 kr. (2016), 63.700 kr. (2017), 68.100 kr. (2020), 75.100 kr. (2024), 78.000 kr. (2025) og – efter lempelsen – 65.400 kr. (2026).

Den ledende afgørelse er Skatterådets kendelse i SKM2021.562.SR, hvor Skatterådet efter skatteforvaltningslovens § 2, stk. 3 ændrede en skatteankenævnsafgørelse som **åbenbart ulovlig-**. Skatteankenævnet havde godkendt ordningen på grundlag af en påstået mundtlig aftale om, at lønnen altid skulle opfylde vederlagskravet, understøttet af en efterfølgende lønregulering. Skatterådet fastslog:

> *Det er således ikke muligt at »reparere« på en manglende opfyldelse af vederlagskravet i ansættelseskontrakten ved at udbetale yderligere løn på et senere tidspunkt.*

Nævnets afgørelse var i "utvivlsom modstrid med loven, lovforarbejderne og fast praksis". Afgørelsen blev stadfæstet af Landsskatteretten i SKM2022.24.LSR, hvor det blev præciseret, at vederlagskravet skal være opfyldt **både formelt (i kontrakten) og reelt (ved den faktiske udbetaling)**, jf. tillige SKM2017.59.LSR og SKM2015.74.LSR.

Fast praksis anvender princippet strengt – også hvor manglen er ubetydelig eller utilsigtet:

Afgørelse	Mangel	Udfald
24-0068814	Tastefejl: 73.635 kr. mod krav på 75.100 kr.; rettet ved tillæg med tilbagevirkende kraft	Afslag
22-0102325	Garanteret 68.000 kr. mod krav på 68.100 kr.; settling allowance og standby-tillæg kunne ikke medregnes	Afslag
23-0017410	Kontraktklausul om automatisk regulering, som arbejdsgiveren glemte at effektuere; efterbetaling i januar 2023	Afslag
19-0108060	Timeløn betinget af fakturerbare timer og kundens godkendelse	Afslag

24-0099022	Vederlag afhængigt af variable offshore-rotationer	Tilbagekaldelse

I 24-0068814 formulerede Landsskatteretten kernen sådan:

> *Det er en betingelse for anvendelse af forskerskatteordningen, at lønnen udbetales som vederlag i penge, og at vederlaget i penge er garanteret i ansættelsesaftalen.*

Modstykket er, at et vederlagselement, der ved en samlet bedømmelse **er** garanteret, tæller med, selv om kontrakten sprogligt angiver et maksimum. I 18-0003978 fandt Landsskatteretten det dokumenteret, at et "housing support"-beløb på 16.900 kr. månedligt reelt var garanteret – lejekontrakten var indgået i skatteyderens eget navn i umiddelbar tidsmæssig sammenhæng med ansættelsen, og beløbet var faktisk udbetalt hver måned. Samlet nåede vederlaget 64.083 kr. mod kravet på 62.300 kr., og afslaget blev ændret.

LOV Kildeskatteloven § 48e, stk. 3 · Personskatteloven § 20 · Skatteforvaltningsloven § 2, stk. 3

PRAKSIS

Landsskatteretten · Forskerskatteordning: Vederlagskrav ikke opfyldt ved ansættelsens start	27.11.2025
Landsskatteretten · Afslag på forskerskatteordning grundet manglende opfyldelse af vederlagskrav ved ansættelsens start	22.04.2025
Landsskatteretten · Forskerskatteordning: Vederlagskrav ikke opfyldt trods efterbetaling i senere indkomstår	29.09.2023
Landsskatteretten · Afslag på forskerskatteordningen pga. manglende løngaranti i ansættelseskontrakten	09.05.2023
Landsskatteretten · Afslag på forskerskatteordning grundet manglende garanti for minimumsvederlag i ansættelseskontrakt	17.09.2021
Landsskatteretten · Landsskatteretten: Forskerskatteordning – Vederlagskrav – Boligtilskud – Kildeskatteloven § 48 E	30.07.2019
Skatterådet · Forskerskatteordning: Vederlagskravet skal være opfyldt i ansættelseskontrakten	01.11.2021

§ 6 Hvilke løndele tæller med – personalegoder, pension, ferietillæg og feriepenge

Vederlagskravet opgøres af **A-indkomst i penge** samt personalegoder omfattet af ligningslovens § 16, der er gjort til A-indkomst, jf. § 48 F, stk. 1, 3. pkt.. Afgrænsningen har givet anledning til en tæt praksis:

- **Bortseelsesberettigede pensionsbidrag tæller ikke med.** Indbetalinger til en arbejdsgiveradministreret ordning med bortseelsesret efter pensionsbeskatningslovens § 19 er ikke A-indkomst. I SKM2021.562.SR kunne et 5 pct.-pensionsbidrag ikke medregnes, fordi arbejdsgiveren fejlagtigt havde oprettet en fradragsberettiget ordning i stedet for en § 53 A-ordning. Samme resultat i 25-0033027, hvor pensionsindbetalinger med bortseelsesret reducerede den indberettede A-indkomst under kravet, og i 24-0099107 samt 24-0068814.
- **Ferietillæg, store bededagstillæg og særlige feriedage tæller ikke med.** Landsskatteretten fastslog i **SKM2025.595.LSR** (info.skat.dk), at ferietillæg kan fortabes, at kompensationen for store bededag er lovbestemt og derfor ikke fremgår af kontrakten, og at særlige feriedage ikke er garanteret udbetalt.
- **Feriepenge fra en tidligere arbejdsgiver tæller ikke med hos den nye.** I 25-0026309 afholdt medarbejderen i november-december 2024 ferie finansieret af feriepenge optjent hos den tidligere arbejdsgiver; vederlag fra

to forskellige ansættelsesforhold kunne ikke sammenlægges, og hverken det kontraktmæssige eller det faktisk udbetalte vederlag nåede 75.100 kr.

- **Fri kost og logi samt naturalier tæller ikke med.** Det følger af bemærkningerne til den oprindelige lov og er fastslået i **SKM2013.751.ØLR**, hvor arbejdsgiverens betaling af boligudgifter og en cykel ikke kunne medregnes, fordi der reelt var stillet bolig og cykel til rådighed.
- **Lønnen skal bæres af den danske arbejdsgiver.** I **SKM2019.525.LSR** (info.skat.dk) blev kravet dog anset for opfyldt, fordi lønudbetalingen fra det italienske selskab blev viderefaktureret, så den samlede løn i realiteten blev båret af den danske arbejdsgiver.
- **Garanteret minimumsbonus kan medregnes.** Hvis medarbejderen efter kontrakten løbende erhverver ret til en beløbsmæssigt fastsat bonus, indgår beløbet – også selv om det først udbetales året efter, jf. **SKM2011.414.BR** (info.skat.dk). En ikke-garanteret bonus tæller derimod ikke, jf. 23-0017410.

Skattestyrelsens samlede fremstilling af afgrænsningen findes i Den juridiske vejledning afsnit C.F.6.1.4.

LOV Kildeskatteloven § 48f, stk. 1 · Kildeskatteloven § 48e, stk. 3 · Ligningsloven § 16, stk. 1 · Pensionsbeskatningsloven § 19

PRAKSIS

Landsskatteretten · Forskerskatteordning nægtet: Feriepenge fra tidligere arbejdsgiver kunne ikke opfylde vederlagskravet hos ny arbejdsgiver	27.05.2026
Landsskatteretten · Tilbagekaldelse af forskerskatteordning grundet manglende opfyldelse af vederlagskrav i ansættelseskontrakt	30.11.2025
Landsskatteretten · Tilbagekaldelse af forskerskatteordning grundet manglende opfyldelse af vederlagskrav vedrørende pensionsindbetalinger	04.11.2025
Landsskatteretten · Afslag på forskerskatteordning grundet manglende opfyldelse af vederlagskrav ved ansættelsens start	22.04.2025
Landsskatteretten · Forskerskatteordning: Vederlagskrav ikke opfyldt trods efterbetaling i senere indkomstår	29.09.2023
Skatterådet · Forskerskatteordning: Vederlagskravet skal være opfyldt i ansættelseskontrakten	01.11.2021

§ 7 Gennemsnitsberegningen over kalenderåret – barsel, lønnedgang og kontraktændringer i årets løb

Vederlagskravet skal opfyldes som et **gennemsnit inden for samme kalenderår**. Det åbner for fleksibilitet – man kan aftale lavere aflønning i en ferieperiode eller endog en måned uden løn, hvis de øvrige måneder trækker gennemsnittet op – men rummer også en fælde: falder gennemsnittet under grænsen, ryger man ud af ordningen for hele det pågældende år.

I 14-0387455 tog Landsskatteretten stilling til to konstellationer. For det første: indgår en medarbejder umiddelbart efter udløbet af en 6-måneders kontrakt en ny kontrakt med lavere løn hos **samme arbejdsgiver**, skal lønnen fra begge kontrakter ses under ét for kalenderåret. For det andet: modtog medarbejderen barselsdagpenge i stedet for løn, faldt den reelt udbetalte løn, og kravet var ikke opfyldt – konsekvensen afhang af, hvornår på året barslen lå. Samme resultat i SKM2013.895.SR, hvor en løn på 78.000 kr. i de første seks måneder efterfulgt af 60.000 kr. ikke bragte årsgennemsnittet op på det dagældende krav. Landsskatteretten afviste udtrykkeligt, at praksis var i strid med EU-rettens ligebehandlingsregler: reglerne er kønsneutrale, og forskellen skyldes de faktiske lønudbetalinger.

Denne barselsfælde er siden lukket. Ved ændringsloven af 6. december 2018 blev der i § 48 E, stk. 3, nr. 3 indsat en undtagelse, hvorefter der **ses bort fra perioder med barselsorlov** ved opgørelsen af vederlaget. Ændringen har virkning fra 1. januar 2019, og dispensationen forlænger ikke den samlede anvendelsesperiode; barselsdagpenge beskattes efter de almindelige regler.

Om **tidspunktet for kontraktændringer** gælder en vigtig sondring, som skiller sig fra den strenge linje i § 48 E, stk. 3, nr. 3. Østre Landsret fastslog ved dom af 22. december 2021 (**SKM2022.33.ØLR**, info.skat.dk), at der hverken i ordlyd, forarbejder, tilblivelseshistorie eller formål er grundlag for at indfortolke et krav om, at ændringer i vederlaget skal aftales **inden kalenderårets begyndelse**. En lønændring aftalt i marts 2017 med henblik på at opfylde det for 2017 regulerede krav blev derfor accepteret. Skattestyrelsen har som følge heraf gennemført en **praksisændring**, jf. Den juridiske vejledning C.F.6.1.4: der kræves ikke længere forudgående dokumentation for, at det kommende års vederlagskrav vil blive opfyldt.

Praksisændringen har imidlertid to klare grænser. For det første skal vederlaget fortsat være **garanteret** i kontrakten – man kan ikke redde et år ved at udbetale en bonus ved årets udgang. For det andet skal ændringen ske **inden for det pågældende kalenderår**. I 23-0017410 blev en efterbetaling på 26.200 kr. i januar 2023 til dækning af underskuddet for 2020 og 2021 afvist netop af den grund.

LOV	`Kildeskatteloven § 48e, stk. 3`	
PRAKSIS	**Landsskatteretten** · Forskerskatteordning: Vederlagskrav ikke opfyldt trods efterbetaling i senere indkomstår	29.09.2023
	Landsskatteretten · Forskerskatteordningen: Vederlagskrav ikke opfyldt ved barsel og ny kontrakt	17.11.2016
	Skatterådet · Lønkrav i forskerskatteordningen ved udstationering og barselsorlov	19.12.2013

§ 8 Kravet om reelt ansættelsesforhold hos en dansk arbejdsgiver ved udstationering

§ 48 E, stk. 1 forudsætter et ansættelsesforhold hos en arbejdsgiver omfattet af bl.a. selskabsskattelovens § 1 eller § 2, stk. 1, litra a. Ved koncerninterne udstationeringer opstår spørgsmålet, om det danske selskab reelt er arbejdsgiver, eller om det udenlandske selskab har bevaret arbejdsgiverbeføjelserne.

Den restriktive linje er blevet fastholdt gennem en lang række afgørelser. Landsskatteretten har afvist ordningen, hvor udstationeringsaftalen alene var indgået med det udenlandske selskab, som bevarede afskedigelsesretten og adgangen til at afbryde udstationeringen:

- 12-0221739: italiensk moderselskab var arbejdsgiver; et tillæg med det danske selskab underskrevet fire måneder efter start kunne ikke tillægges tilbagevirkende kraft, og den daglige instruktionsbeføjelse fulgte af rammeaftalen, ikke af et selvstændigt ansættelsesforhold.
- 13-0010033: hollandsk selskab forblev arbejdsgiver; klageren kunne ikke støtte ret på en lighedsgrundsætning, da praksis havde fremgået klart siden 2009.
- 16-1400322: hverken en arbejdsgivererklæring eller en kort dansk aftale flyttede afskedigelseskompetencen fra det britiske selskab.
- 19-0103807 og 19-0103563: ansættelsen i hjemlandet var ikke hvilende, og medarbejderen forblev socialt sikret dér.
-

22-0102763: amerikansk selskab bevarede alle væsentlige arbejdsgiverbeføjelser og fastsatte lønnen efter amerikanske retningslinjer.

- 23-0037871: forholdet blev kvalificeret som arbejdsudleje, ikke udstationering.

Linjen er tiltrådt af domstolene. Københavns Byret frifandt i BS-23039/2022-KBH Skatteministeriet for to medarbejdere udstationeret til Alstom Transport Danmark A/S: sagsøgerne havde ikke godtgjort et reelt ansættelsesforhold hos det danske selskab, da det oprindelige ansættelsesforhold i hjemlandet var aktivt, og de forblev omfattet af hjemlandets sociale sikring. Østre Landsret nåede tilsvarende resultat i **SKM2018.649.ØLR**, som Landsskatteretten henviser til, selv om lønnen blev udbetalt af det danske selskab, og der var indeholdt A-skat og AM-bidrag.

Ordningen er dog ikke lukket for udstationerede. I 13-5682832 blev kravet anset for opfyldt, fordi det danske selskabs administrerende direktør havde **tiltrådt udstationeringsaftalen inden ansættelsens begyndelse**, og koncernens Assignment Policy udtrykkeligt definerede medarbejderen som lokalt ansat i værtsselskabet:

> *Det er Landsskatterettens opfattelse, at det forhold, at [virksomhed2] A/S' administrerende direktør inden ansættelsesforholdets begyndelse tiltrådte aftalen... sammenholdt med pkt. 4 i koncernens udstationeringspolitik... samlet skal anses for at opfylde kravet om dansk arbejdsgiver ved påbegyndelse af ansættelsesforholdet.*

Og i SKM2011.604.SR bekræftede Skatterådet, at medarbejdere formelt ansat af et dansk selskab, men reelt under en dansk slutbrugers instruktion, havde ansættelsesforhold hos en dansk arbejdsgiver – arrangementet blev sidestillet med et vikarbureaus udleje af personale.

Den praktiske lære er, at aftalegrundlaget skal være på plads **før** første arbejdsdag, og at det danske selskab skal have de reelle arbejdsgiverbeføjelser, herunder opsigelsesretten.

LOV	Kildeskatteloven § 43, stk. 1 · Kildeskatteloven § 48e, stk. 1 · Selskabsskatteloven § 1	
PRAKSIS	**Byretten** · Afvisning af forskerskatteordning for udstationerede medarbejdere i Alstom-koncernen grundet manglende reelt dansk ansættelsesforhold	04.07.2025
	Landsskatteretten · Nægtelse af forskerskatteordningen ved arbejdsudleje – manglende udstationeringskontrakt og opfyldelse af vederlagskrav	18.12.2025
	Landsskatteretten · Forskerskatteordning afvist for udstationeret medarbejder grundet manglende dansk arbejdsgiver	29.09.2023
	Landsskatteretten · Afslag på forskerskatteordning grundet manglende reelt dansk ansættelsesforhold ved udstationering	03.03.2023
	Landsskatteretten · Landsskatteretten: Afslag på forskerskatteordning grundet manglende reelt ansættelsesforhold i Danmark	17.03.2022
	Landsskatteretten · Afslag på forskerskatteordning grundet manglende ansættelse hos dansk arbejdsgiver	20.01.2020
	Landsskatteretten · Manglende opfyldelse af betingelser for beskatning efter kildeskattelovens § 48 E - Udstationering	22.01.2019
	Landsskatteretten · Afslag på forskerskatteordning: Italiensk moderselskab anset for at være den reelle arbejdsgiver	04.12.2018
	Landsskatteretten · Anerkendelse af dansk arbejdsgiver ved anvendelse af forskerskatteordningen under udstationering	09.06.2015
	Skatterådet · Forskerbeskatning ved udlejning via dansk søsterselskab	21.09.2011

§ 9 Samtidighed, ophold før tiltrædelse og eksisterende ansættelsesforhold

Frem til og med indkomståret 2018 var det en betingelse, at skattepligten indtrådte **i forbindelse med** påbegyndelsen af et nyt ansættelsesforhold. Den administrative praksis accepterede højst **én måneds ophold** i Danmark forud for ansættelsens start. I 16-0831219 blev en ansøger afvist med stemmerne 2-1, fordi han indrejste den 16. december 2015 – dagen efter at hans job i Qatar var ophørt – og først tiltrådte den 12. februar 2016. Flertallet lagde vægt på, at ansættelsen i udlandet ophørte dagen før indrejsen, at han straks tilmeldte sig folkeregisteret med dansk adresse, og at han havde helårsbolig til rådighed fra indrejsen. Mindretallet ville anse den første måned som ferie. Et vejledende positivt svar fra SKAT afgivet i april 2016 kunne ikke skabe en berettiget forventning, da det kom efter dispositionerne.

Samtidighedskravet ramte også medarbejdere med et **allerede eksisterende** ansættelsesforhold hos den danske arbejdsgiver. I 15-3270991 blev en direktør, der havde været ansat i det danske selskab siden 1985 og udstationeret i Frankrig 1998-2015, afvist, da hans nye kontrakt som Senior Advisor udtrykkeligt henviste til den oprindelige ansættelse fra 1985 – der var kontinuitet i ansættelsesforholdet med samme arbejdsgiver.

Betingelsen blev **ophævet** ved ændringsloven af 6. december 2018 med virkning fra indkomståret 2019. Af change summary til § 48 E, stk. 1, fremgår, at "kravet om samtidighed mellem ansættelsesforhold og skattepligt ophæves, og ansættelsesvurderingen forenkles til at følge kriterierne for personligt arbejde i tjenesteforhold" – begrundet i hensynet til enklere betingelser og større forudsigelighed. Ældre afgørelser om opholdslængde og kontinuitet skal derfor læses med forbehold for denne ændring; kravet om, at der skal indtræde skattepligt af vederlag fra en dansk arbejdsgiver, består derimod uændret. Landsskatteretten anvendte dog fortsat opholdsbetragtningen i 21-0078754 for et ældre indkomstår.

LOV	Kildeskatteloven § 7, stk. 1 · Kildeskatteloven § 48e, stk. 1	
PRAKSIS	**Landsskatteretten** · Afslag på forskerskatteordningen grundet tidligere skattepligt og forudgående ophold i Danmark	10.06.2025
	Landsskatteretten · Afslag på forskerskatteordning grundet eksisterende ansættelsesforhold	06.03.2020
	Landsskatteretten · Forskerskatteordning afvist på grund af ophold i Danmark mere end én måned før jobstart	22.10.2019

§ 10 Ledelses- og kontrolforbuddet i § 48 E, stk. 3, nr. 2

Efter § 48 E, stk. 3, nr. 2 må den skattepligtige ikke have – eller inden for de seneste 5 år forud for ansættelsen have haft – direkte eller indirekte del i ledelsen af, kontrollen med eller væsentlig indflydelse på den virksomhed, ansættelsesforholdet er indgået med, jf. henvisningen til § 43, stk. 2, litra i. Grænsen går som udgangspunkt ved ejerskab af mindst 25 pct. af kapitalen eller rådighed over mere end 50 pct. af stemmerne. Betingelsen gælder ikke blot ved tiltrædelsen, men **under hele anvendelsesperioden**, jf. Skatteministeriets gennemgang i de almindelige bemærkninger til lovforslaget bag lempelsen fra 2024.

At en medarbejder indgår i ledergruppen – eller endog bliver administrerende direktør – er derimod ikke i sig selv til hinder for ordningen. I SKM2018.499.SR bekræftede Skatterådet, at en udenlandsk medarbejder kunne anvende ordningen, selv om han indgik i ledergruppen, senere blev administrerende direktør og deltog i en medarbejderaktieordning. Det afgørende var, at hans svigerfaders indirekte ejerandel på 25 pct.

ikke skulle medregnes ved kontrolvurderingen, da svigerforældre ikke er omfattet af kredsen af nærtstående i aktieavancebeskatningslovens § 4, stk. 2. Afgørelsen illustrerer, at bestemmelsen retter sig mod ejer- og kontrolforhold, ikke mod funktionel ledelsesudøvelse i sig selv.

LOV Aktieavancebeskatningsloven § 4, stk. 2 Kildeskatteloven § 43, stk. 2 Kildeskatteloven § 48e, stk. 3

PRAKSIS **Skatterådet** · Forskattetil ordning ved ansættelse i ledelsen og erhvervelse af medarbejderaktier 05.10.2018

§ 11 30-dages-reglen i § 48 E, stk. 2 og ERIC-undtagelsen

§ 48 E, stk. 2 er en værnsregel: ordningen finder ikke anvendelse for personer, der er fuldt skattepligtige og efter en dobbeltbeskatningsoverenskomst anses for hjemmehørende i Danmark, når der udføres arbejde uden for Danmark under sådanne omstændigheder, at beskatningsretten efter overenskomsten overgår til udlandet, Færøerne eller Grønland, for **mere end 30 arbejdsdage inden for samme kalenderår**. 30-dages-tærsklen blev indsat ved ændringsloven af 28. december 2016 for at gøre det lettere at anvende ordningen ved kortvarigt arbejde i udlandet.

Spørgsmålet om **ophørstidspunktet** ved overskridelse blev afklaret i SKM2019.193.SR. Spørgeren havde arbejdet 76 dage i Norge i 2017, og det var ubestridt, at ordningen bortfaldt. Tre muligheder var på bordet: ophør fra dag 31, fra den første arbejdsdag i udlandet eller med tilbagevirkende kraft fra kalenderårets start. Skatterådet fastslog, at muligheden for at anvende ordningen bortfalder **med virkning fra begyndelsen af det tidsrum, hvor udlandets beskatningsret indtrådte** – dvs. fra den første arbejdsdag i udlandet, i sagen den 9. august 2017. Konsekvensen er, at en overskridelse sent på året kan ramme flere måneders lønudbetaling bagud.

Samtidig med 30-dages-tærsklen blev der i § 48 E, stk. 2, 2. pkt. indsat en fuldstændig undtagelse for indkomst fra et **europæisk forskningsinfrastrukturkonsortium (ERIC)** oprettet i henhold til Rådets forordning (EF) nr. 723/2009. Ændringen blev gennemført sammen med reglerne om opholdstilladelse med henblik på ansættelse på forskningscenteret European Spallation Source (ESS) i Sverige, så ansatte ved sådanne konsortier kan bevare forskerskatteordningen uanset omfanget af arbejde i udlandet.

Endelig indeholder § 48 E, stk. 7 en covid-19-særregel: for ansættelsesforhold indgået senest den 8. marts 2020 ses der bort fra ophør af begrænset skattepligt, fra ophold uden for Danmark ud over 30 arbejdsdage og fra vederlagskravet i perioden 9. marts til 30. juni 2020.

LOV Kildeskatteloven § 48e, stk. 2, 7

PRAKSIS **Skatterådet** · Ophør af forskerskatteordning ved overskridelse af 30-dages reglen 03.04.2019

§ 12 Hvad kan beskattes under ordningen – vederlag for personligt arbejde i tjenesteforhold

Ordningen omfatter efter § 48 E, stk. 1 alene "vederlag for personligt arbejde i tjenesteforhold", jf. kildeskattelovens § 43, stk. 1, samt personalegoder, der efter § 43, stk. 2, er gjort til A-indkomst, jf. § 48 F, stk. 1, 3. pkt.. Afgrænsningen har to markante konsekvenser.

Konkurrenceklausulvederlag falder udenfor. I SKM2024.545.SR modtog en nøglemedarbejder efter fratrædelsen løbende kompensation for en 12-måneders konkurrenceklausul. Skatterådet svarede nej til, at vederlaget kunne beskattes under ordningen. Begrundelsen var, at kompensationen ikke er vederlag for personligt arbejde, men **kompensation for en rådighedsbegrænsning efter ansættelsesforholdets ophør** – uanset at beløbet svarede til tidligere løn, og uanset at spørgeren havde tilbudt sin arbejdskraft. Både engangsvederlag og løbende vederlag for konkurrenceklausuler er gjort til A-indkomst med hjemmel i § 43, **stk. 2**, jf. kildeskattebekendtgørelsens § 18, nr. 2 og nr. 31 – ikke efter § 43, stk. 1. At arbejdsgiveren ikke havde afmeldt medarbejderen fra ordningen, kunne ikke ændre den materielle kvalifikation.

Beløb, der retserhverves efter ordningens ophør, beskattes efter almindelige regler. I SKM2018.439.SR var en bonus for 2018 afhængig af arbejdsgiverens økonomiske resultat for hele året og kunne først udbetales i april 2019. Skatterådet bekræftede, at bonussen ikke var retserhvervet ved en fraflytning 1. juni 2018 (suspensiv betingelse), men kunne **ikke** bekræfte, at den kunne beskattes efter §§ 48 E-F – hverken ved fraflytning eller ved fortsat bopæl i Danmark – fordi retserhvervelsen lå efter ordningsperiodens udløb. Samme resultat i SKM2021.547.SR, hvor Skatterådet tilføjede, at **feriegodtgørelse beregnet af en bonus** først beskattes, når bonussen retserhverves – ikke allerede ved fratrædelsen.

Mønsteret er konsistent: ordningen beskytter den løbende, kontraktmæssigt garanterede løn i den periode, hvor tjenesteforholdet består og betingelserne er opfyldt. Ydelser, der udspringer af ansættelsesforholdets **ophør** eller af en rådighedsbegrænsning, falder tilbage til de almindelige regler.

LOV Kildeskatteloven § 43, stk. 1, 2 · Kildeskatteloven § 48e, stk. 1 · Kildeskatteloven § 48f, stk. 1

PRAKSIS
- **Skatterådet** · Beskatning af konkurrenceklausulsvederlag under forskerskatteordningen — 01.11.2024
- **Skatterådet** · Beskatning af bonus og feriegodtgørelse efter fratrædelse og forskerordning — 25.10.2021
- **Skatterådet** · Bonus optjent under forskerordning beskattes almindeligt efter ophør — 23.08.2018

§ 13 Jobskifte, 1-måneds-reglen i § 48 F, stk. 2 og forbruget af de 84 måneder

Efter § 48 F, stk. 2, 2. pkt. er det ikke en betingelse, at skattepligt indtræder på ny, hvis et nyt ansættelsesforhold tiltrædes **senest 1 måned efter ophør af tidligere tilsvarende ansættelsesforhold**. Bestemmelsen er central ved jobskifte og har givet anledning til en nuanceret praksis.

Skatterådet anlagde en restriktiv linje i SKM2023.163.SR: en tilbageflytter kunne ikke have to samtidige ansættelseskontrakter under ordningen, medmindre begge blev påbegyndt samtidig med skattepligtens indtræden – dog med mulighed for sideløbende almindelig A-indkomst med fradragsret. I SKM2024.545.SR blev fristen anvendt bogstaveligt: ansættelsen hos H1 ophørte den 31. maj 2023, og tiltrædelsen hos H2 skete først den 3. juni 2024 – over 12 måneder senere, fordi konkurrenceklausulen blev gjort gældende. At kontrakten med H2 var underskrevet allerede i marts 2023, hjalp ikke, da et ansættelsesforhold forudsætter et reelt tjenesteforhold med rettigheder og forpligtelser, og ancienniteten først begyndte i juni 2024. Skatterådet fremhævede igen ordningens objektive karakter uden dispensationsadgang.

Landsskatteretten har derimod anlagt en formålsbestemt fortolkning i **fritstillingssituationer**. I 25-0022625 var en amerikansk medarbejder fritstillet den 1. september 2024 med formel fratrædelse 31. marts 2025 og tiltrådte et nyt job den 21. januar 2025 – altså **før** det formelle ophør. Skattestyrelsen afslog under henvisning til

SKM2023.163.SR. Landsskatteretten ændrede afgørelsen og opstillede følgende kriterier: det afgørende er, at det nye ansættelsesforhold **substituerer** det gamle, og at der maksimalt ligger én måned imellem. Retten fastslog, at fritstilling uigenkaldeligt fritager arbejdstageren fra arbejdspligten, at der gælder en tabsbegrænsningspligt, og at det **ikke er afgørende**, at der periodevis formelt eksisterer to ansættelsesforhold.

Om **forbruget af de 84 måneder** viser 24-0105146, at registreringsperioden er afgørende. Klageren havde været registreret under ordningen fra 1. april 2011 til 31. marts 2016 – den dagældende maksimale periode på 60 måneder – selv om den faktiske ansættelse ophørte 31. januar 2015; en bonus udbetalt i marts 2015 var fejlagtigt blevet beskattet under ordningen, fordi ophøret ikke var meddelt rettidigt. Anmodningen om at få registreringen forkortet, så restperioden og den senere udvidelse til 84 måneder kunne udnyttes, blev afvist. Afgørelsen understreger vigtigheden af rettidig af- og tilmelding hos Skattestyrelsen.

LOV	Kildeskatteloven § 48f, stk. 2 · Kildeskatteloven § 48e, stk. 3	
PRAKSIS	**Landsskatteretten** · Fritstillet medarbejder kan skifte job og fortsætte på forskerskatteordningen inden formelt ansættelsesophør	12.12.2025
	Landsskatteretten · Afslag på anvendelse af forskerskatteordningen grundet tidligere opbrugt 60-måneders periode og manglende genoptagelse	30.10.2025
	Skatterådet · Beskatning af konkurrenceklausulsvederlag under forskerskatteordningen	01.11.2024
	Skatterådet · Forskerskatteordning ved tilbageflytning flere ansættelser og fradrag	04.04.2023

§ 14 Lovudviklingen – fra 3 til 10 års karens og lempelsen fra indkomståret 2026

Praksis kan kun forstås i lyset af ordningens lovhistorik, og flere afgørelser vedrører indkomstår under ældre affattelser.

2008 – grundlæggende nyaffattelse. Ved ændringsloven af 18. juni 2008 blev § 48 E ophævet og nyaffattet med lempeligere adgangskrav, herunder fjernelse af kravet om fuld skattepligt og arbejde i Danmark, og § 48 F blev indsat med et valg mellem 25 pct. i 3 år og 33 pct. i 5 år. Det er forarbejderne til dette lovforslag (nr. 162, 2007/2), der rummer den formulering om ordningens objektive karakter, som gennemsyrer al senere praksis.

2010 – karensen forlænges fra 3 til 10 år. Ved ændringsloven af 22. december 2010 blev perioden uden forudgående dansk skattepligt forlænget. Forarbejderne siger kort:

> *Efter de gældende regler er det en betingelse for at kunne gøre brug af forskerskatteordningen, at man ikke har været fuldt skattepligtig til Danmark eller har været skattepligtig til Danmark af lønindkomst eller indkomst ved selvstændig virksomhed i de seneste tre år forud for ansættelsen. Denne periode foreslås forlænget til 10 år.*

Samme lov ophævede valgmulighederne i § 48 F, stk. 3-7, indførte en enstrenget ordning og forlængede den maksimale periode fra 36 til 60 måneder.

2013 – forenkling. Betingelserne om tidligere ansættelse og ph.d.-ophold i § 48 E, stk. 3, nr. 3 og 4, blev ophævet som overflødige efter 10-års-reglen, og de resterende numre blev omnummereret – hvorfor ældre afgørelser henviser til § 48 E, stk. 3, **nr. 5**, om vederlagskravet.

2014 og 2017 – satser og periode. Vederlagskravet blev nedsat fra 69.300 kr. til 59.500 kr. (2010-niveau) ved ændringsloven af 24. december 2014 for at lette adgangen til højtkvalificeret arbejdskraft. Ved ændringsloven

af 28. december 2017 blev bruttoskattesatsen hævet fra 26 til 27 pct. – udtrykkeligt for at finansiere udvidelsen af den maksimale periode fra 60 til **84 måneder**.

2018 – forenkling og barsel. Ændringsloven af 6. december 2018 ophævede samtidighedskravet i § 48 E, stk. 1, indsatte barselsundtagelsen i stk. 3, nr. 3, og indsatte det nuværende stk. 6.

2024 – lempelse med virkning fra 2026. Ved ændringsloven af 30. december 2024 nedsættes grundbeløbet i § 48 E, stk. 3, nr. 3 fra 59.500 kr. til **47.600 kr. (2010-niveau)**. Af bemærkningerne fremgår:

> *Forslaget vil medføre, at grundbeløbet på 59.500 kr. (2010-niveau) nedsættes til 47.600 kr. (2010-niveau). Grundbeløbet reguleres efter personskattelovens § 20. Det foreslåede vil indebære, at der fra og med indkomståret 2026 vil gælde et lavere vederlagskrav som et gennemsnit om måneden inden for samme kalenderår.*

De almindelige bemærkninger begrunder lempelsen med, at en nedsættelse "vil gøre det lettere for danske virksomheder, herunder iværksættervirksomheder, at tiltrække flere personer til vigtige nøglefunktioner i Danmark" og dermed styrke konkurrencepositionen. I kroner og øre svarer det til en nedsættelse fra 78.000 kr. til 63.000 kr. (2025-niveau); det regulerede krav for 2026 udgør **65.400 kr.** om måneden plus ATP, jf. Den juridiske vejledning C.F.6.1.4.

Den konsoliderede lovtekst i kildeskatteloven angiver fortsat 59.500 kr., da ændringen endnu ikke er rullet ind i lovbekendtgørelsen – rådgivere skal derfor være opmærksomme på, at det er den nedsatte grænse, der gælder fra indkomståret 2026.

LOV `Kildeskatteloven § 48e, stk. 3` `Kildeskatteloven § 48f, stk. 1, 2` `Personskatteloven § 20`

§ 15 Sammenfatning: to hovedspor og en rådgivningsmæssig checkliste

Praksis om forskerskatteordningen kan koges ned til to hovedspor, der begge udspringer af ordningens objektive karakter.

Første spor – karensen er et formelt, ikke et materielt kriterium. Efter Højesterets domme af 2. februar 2024 i BS-30300/2023-HJR og BS-44692/2022-HJR er det ikke de reelle bopælsforhold, men de gyldige årsopgørelser, der afgør, om skatteyderen "har været skattepligtig". Vil man ind på ordningen efter et udlandsophold, er den eneste vej rundt om en fejlagtig registrering en **genoptagelse** – og den lykkes kun sjældent, jf. 19-0089394. Lykkes den, kan forskerskattesagen hjemvises, jf. 23-0012643. Den forebyggende lære er entydig: ved fraflytning skal der indgives fraflytningsselvangivelse og sikres en afsluttende ansættelse – folkeregistermeddelelsen er ikke nok.

Andet spor – vederlagskravet er et kontraktkrav, ikke et lønkrav. Vederlaget skal være garanteret i den skriftlige ansættelseskontrakt ved ansættelsens begyndelse og opfyldt løbende. Mundtlige aftaler (-SKM2021.562.SR), tilbagevirkende kontrakttillæg (24-0068814), efterbetalinger i senere år (23-0017410) og betingede vederlagselementer (19-0108060, 24-0099022) redder ikke sagen. Kun to modifikationer består: et element, der ved en samlet bedømmelse **er** garanteret, tæller med (18-0003978), og en lønændring aftalt **inden for** det igangværende kalenderår accepteres efter praksisændringen som følge af **SKM2022.33.ØLR**.

En praktisk checkliste før ansættelsen påbegyndes:

-

Kontrollér karensen mod de faktisk foreliggende **årsopgørelser** for de seneste 10 år – ikke mod bopælsforholdene.

- Sikr, at ansættelseskontrakten **garanterer** et månedligt vederlag i penge over grænsen (65.400 kr. i 2026) – eksklusive bortseelsesberettiget pension, ferietillæg og maksimum-formulerede ydelser.
- Ved udstationering: sørg for, at det danske selskab har tiltrådt aftalen **inden** første arbejdsdag og har de reelle arbejdsgiverbeføjelser, jf. 13-5682832 over for BS-23039/2022-KBH.
- Overvåg de 30 arbejdsdage i udlandet – overskridelse rammer bagud fra første udlandsdag (-SKM2019.193.SR).
- Ved jobskifte: hold én-måneds-vinduet i § 48 F, stk. 2, og meld ophør rettidigt, så registreringsperioden ikke bruger unødigt af de 84 måneder (24-0105146).
- For godkendte forskere: søg godkendelse **ved ansættelsesforholdets begyndelse** – så bortfalder vederlagskravet helt, jf. § 48 E, stk. 4.

LOV Kildeskatteloven § 48e, stk. 3, 4 · Kildeskatteloven § 48f, stk. 2 · Skatteforvaltningsloven § 27, stk. 1

PRAKSIS

Højesteret · Højesterets afgørelse om 10-års kravet for forskerskatteordningen vedrørende tidligere skatteansættelser	02.02.2024
Højesteret · Afslag på forskerbeskatning og ekstraordinær genoptagelse ved manglende meddelelse om fraflytning	02.02.2024
Byretten · Afvisning af forskerskatteordning for udstationerede medarbejdere i Alstom-koncernen grundet manglende reelt dansk ansættelsesforhold	04.07.2025
Landsskatteretten · Forskerskatteordning: Vederlagskrav ikke opfyldt ved ansættelsens start	27.11.2025
Landsskatteretten · Afslag på anvendelse af forskerskatteordningen grundet tidligere opbrugt 60-måneders periode og manglende genoptagelse	30.10.2025
Landsskatteretten · Landsskatteretten hjemviser sag om forskerskatteordningen efter formel registrering af fuld skattepligt inden for 10-års karensperioden	20.08.2025
Landsskatteretten · Afslag på forskerskatteordning grundet manglende opfyldelse af vederlagskrav ved ansættelsens start	22.04.2025
Landsskatteretten · Forskerskatteordning: Vederlagskrav ikke opfyldt trods efterbetaling i senere indkomstår	29.09.2023
Landsskatteretten · Afslag på ekstraordinær genoptagelse af skatteansættelser i forbindelse med forskerskatteordningen	16.12.2021
Landsskatteretten · Afslag på forskerskatteordning grundet manglende garanti for minimumsvederlag i ansættelseskontrakt	17.09.2021
Landsskatteretten · Landsskatteretten: Forskerskatteordning – Vederlagskrav – Boligtilskud – Kildeskatteloven § 48 E	30.07.2019
Landsskatteretten · Anerkendelse af dansk arbejdsgiver ved anvendelse af forskerskatteordningen under udstationering	09.06.2015
Skatterådet · Forskerskatteordning: Vederlagskravet skal være opfyldt i ansættelseskontrakten	01.11.2021
Skatterådet · Ophør af forskerskatteordning ved overskridelse af 30-dages reglen	03.04.2019

REFERENCE Lovgrundlag

4 paragraffer

Kildeskatteloven § 48e stk. 1, 2, 3, 4-6	Kildeskatteloven § 48f stk. 1, 2
Personskatteloven § 20	Skatteforvaltningsloven § 27 stk. 1

MATERIALE

Citerede afgørelser

52 afgørelser

HØJESTERET · ØVERSTE INSTANS		2
02.02.2024	Afslag på forskerbeskatning og ekstraordinær genoptagelse ved manglende meddelelse om fraflytning	4645-5578
02.02.2024	Højesterets afgørelse om 10-års kravet for forskerskatteordningen vedrørende tidligere skatteansættelser	4655-5588

LANDSRETTEN · ANKEINSTANS		2
11.10.2022	Afgørelse om forskerskatteordning og ekstraordinær genoptagelse af skatteansættelser	3545-4216
11.10.2022	Landsretten stadfæster afgørelse om forskerskatteordning: Manglende opfyldelse af betingelse om skattepligt i tidligere år	4634-5564

BYRETTEN · FØRSTE INSTANS		2
04.07.2025	Afvisning af forskerskatteordning for udstationerede medarbejdere i Alstom-koncernen grundet manglende reelt dansk ansættelsesforhold	9925-11612
23.06.2021	Dom om Forskelsbeskatning og Skattepligt: Krav på Forskerskatteordningen	4631-5560

LANDSSKATTERETTEN · ADMINISTRATIV KLAGEINSTANS		35
27.05.2026	Forskerskatteordning nægtet: Feriepenge fra tidligere arbejdsgiver kunne ikke opfylde vederlagskravet hos ny arbejdsgiver	25-0026309
18.12.2025	Nægtelse af forskerskatteordningen ved arbejdsudleje – manglende udstationeringskontrakt og opfyldelse af vederlagskrav	23-0037871
12.12.2025	Fritstillet medarbejder kan skifte job og fortsætte på forskerskatteordningen inden formelt ansættelsesophør	25-0022625
30.11.2025	Tilbagekaldelse af forskerskatteordning grundet manglende opfyldelse af vederlagskrav i ansættelseskontrakt	24-0099107
27.11.2025	Forskerskatteordning: Vederlagskrav ikke opfyldt ved ansættelsens start	24-0099022
04.11.2025	Tilbagekaldelse af forskerskatteordning grundet manglende opfyldelse af vederlagskrav vedrørende pensionsindbetalinger	25-0033027
30.10.2025	Afslag på anvendelse af forskerskatteordningen grundet tidligere opbrugt 60-måneders periode og manglende genoptagelse	24-0105146
10.10.2025	Afslag på forskerskatteordningen: Skattepligt ifølge gyldige årsopgørelser brød 10-års reglen ved ny ansættelse	23-0100979
20.08.2025	Landsskatteretten hjemviser sag om forskerskatteordningen efter formel registrering af fuld skattepligt inden for 10-års karensperioden	23-0012643
19.08.2025	Afslag på forskerskatteordning grundet tidligere skattepligt ved arbejdsudleje	24-0025723

23.06.2025	Afslag på forskerskatteordning på grund af tidligere fuld skattepligt inden for 10-årsperioden stadfæstet	23-0029398
10.06.2025	Afslag på forskerskatteordningen grundet tidligere skattepligt og forudgående ophold i Danmark	21-0078754
22.04.2025	Afslag på forskerskatteordning grundet manglende opfyldelse af vederlagskrav ved ansættelsens start	24-0068814
08.04.2025	Afslag på forskerskatteordning grundet tidligere fuld skattepligt under studieophold	22-0081416
13.11.2024	Afslag på forskerskatteordningen grundet fuld skattepligt inden for de seneste 10 år	21-0109182
13.11.2024	Afslag på forskerskatteordning: 10-års karensperiode ikke overholdt grundet registreret skattepligt i årsopgørelsen	23-0015197
18.09.2024	Afslag på forskerskatteordning grundet tidligere fuld skattepligt inden for 10-års perioden	22-0050862
12.09.2024	Afslag på forskerskatteordning grundet tidligere skattepligt i Danmark	22-0111697
29.09.2023	Forskerskatteordning afvist for udstationeret medarbejder grundet manglende dansk arbejdsgiver	22-0102763
29.09.2023	Forskerskatteordning: Vederlagskrav ikke opfyldt trods efterbetaling i senere indkomstår	23-0017410
09.05.2023	Afslag på forskerskatteordningen pga. manglende løngaranti i ansættelseskontrakten	22-0102325
03.03.2023	Afslag på forskerskatteordning grundet manglende reelt dansk ansættelsesforhold ved udstationering	19-0103563
17.03.2022	Landsskatteretten: Afslag på forskerskatteordning grundet manglende reelt ansættelsesforhold i Danmark	19-0103807
16.12.2021	Afslag på ekstraordinær genoptagelse af skatteansættelser i forbindelse med forskerskatteordningen	19-0089394
14.12.2021	Afslag på forskerskatteordning grundet tidligere fuld skattepligt	20-0102295
17.09.2021	Afslag på forskerskatteordning grundet manglende garanti for minimumsvederlag i ansættelseskontrakt	19-0108060
27.08.2021	Afslag på forskerskatteordning grundet registreret skattepligt inden for de seneste 10 år	20-0075504
06.03.2020	Afslag på forskerskatteordning grundet eksisterende ansættelsesforhold	15-3270991
20.01.2020	Afslag på forskerskatteordning grundet manglende ansættelse hos dansk arbejdsgiver	16-1400322
22.10.2019	Forskerskatteordning afvist på grund af ophold i Danmark mere end én måned før jobstart	16-0831219
30.07.2019	Landsskatteretten: Forskerskatteordning – Vederlagskrav – Boligtilskud – Kildeskatteloven § 48 E	18-0003978

22.01.2019	Manglende opfyldelse af betingelser for beskatning efter kildeskattelovens § 48 E - Udstationering	13-0010033
04.12.2018	Afslag på forskerskatteordning: Italiensk moderselskab anset for at være den reelle arbejdsgiver	12-0221739
17.11.2016	Forskerskatteordningen: Vederlagskrav ikke opfyldt ved barsel og ny kontrakt	14-0387455
09.06.2015	Anerkendelse af dansk arbejdsgiver ved anvendelse af forskerskatteordningen under udstationering	13-5682832

SKATTERÅDET · ADMINISTRATIV MYNDIGHED 9

01.11.2024	Beskatning af konkurrenceklausulsvederlag under forskerskatteordningen	24-0141755
04.04.2023	Forskerskatteordning ved tilbageflytning flere ansættelser og fradrag	22-0859043
01.11.2021	Forskerskatteordning: Vederlagskravet skal være opfyldt i ansættelseskontrakten	19-0707649
25.10.2021	Beskatning af bonus og feriegodtgørelse efter fratrædelse og forskerordning	20-1384975
03.04.2019	Ophør af forskerskatteordning ved overskridelse af 30-dages reglen	19-0071238
05.10.2018	Forskattetil ordning ved ansættelse i ledelsen og erhvervelse af medarbejderaktier	18-0394593
23.08.2018	Bonus optjent under forskerordning beskattes almindeligt efter ophør	18-0176180
19.12.2013	Lønkrav i forskerskatteordningen ved udstationering og barselsorlov	13-0111997
21.09.2011	Forskerbeskatning ved udlejning via dansk søsterselskab	11-067757

PARKERINGSKLAGENÆVNET · NÆVN / KLAGEINSTANS 1

08.05.2025	Tvist om dokumentation for af- og pålæsning ved parkering uden for afmærket bås	park-5560

PROCESBEVILLINGSNÆVNET · NÆVN / KLAGEINSTANS 1

09.06.2023	3.-instansbevilling: Kildeskatteloven § 48 E – materiel prøvelse vs. bindende skatteansættelse i vurdering af 10-årskarensperioden for forskerskatteordningen	j.nr. 22/21651

10 PRAKSISOVERSIGT · PERSONBESKATNING

Praksisoversigt over fuld vs. begrænset skattepligt

Bopæl, tilflytning og fraflytning efter kildeskatteloven §§ 1, 2 og 7

Version 2 Opdateret 24. jun. 2026 5 afgørelser · 2010-2024 Læs online

INTRODUKTION

Spørgsmålet om, hvorvidt en person er fuldt eller begrænset skattepligtig til Danmark, er et af skatterettens mest fundamentale og mest tvistebehandlede emner. Afgørelsen afhænger primært af, om personen har bopæl her i landet efter kildeskattelovens § 1, stk. 1, nr. 1, eller alene oppebærer indkomst fra danske kilder efter § 2. Praksis fra Højesteret, landsretterne, Landsskatteretten og Skatterådet viser, at vurderingen af "bopæl" er en konkret helhedsvurdering, hvor rådighed over en helårsbolig i Danmark er det centrale kriterium, mens ægtefælles eller families fortsatte ophold, og karakteren af ophold i Danmark, kan fastholde eller udløse fuld skattepligt, selv efter formel fraflytning.

PRINCIPPER UDLEDT AF PRAKSIS

01 Fuld skattepligt efter kildeskattelovens § 1, stk. 1, nr. 1, forudsætter, at personen har bopæl her i landet, hvilket i praksis kræver rådighed over en helårsbolig.

02 Ved vurderingen af bopæl lægges vægt på, om personen ved at grunde husstand, leje sig bolig eller ved andre foranstaltninger har tilkendegivet at ville have hjemsted i Danmark.

03 For en person, der erhverver bopæl i Danmark uden samtidig at tage ophold, indtræder fuld skattepligt først ved ophold, som ikke blot er kortvarigt ferie eller lignende, jf. § 7, stk. 1.

04 Et uafbrudt ophold på mere end 3 måneder eller samlede ophold over 180 dage inden for 12 måneder anses som hovedregel ikke som kortvarigt ferie og medfører fuld skattepligt.

05 Ophør af fuld skattepligt ved fraflytning kræver, at skatteyderen godtgør, at bopælen reelt er opgivet – ægtefælles fortsatte ophold i fælles bolig kan fastholde rådighed og dermed skattepligten.

06 Årsopgørelser udgjør bindende forvaltningsafgørelser, der lægges til grund ved bedømmelse af skattepligt, medmindre de ændres efter skatteforvaltningslovens genoptagelsesregler.

07 Begrænset skattepligt efter § 2 omfatter bl.a. vederlag for personligt arbejde udført i Danmark, erhvervsindkomst fra fast driftssted i Danmark og afkast af fast ejendom i Danmark.

08 Dobbeltdomicilsituationer afgøres efter dobbeltbeskatningsoverenskomsternes tie-breaker-regler, typisk med udgangspunkt i centrum for personens livsinteresser.

09 Den tidligere 4-årsregel i § 1, stk. 1, nr. 2 – der fastholdt fuld skattepligt i 4 år efter fraflytning – blev ophævet ved lov nr. 312 af 17. maj 1995; skattepligten ophører nu ved reel opgivelse af bopæl.

10 Bevisbyrden for ophør af fuld skattepligt påhviler skatteyderen; folkeregistermelding er ikke i sig selv tilstrækkelig til at bringe skattepligten til ophør.

§ 1 Lovgrundlag: Fuld og begrænset skattepligt

Dansk skatteret opererer med to hovedkategorier af personbeskatning: **fuld skattepligt** og **begrænset skattepligt**.

Fuld skattepligt efter kildeskattelovens § 1, stk. 1 påhviler:

- **Nr. 1:** Personer, der har *bopæl* her i landet (den praktisk vigtigste bestemmelse)
- **Nr. 2:** Personer, der uden bopæl opholder sig her i mindst 6 sammenhængende måneder (herunder kortvarige udlandsophold pga. ferie)
- **Nr. 3:** Danske statsborgere med tjeneste eller varigt ophold om bord på skibe med hjemsted her
- **Nr. 4:** Personer udsendt til tjeneste uden for riget af den danske stat, regioner, kommuner eller andre offentlige institutioner

Fuld skattepligt indebærer beskatning af **globalindkomsten** – al indkomst, uanset om den stammer fra kilder i Danmark eller udlandet.

Efter kildeskattelovens § 1, stk. 2 gælder dog, at en person, der efter en dobbeltbeskatningsoverenskomst anses for hjemmehørende i udlandet, kun kan fratrække udgifter vedrørende indtægter, som Danmark kan beskatte. Denne bestemmelse blev indført ved lov nr. 312 af 17. maj 1995 for at sikre skattemæssig symmetri og modvirke, at skatteydere med dobbelt bopæl opnår fradrag i Danmark for udgifter relateret til indkomster, Danmark ikke kan beskatte.

Begrænset skattepligt efter kildeskattelovens § 2, stk. 1 påhviler personer, der ikke er fuldt skattepligtige, men modtager indkomst fra danske kilder. De væsentligste kategorier er:

- **Nr. 1:** Vederlag for personligt arbejde i tjenesteforhold udført her i landet
- **Nr. 3:** Vederlag for arbejde stillet til rådighed for en dansk virksomhed (arbejdsudleje)
- **Nr. 4:** Erhvervsindkomst fra fast driftssted i Danmark
- **Nr. 5:** Afkast og avance af fast ejendom i Danmark
- **Nr. 6:** Udbytter fra danske selskaber
- **Nr. 7-27:** Diverse øvrige indkomsttyper (bestyrelseshonorarer, pensioner, royalties, dagpenge m.v.)

Samspillet mellem § 7, stk. 1 og § 1, stk. 1, nr. 1, er afgørende for tilflytningssituationer: Erhverver en person bopæl uden samtidig at tage ophold, indtræder skattepligten først ved egentligt ophold – kortvarigt ophold på grund af ferie eller lignende udløser ikke skattepligt.

LOV

Kildeskatteloven § 1, stk. 1, 2

Kildeskatteloven § 2, stk. 1

§ 2 Bopælsbegrebet – rådighed over helårsbolig som afgørende kriterium

Den helt centrale betingelse for fuld skattepligt efter kildeskattelovens § 1, stk. 1, nr. 1 er, at personen har **bopæl** her i landet. Kildeskatteloven definerer ikke selv begrebet bopæl, men det er uddybet i det historiske cirkulære om opkrævning af indkomst- og formueskat efter kildeskatteloven (pkt. 3):

> *Ved afgørelsen af, om denne betingelse er opfyldt, lægges der vægt på, om de pågældende ved at grunde husstand, leje sig bolig eller ved andre foranstaltninger har tilkendegivet, at de agter at have hjemsted her.*

I praksis er det afgørende, om personen har **rådighed over en helårsbolig** i Danmark. Det er rådigheden – ikke den formelle ejendomsret – der er udslagsgivende. En person kan have bopæl i Danmark ved at:

- Eje en helårsbolig, der er til rådighed (dvs. ikke uopsigeligt udlejet)
- Have adgang til en ægtefælles eller samlevers bolig
- Leje sig en bolig
- Råde over en bolig stillet til rådighed af en arbejdsgiver

Et **sommerhus** er som udgangspunkt ikke en helårsbolig, men kan efter omstændighederne danne grundlag for bopæl, hvis det efter de konkrete forhold er egnet til og faktisk anvendes til helårsbeboelse.

Omvendt medfører blot det at stå som ejer af en ejendom i Danmark ikke automatisk bopæl, hvis ejendommen reelt er uopsigeligt udlejet og ejeren dermed ikke har rådighed over den.

LOV `Kildeskatteloven § 1, stk. 1`

§ 3 Tilflytning – hvornår indtræder fuld skattepligt?

Ved tilflytning til Danmark er det kildeskattelovens § 7, stk. 1, der regulerer tidspunktet for skattepligtens indtræden. Bestemmelsen fastsætter, at for en person, der erhverver bopæl her i landet *uden samtidig at tage ophold*, indtræder skattepligten først, når personen tager ophold i Danmark. Som sådant ophold anses *ikke* kortvarigt ophold på grund af ferie eller lignende.

I Skatterådets og Landsskatterettens praksis er følgende momenter afgørende:

- **3-måneders-reglen:** Et uafbrudt ophold i Danmark på mere end 3 måneder anses normalt ikke som ferie og medfører fuld skattepligt.
- **180-dages-reglen:** Samlede ophold på mere end 180 dage inden for en 12-måneders-periode medfører tilsvarende fuld skattepligt.
- **Arbejde i Danmark:** Hvis en tilflyttende person udfører erhvervsarbejde under opholdet – ud over det helt bagatelagtige – kan selv kortere ophold begrunde skattepligt. Enkeltstående møder og lignende betragtes dog typisk som ferie.

Skatterådet har i en lang række bindende svar taget stilling til, hvornår ophold i Danmark overstiger grænsen for "ferie eller lignende." Det står fast, at begrebet "ferie eller lignende" fortolkes snævert: opholdet skal have ren rekreativ karakter, og enhver systematisk erhvervsaktivitet overstiger denne grænse.

For personer, der uden bopæl opholder sig i Danmark i mindst 6 sammenhængende måneder, indtræder fuld skattepligt direkte efter § 1, stk. 1, nr. 2. Turister og studerende har en udvidet skattefrihedsperiode på op til 365 dage inden for 2 år, jf. kildeskattelovens § 8, stk. 2, under forudsætning af at de ikke driver selvstændig erhvervsvirksomhed og forbliver skattepligtige til hjemlandet.

LOV Kildeskatteloven § 1, stk. 1 Kildeskatteloven § 7, stk. 1 Kildeskatteloven § 8, stk. 2

§ 4 Fraflytning – ophør af fuld skattepligt og bevisbyrden

Ophør af fuld skattepligt ved fraflytning er et af de mest tvistfyldte områder. Hovedreglen er klar: fuld skattepligt efter § 1, stk. 1, nr. 1 ophører, når personen ikke længere har bopæl i Danmark – dvs. reelt har opgivet rådigheden over enhver helårsbolig.

Den tidligere **4-årsregel** i § 1, stk. 1, nr. 2 (der fastholdt fuld skattepligt i 4 år efter fraflytning, medmindre skatteyderen godtgjorde indkomstbeskatning i tilflytningslandet) blev ophævet ved lov nr. 312 af 17. maj 1995. Forarbejderne (forslag til lov om international beskatning) begrundede ophævelsen med, at reglen i praksis blev sat ud af kraft af dobbeltbeskatningsoverenskomsterne, og at nye regler om fraflytterbeskatning af aktier og værdipapirer mindskede behovet.

Efter ophævelsen ophører fuld skattepligt nu umiddelbart ved bopælsopgivelse – men praksis viser, at det afgørende spørgsmål er, om bopælen *reelt* er opgivet.

I 08-03391 (Landsskatteretten, 26. januar 2010) flyttede klageren til Spanien og købte hus der, men ægtefællen – der var borgmester – forblev i parrets fælles bolig i Danmark, som var sat til salg. Landsskatteretten fandt med stemmeflertal, at klagerens fulde skattepligt *ikke* var ophørt, da han fortsat havde rådighed over fællesboligen, så længe ægtefællen boede der.

Tilsvarende fastslog Landsskatteretten i 13-0195409 (3. december 2020), at en direktør, der i 2009 meldte flytning til udlandet, forblev fuldt skattepligtig, fordi ægtefælle og barn fortsat boede i parrets hidtidige bolig i Danmark. Klageren havde ikke løftet bevisbyrden for et reelt og permanent ophør af bopælen.

De centrale kriterier fra praksis kan sammenfattes:

- **Bevisbyrde:** Det påhviler skatteyderen at godtgøre, at betingelserne for fuld skattepligt ikke længere er opfyldt.
- **Ægtefælles ophold:** Når ægtefælle eller samlever fortsat bor i en fælles bolig, anses den fraflyttede part som regel for at have bevaret rådighed.
- **Boligens status:** Boligen skal være reelt afhændet eller uopsigeligt udlejet for, at rådigheden anses opgivet; blot at sætte boligen til salg er ikke tilstrækkeligt.
- **Folkeregistermelding:** Framelding fra folkeregisteret er ikke tilstrækkelig til at bringe skattepligten til ophør.

LOV Kildeskatteloven § 1, stk. 1

PRAKSIS **Landsskatteretten** · Direktør anset for fuldt skattepligtig og beskattet af honorarer faktureret via udenlandsk selskab 03.12.2020

Landsskatteretten · Fuldt skattepligtig til Danmark da bopæl blev anset for bevaret efter fraflytning til Spanien 26.01.2010

§ 5 Årsopgørelsers bindende virkning – Højesterets afgørelser fra 2024

Højesteret tog i to principielle domme afsagt den 2. februar 2024 stilling til, hvilken retlig betydning formelle skatteansættelser har for spørgsmålet om, hvorvidt en person "har været skattepligtig" til Danmark.

I BS-44692/2022-HJR flyttede en skatteyder i 2005 fra Danmark til England uden at orientere skattemyndighederne eller indgive fraflytningsselvangivelse. Han modtog i årene 2005-2010 årsopgørelser, der ansatte ham som fuldt skattepligtig. Da han i 2016 vendte tilbage og søgte om beskatning efter forskerskatteordningen (kildeskattelovens § 48 E), afslog skattemyndighederne med henvisning til 10-årskravet.

Højesteret udtalte:

> *De nævnte årsopgørelser er gyldige forvaltningsafgørelser, som må lægges til grund, når det skal afgøres, om [appellanten] "har været skattepligtig" til Danmark som nævnt i kildeskattelovens § 48 E, stk. 3, nr. 1.*

Retten fastslog endvidere, at skattemyndighederne *ikke* havde pligt til af egen drift at foretage en afsluttende ansættelse alene på baggrund af en folkeregistermelding, og at ansvaret for at tilvejebringe oplysninger påhviler skatteyderen.

I den parallelle sag BS-30300/2023-HJR nåede Højesteret det samme resultat for en skatteyder, der flyttede til Tyskland i 2007 og vendte tilbage i 2017. Retten understregede:

> *Det er alene den skattepligtige, der kan tilvejebringe oplysninger om fraflytning, der gør det muligt for skattemyndighederne at tage stilling til, om den fulde skattepligt er ophørt.*

Disse domme har afgørende betydning for alle skattepligtsforhold og fastslår to centrale principper:

1. **Årsopgørelser er bindende forvaltningsafgørelser**, der kun kan ændres via de ordinære og ekstraordinære genoptagelsesregler i skatteforvaltningslovens §§ 26-27.
2. **Den skattemæssige registrering** – ikke den faktiske bopælssituation – er udgangspunktet for efterfølgende retlige vurderinger (fx 10-årskravet i forskerskatteordningen), medmindre ansættelsen ændres.

LOV `Kildeskatteloven § 48e, stk. 3` `Skatteforvaltningsloven § 26` `Skatteforvaltningsloven § 27, stk. 1`

PRAKSIS **Højesteret** · Afslag på forskerbeskatning og ekstraordinær genoptagelse ved manglende meddelelse om fraflytning 02.02.2024

Højesteret · Højesterets afgørelse om 10-års kravet for forskerskatteordningen vedrørende tidligere skatteansættelser 02.02.2024

§ 6 Begrænset skattepligt – personligt arbejde, fast driftssted og fast ejendom

For personer, der ikke er fuldt skattepligtige, fastsætter kildeskattelovens § 2 en udtømmende opregning af de indkomsttyper, der giver begrænset skattepligt til Danmark. De tre vigtigste kategorier er:

1. Vederlag for personligt arbejde udført i Danmark (§ 2, stk. 1, nr. 1)

Begrænset skattepligt omfatter alle former for vederlag – løn, feriegodtgørelse, honorar, tantieme, provision m.v. – for personligt arbejde i tjenesteforhold udført fysisk i Danmark. Bestemmelsen omfatter også:

- Vederlag for påtagelse af konkurrenceklausuler med sammenhæng til dansk tjenesteforhold
- Fratrædelsesgodtgørelser og løn i opsigelsesperiode, når det underliggende arbejde var udført i Danmark

Skattepligten er dog betinget af, at vederlaget udbetales af en person med hjemting i Danmark, eller at personen opholder sig mere end 183 dage inden for 12 måneder, jf. § 2, stk. 14, nr. 2.

2. Erhvervsindkomst fra fast driftssted (§ 2, stk. 1, nr. 4)

Fast driftssted foreligger efter § 2, stk. 3, når personen udøver erhverv gennem et fast forretningssted her i landet. Bygge-, anlægs- og monteringsarbejde udgør fast driftssted fra første dag. Indkomsten opgøres efter armslængdeprincippet, som om driftsstedet var et selvstændigt foretagende, jf. § 2, stk. 8.

3. Fast ejendom (§ 2, stk. 1, nr. 5)

Ejerskab af fast ejendom i Danmark medfører begrænset skattepligt af afkastet og eventuel avance ved afståelse. Denne skattepligt gælder uanset, om ejeren opholder sig i Danmark.

Kildeskattebekendtgørelsens § 22 regulerer den praktiske afregning ved ophør af skattepligt: A-indkomst optjent inden skattepligtens ophør, herunder feriepenge, er senest indkomstskattepligtig på ophørstidspunktet. Fortsætter ansættelsesforholdet efter fraflytningen, og er lønnen omfattet af begrænset skattepligt, gælder denne regel dog ikke.

LOV `Kildeskatteloven § 2, stk. 1, 3, 8, 14`

§ 7 Dobbeltdomicil og dobbeltbeskatningsoverenskomster

Når en person efter interne regler er fuldt skattepligtig til både Danmark og en anden stat, afgøres det skattemæssige hjemsted efter dobbeltbeskatningsoverenskomstens **tie-breaker-regel** (typisk artikel 4, stk. 2, i OECD's modeloverenskomst). Rækkefølgen er:

1. **Fast bolig** – i hvilken stat har personen en fast bolig til rådighed?
2. **Centrum for livsinteresser** – hvor har personen de stærkeste personlige og økonomiske forbindelser?
3. **Sædvanligt ophold** – i hvilken stat opholder personen sig oftest?
4. **Statsborgerskab** – subsidiært kriterium
5. **Gensidig aftale** – som ultimum remedium

Når en person efter dobbeltbeskatningsoverenskomsten anses for hjemmehørende i den anden stat, kan Danmark efter kildeskattelovens § 1, stk. 2 kun beskatte indkomster, som Danmark efter overenskomsten har beskatningsret til, og personen kan kun fratrække udgifter vedrørende sådanne indkomster.

Forarbejderne til den bestemmelse (indført ved lov nr. 312 af 17. maj 1995) begrundede reglen således:

> *Forslaget sikrer den skattemæssige symmetri samt modvirker spekulation i at opnå vilkårligt store fradrag f.eks. ved at optage lån, der placeres som indlån i udlandet, hvor Danmark ikke kan beskatte den til rentefradraget svarende renteindtægt.*

I fraflytningssager som 08-03391 opstod netop spørgsmålet om, hvorvidt klageren var skattemæssigt hjemmehørende i Spanien efter den dansk-spanske dobbeltbeskatningsoverenskomst. Da Landsskatteretten fandt, at bopælen i Danmark ikke var opgivet, kom tie-breaker-reglen aldrig i spil – Danmark fastholdt den fulde beskatningsret.

Praksis viser, at dobbeltbeskatningsoverenskomsterne har størst praktisk betydning i situationer, hvor skatteyderen *objektivt* har bolig i begge lande og den interne skattepligt derfor ikke kan bortfalde. Her afgør centrum for livsinteresser – familietilknytning, erhvervsaktivitet og sociale forbindelser – hvilket land der har beskatningsretten.

LOV Kildeskatteloven § 1, stk. 2

PRAKSIS **Landsskatteretten** · Fuldt skattepligtig til Danmark da bopæl blev anset for bevaret efter fraflytning til Spanien 26.01.2010

§ 8 Historisk udvikling – fra 4-årsreglen til nugældende regler

Kildeskatteloven har gennemgået væsentlige ændringer på skattepligtsområdet:

Den oprindelige § 1 fra 1967: Lovforslaget (fremsat 1966) fastsatte reglerne for fuld skattepligt med udgangspunkt i det norske system. Forarbejderne beskrev udfordringerne ved den tidligere statsskattelovs skattepligtsregler, hvor ophold i udlandet i 2-3 år kunne medføre bortfald af skattepligt.

4-årsreglen (§ 1, stk. 1, nr. 2): Bestemmelsen fastslog, at selv efter opgivelse af bopæl forblev en person fuldt skattepligtig i 4 år, medmindre vedkommende godtgjorde at være indkomstbeskattet i udlandet efter regler, der ikke var "åbenbart lempeligere" end danske.

Ophævelse i 1995: Ved lov nr. 312 af 17. maj 1995 (international beskatning) blev 4-årsreglen ophævet. Forarbejderne anførte:

> *Den gældende bestemmelse sættes imidlertid i vidt omfang ud af kraft af dobbeltbeskatningsoverenskomsterne. Når Danmark har indgået en dobbeltbeskatningsoverenskomst med tilflytningslandet [...] kan Danmark ikke fastholde den fulde skattepligt i 4 år efter fraflytningen.*

Samtidig blev § 1, stk. 2, nyaffattet med den nugældende begrænsning af fradragsretten for personer, der efter dobbeltbeskatningsoverenskomst er hjemmehørende i udlandet.

2009-2016: Senere ændringer har primært vedrørt udvidelse af personkredsen i nr. 4 (udsendelse). Ved lov af 13. juni 2009 blev "offentlige institutioner m.v." tilføjet, og ved ændringslov af 14. december 2016 blev kravet om dansk statsborgerskab for udsendte fjernet.

Der er pr. konsolideringsdatoen 17. maj 2024 ingen ventende, ikke-konsoliderede ændringer af kildeskattelovens § 1.

LOV Kildeskatteloven § 1, stk. 1

§ 9 Sammenfatning og praktiske takeaways

Praksis om fuld vs. begrænset skattepligt tegner et klart billede:

For tilflyttere er det afgørende, om der erhverves rådighed over en helårsbolig (ikke blot sommerhus), og om opholdet i Danmark overstiger grænsen for "ferie eller lignende" efter § 7, stk. 1. Erhvervsaktivitet under opholdet kan udløse fuld skattepligt, selv ved ophold under 3 måneder.

For fraflyttere er bevisbyrden for ophør den største udfordring. Praksis fra Landsskatteretten – som i 08-03391 og 13-0195409 – viser konsekvent, at ægtefælles fortsatte ophold i fælles bolig fastlåser rådigheden og dermed skattepligten. Boligen skal enten sælges, uopsigeligt udlejes til tredjemand eller på anden vis gøres utilgængelig, før rådigheden anses opgivet.

Årsopgørelser udgør efter Højesterets to domme af 2. februar 2024 (BS-44692/2022-HJR og BS-30300/2023-HJR) bindende forvaltningsafgørelser, der kun kan ændres via genoptagelse. Skatteyderens undladelse af at kontakte skattemyndighederne ved fraflytning er skatteyderens egen risiko.

Dobbeltdomicil løses efter dobbeltbeskatningsoverenskomsternes tie-breaker-regler, men forudsætter, at begge lande anser personen for fuldt skattepligtig efter interne regler.

Begrænset skattepligt fanger den, der ikke er fuldt skattepligtig, men modtager dansk-kilde indkomst – navnlig lønindkomst for arbejde udført i Danmark, erhvervsindkomst fra fast driftssted og afkast af fast ejendom. Kildeskattebekendtgørelsen regulerer den praktiske afregning ved skattepligtsophør.

LOV	Kildeskatteloven § 1, stk. 1 · Kildeskatteloven § 7, stk. 1	
PRAKSIS	**Højesteret** · Afslag på forskerbeskatning og ekstraordinær genoptagelse ved manglende meddelelse om fraflytning	02.02.2024
	Højesteret · Højesterets afgørelse om 10-års kravet for forskerskatteordningen vedrørende tidligere skatteansættelser	02.02.2024
	Landsskatteretten · Direktør anset for fuldt skattepligtig og beskattet af honorarer faktureret via udenlandsk selskab	03.12.2020
	Landsskatteretten · Fuldt skattepligtig til Danmark da bopæl blev anset for bevaret efter fraflytning til Spanien	26.01.2010

REFERENCE Lovgrundlag

4 paragraffer

Kildeskatteloven § 1	stk. 1, 2	Kildeskatteloven § 2	stk. 1
Kildeskatteloven § 7	stk. 1	Skatteforvaltningsloven § 27	stk. 1

MATERIALE Citerede afgørelser

4 afgørelser

HØJESTERET · ØVERSTE INSTANS 2

02.02.2024	Afslag på forskerbeskatning og ekstraordinær genoptagelse ved manglende meddelelse om fraflytning	4645-5578
02.02.2024	Højesterets afgørelse om 10-års kravet for forskerskatteordningen vedrørende tidligere skatteansættelser	4655-5588

LANDSSKATTERETTEN · ADMINISTRATIV KLAGEINSTANS 2

03.12.2020	Direktør anset for fuldt skattepligtig og beskattet af honorarer faktureret via udenlandsk selskab	13-0195409
26.01.2010	Fuldt skattepligtig til Danmark da bopæl blev anset for bevaret efter fraflytning til Spanien	08-03391

11 PRAKSISOVERSIGT · PERSONBESKATNING

Praksisoversigt over gaveafgift og arvebeskatning

Værdiansættelse, afgiftssatser og 15 %-reglen ved arv og gave

Version 2 Opdateret 27. jun. 2026 14 afgørelser · 2020–2026 Læs online

INTRODUKTION

Boafgiftsloven regulerer den afgift, der skal betales af arv (boafgift) og gaver (gaveafgift) mellem nærtstående. Den centrale afgiftssats er 15 % for arv og gave til nærmeste familie, med en tillægsboafgift på 25 % for fjernere arvinger. Et af de mest omtvistede emner i praksis er værdiansættelsen af aktiver – navnlig fast ejendom – hvor cirkulære nr. 185 af 17. november 1982 (værdiansættelsescirkulæret) og dets 15 %-regel har givet anledning til en betydelig og stadig voksende højesteretspraksis om, hvornår skattemyndighederne kan fravige parternes værdiansættelse. Praksisoversigten gennemgår afgiftssystemet, personkredsen, bundfradrag, den centrale værdiansættelsesretspraksis og de væsentlige lovændringer, der er vedtaget i 2024-2025.

PRINCIPPER UDLEDT AF PRAKSIS

01 Boafgiften udgør 15 % af de værdier, en afdød efterlader sig, med en tillægsboafgift på 25 % for arvinger uden for den nærmeste personkreds (samlet op til ca. 36,25 %).

02 Gaver til afkom, stedbørn, forældre og samlevende er afgiftsfri op til et årligt bundfradrag (74.100 kr. i 2026), og afgiftsbelægges derefter med 15 %. Gaver til svigerbørn har et lavere bundfradrag (26.000 kr. i 2026).

03 Arv til ægtefæller er helt afgiftsfri. Gaver mellem ikke-fraseparerede ægtefæller er ligeledes afgiftsfri.

04 Værdiansættelse af aktiver i dødsboer og ved gaveoverdragelse skal som hovedregel ske til handelsværdi, jf. boafgiftslovens § 12, stk. 1, og § 27, stk. 1.

05 Skattemyndighederne skal acceptere en værdiansættelse af fast ejendom, der ligger inden for +/- 15 % af den seneste offentlige ejendomsvurdering, medmindre der foreligger særlige omstændigheder (15 %-reglen i cirkulære nr. 185 af 1982).

06 Særlige omstændigheder kræver konkrete holdepunkter vedrørende den pågældende ejendom – generelle prisstigninger eller forældede vurderinger er i sig selv ikke tilstrækkeligt.

07 Dagsværdiansættelse i et årsregnskab, der væsentligt overstiger den offentlige vurdering, udgør en særlig omstændighed, der kan begrunde fravigelse af 15 %-reglen.

08 15 %-reglen finder ikke anvendelse på næringsejendomme – ejendomme anskaffet med videresalg for øje – da formålet om forudsigelighed og tryghed ikke gør sig gældende for sådanne aktiver.

09 Et nyligt køb fra tredjemand til en pris, der væsentligt overstiger den påtænkte overdragelsessum, kan udgøre en særlig omstændighed – navnlig ved kort tidsmæssig sammenhæng og stor prisforskel.

10 Anfordringsgældsbreve mellem nærtstående, der er rente- og afdragsfrie, værdiansættes som udgangspunkt til kurs 100 (pålydende), medmindre skyldneren kan godtgøre permanent insolvens.

11 Gaver givet kort før giverens død, hvor døden var nært forestående og giveren var klar over dette (dødslejegaver), medregnes i bobeholdningen ved beregning af boafgift.

12 Fra 2027 udvides den afgiftsbegunstigede personkreds til at omfatte søskende, og fra 2025 er sociale forældres børn medtaget.

13 Ved ejendomme, der har modtaget nye offentlige vurderinger efter ejendomsvurderingsloven, forhøjes spændet til +/- 20 % (vedtaget i 2025, ikrafttræden 1. juli 2025).

§ 1 Boafgiftslovens afgiftssystem: satser, personkreds og bundfradrag

Boafgiftsloven (lov nr. 426 af 14. juni 1995 med senere ændringer) afløste den tidligere arve- og gaveafgiftslov og indførte et forenklet system med færre afgiftsklasser.

Boafgift (arv)

Efter boafgiftslovens § 1, stk. 1 betales en boafgift på **15 %** af de værdier, som en afdød person efterlader sig. Arv til ægtefæller er helt fritaget for afgift, jf. § 3, stk. 1, nr. 1.

Hertil kommer en **tillægsboafgift på 25 %** af den del af værdierne, der tilfalder personer uden for den nærmeste personkreds, jf. § 1, stk. 2. Tillægsboafgiften beregnes af den resterende værdi efter boafgiften, hvilket giver en samlet effektiv sats på ca. 36,25 %.

Den afgiftsbegunstigede personkreds, der kun betaler boafgift (og ikke tillægsboafgift), omfatter:

- Afkom, stedbørn og disses afkom
- Forældre
- Barns eller stedbarns ikke-fraseparerede ægtefælle
- Samlevende i mindst 2 år
- Fraseparerede/fraskilte ægtefæller
- Plejebørn (5 års bopælskrav)

Gaveafgift

Gaver til den nærmeste personkreds er afgiftsfri op til et årligt bundfradrag. Beløbsgrænserne reguleres årligt efter personskattelovens § 20 og udgør i 2026:

Modtager	Bundfradrag (2026)	Afgiftssats

Afkom, stedbørn m.fl.	74.100 kr.	15 %
Svigerbørn	26.000 kr.	15 %
Stedforældre/bedsteforældre	74.100 kr.	36,25 %
Ægtefæller	Ubegrænset	Afgiftsfri

Gaveafgiften beregnes efter boafgiftslovens § 23: 15 % af den del, der overstiger bundfradraget for den nærmeste personkreds (§ 22, stk. 1, litra a-e), og 36,25 % for stedforældre og bedsteforældre.

Gaveanmeldelse indgives senest den 1. maj i året efter gavemodtagelsen, jf. boafgiftsbekendtgørelsens § 16, og afgiften indbetales samtidig.

LOV Boafgiftsloven § 1, stk. 1-2 · Boafgiftsloven § 3, stk. 1 · Boafgiftsloven § 22, stk. 1-2 · Boafgiftsloven § 23, stk. 1-2

§ 2 Værdiansættelsens hovedregel: handelsværdien

Både ved arv og gave er hovedreglen, at aktiver og passiver ansættes til **handelsværdi** – det beløb, aktivet ville kunne indbringe ved salg i det åbne marked.

For **dødsboer** fremgår dette af boafgiftslovens § 12, stk. 1, der bestemmer, at aktiver og passiver ansættes til handelsværdien på opgørelsesdagen. Finder skattemyndighederne, at værdiansættelsen ikke svarer til handelsværdien, kan de ændre den eller anmode skifteretten om sagkyndig vurdering inden for en frist på 3 måneder, jf. § 12, stk. 2.

For **gaver** bestemmer boafgiftslovens § 27, stk. 1, at gavens værdi fastsættes til handelsværdien på modtagelsestidspunktet. Skattemyndighederne kan ændre værdiansættelsen inden 6 måneder efter gaveanmeldelsens modtagelse, jf. § 27, stk. 2. Fristen suspenderes, hvis myndighederne anmoder om yderligere oplysninger.

I Østre Landsrets dom af 13. januar 2026 (BS-9364/2023-OLR) præciserede landsretten, at 6-månedersfristen i § 27, stk. 2, suspenderes fra det tidspunkt, hvor anmodningen om oplysninger overleveres til postvæsenet – ikke først ved modtagelsen.

Denne handelsværdi-hovedregel modificeres i praksis ved det administrative værdiansættelsescirkulære, der giver parterne en vis margin ved fast ejendom.

LOV Boafgiftsloven § 12, stk. 1-2 · Boafgiftsloven § 27, stk. 1-2

PRAKSIS **Landsretten** · Landsretten tilsidesætter 15 %-reglen ved gaveoverdragelse af udlejningsejendom grundet markant højere dagsværdi i regnskabet 13.01.2026

§ 3 1982-cirkulæret og 15 %-reglen for fast ejendom

Cirkulære nr. 185 af 17. november 1982 om værdiansættelsen af aktiver og passiver i dødsboer m.m. og ved gaveafgiftsberegning er den centrale administrative retskilde for værdiansættelse ved arv og gave.

Cirkulærets **punkt 2** fastslår udgangspunktet: aktiver ansættes til deres værdi i handel og vandel. Cirkulærets **punkt 6** indeholder den såkaldte **15 %-regel**:

> *Hvis boets eller parternes værdiansættelse omregnet til kontantværdi højst er 15 pct. højere eller lavere end den nævnte kontantejendomsværdi, skal værdiansættelsen lægges til grund ved beregningen af arve- eller gaveafgiften.*

Reglen indebærer, at fast ejendom ved arveudlæg eller gaveoverdragelse kan ansættes til den seneste offentlige ejendomsvurdering **minus 15 %** (eller plus 15 %), og at skattemyndighederne i udgangspunktet skal acceptere denne værdi.

Cirkulæret er formelt "vejledende" (pkt. 48), men Højesteret har i fast praksis tillagt det retskraftvirkning.

Cirkulærets **punkt 8** bestemmer, at der skal tages hensyn til faktiske og retlige ændringer, som endnu ikke har givet sig udslag i vurderingen – fx bygningsforandringer, udstykning eller ændret zonestatus. I SKM2026.233.SR bekræftede Skatterådet, at vurderingen skulle korrigeres for en nedbrændt og genopført anneksbygning.

Andre aktivtyper end fast ejendom omfattes også af cirkulæret. For **unoterede aktier** fastslår cirkulærets punkt 17, at værdiansættelsen skal ske til handelsværdi, og at en kurs udregnet efter de af Ligningsrådet fastsatte retningslinjer for formueskattekursen kan anvendes, når omsætningsdata mangler. Denne regel har dannet grundlag for en betydelig praksis om værdiansættelse af aktier ved generationsskifte.

LOV Boafgiftsloven § 12, stk. 1 · Boafgiftsloven § 27, stk. 1

PRAKSIS **Skatterådet** · Gaveafgift ved familieoverdragelse – korrektion af offentlig ejendomsvurdering for brand og genopførelse af anneks 11.05.2026

§ 4 Højesterets grundlæggende fortolkning af 15 %-reglen

Højesteret har i en række principielle afgørelser fortolket 15 %-reglen og fastlagt dens rækkevidde.

UfR 2016.2126H (SKM2016.279.HR) – Grundlæggelsen af retskravet

Denne afgørelse fastslog, at 15 %-reglen giver et **retskrav** – skattemyndighederne *skal* acceptere en værdiansættelse inden for 15 %-båndet, medmindre der foreligger **særlige omstændigheder**. Reglen er ikke blot en vejledende retningslinje.

U.2021.346H (BS-22/2020) – Det offentlige bærer risikoen

Højesteret tog stilling til en udlejningsejendom i København, vurderet til 22,7 mio. kr. i 2010, men ikke omvurderet siden. Boet anvendte 15 %-reglen og ansatte halvparten til 9,6 mio. kr. Skattestyrelsen anmodede om sagkyndig vurdering med henvisning til prisudviklingen.

Højesteret udtalte:

> *Det forhold, at ejendomsvurderingen er blevet videreført uændret siden 2011/2012, kan i overensstemmelse med skattemyndighedernes tilkendegivelser ikke i sig selv udgøre en særlig omstændighed. At en udlejningsejendom som følge af generelle prisstigninger må antages at være steget i værdi i forhold til den seneste offentlige vurdering, kan således ikke i sig selv udgøre særlige omstændigheder.*

Retten fastslog dermed, at **det offentlige bærer risikoen** for, at de offentlige vurderinger er for lave – og at generelle prisstigninger og forældede vurderinger *ikke* er "særlige omstændigheder". Der kræves **særlige, konkrete forhold** vedrørende den pågældende ejendom.

UfR 2023.307 – 15 %-reglen gælder ens for arv og gave

Højesteret bekræftede, at reglen finder ensartet anvendelse, uanset om overdragelsen sker som arveudlæg i et dødsbo eller som gaveoverdragelse i levende live.

LOV Boafgiftsloven § 12, stk. 2 | Boafgiftsloven § 27, stk. 1

PRAKSIS **Højesteret** · Højesterets afklaring af 15 %-reglen ved værdiansættelse af fast ejendom i dødsboer 26.04.2021

§ 5 Hvornår foreligger 'særlige omstændigheder'? – konkrete holdepunkter

Praksis har udviklet en række typetilfælde, hvor 15 %-reglen kan fraviges. Gennemgående kræves et **konkret holdepunkt** for, at den offentlige vurdering ikke afspejler handelsværdien, en **væsentlig prisforskel** og typisk en **tidsmæssig sammenhæng** til overdragelsen.

Dagsværdi i årsregnskab

I BS-11908/2024-HJR (23. september 2024) fastslog Højesteret, at en investeringsejendoms dagsværdi i et årsregnskab, opgjort efter årsregnskabslovens § 38, stk. 1, **generelt kan begrunde fravigelse** af 15 %-reglen:

> *Værdiansættelse af en investeringsejendom til dagsværdi i et årsregnskab foretaget i overensstemmelse med reglerne i årsregnskabsloven vil kunne begrunde fravigelse af 15 %-reglen i værdiansættelsescirkulæret.*

I den konkrete sag oversteg dagsværdien (169,7 mio. kr.) den offentlige vurdering (122,5 mio. kr.) med ca. 39 %. Gaveafgiften blev beregnet af Vurderingsstyrelsens handelsværdi på 220 mio. kr.

Samme princip blev lagt til grund i Østre Landsrets dom af 13. januar 2026 (BS-9364/2023-OLR), hvor dagsværdien var 180 mio. kr. mod en offentlig vurdering på 42 mio. kr.

Nyligt køb fra tredjemand

I SKM2021.529.SR fandt Skatterådet, at moderens køb fra tredjemand til 4.495.000 kr. blot 1 år og 10 måneder før den påtænkte overdragelse til sønnen for 2.357.500 kr. (offentlig vurdering + 15 %) udgjorde en særlig omstændighed. Prisforskellen var ca. 91 %.

I SKM2021.530.SR nåede Skatterådet derimod det modsatte resultat: et køb fra tredjemand til 3.450.000 kr. ca. 3 år og 9 måneder tidligere var – trods en prisforskel på 138 % – *ikke* en særlig omstændighed, henset til den længere tidsmæssige afstand.

Den afgørende forskel i de to sager var **tidsmæssig nærhed**: jo tættere tredjemandskøbet ligger på familieoverdragelsen, jo stærkere holdepunkt.

Belåning over overdragelsessum

Skatterådet har gentagne gange indføjet et forbehold:

>

> *Skatterådet forudsætter, at værdien af ejendommen ved lånoptagelse i forbindelse med overdragelsen ikke væsentligt overstiger overdragelsessummen.*

Denne forudsætning ses fx i SKM2021.499.SR og SKM2021.530.SR. Lånoptag til en væsentligt højere værdi kan udgøre et holdepunkt for, at ejendommens reelle handelsværdi overstiger 15 %-værdien.

Korrektion for faktiske ændringer (punkt 8)

I SKM2026.233.SR godkendte Skatterådet en korrektion af den offentlige vurdering for en nedbrændt og genopført anneksbygning: vurderingen fra 2016 (17,2 mio. kr.) blev reduceret med 235.000 kr. (nedbrændt bygning) og forhøjet med 537.236 kr. (genopførelsesudgifter), inden 15 %-fradrag.

LOV	Boafgiftsloven § 27, stk. 1-2 · Årsregnskabsloven § 38, stk. 1	
PRAKSIS	**Højesteret** · Højesterets afgørelse om fravigelse af 15 %-reglen ved gaveoverdragelse af ejendomsselskaber grundet dagsværdiansættelse i årsregnskab	23.09.2024
	Landsretten · Landsretten tilsidesætter 15 %-reglen ved gaveoverdragelse af udlejningsejendom grundet markant højere dagsværdi i regnskabet	13.01.2026
	Skatterådet · Gaveafgift ved familieoverdragelse – korrektion af offentlig ejendomsvurdering for brand og genopførelse af anneks	11.05.2026
	Skatterådet · Fravigelse af 15 procentreglen ved nyligt erhvervet ejendom	14.10.2021
	Skatterådet · Overdragelse af lejlighed til datter efter 15 pct-reglen uden gaveafgift	14.10.2021
	Skatterådet · Overdragelse af ejerlejlighed til datter med 15-procentsregel og familielån	30.09.2021

§ 6 Næringsejendomme er undtaget fra 15 %-reglen

I den principielle afgørelse BS-50037/2023-HJR (20. juni 2024) fastslog et flertal i Højesteret (3-2), at 15 %-reglen **ikke gælder for næringsejendomme** – dvs. ejendomme anskaffet med videresalg for øje af ejere, der er næringsdrivende med handel med fast ejendom.

Sagen angik et generationsskifte af over 60 udlejningsejendomme i Aarhus med en samlet offentlig vurdering på ca. 1,06 mia. kr. (anvendt 15 %-pris: 900 mio. kr.), mens Vurderingsstyrelsen ansatte handelsværdien til 1,54 mia. kr.

Flertallet udtalte:

> *Vi finder, at de hensyn, som 15 %-reglen bygger på, ikke gælder for næringsejendomme.*

Begrundelsen var, at formålet med 15 %-reglen – forudsigelighed og tryghed ved familiesuccession – ikke gør sig gældende for aktiver anskaffet med videresalg for øje, og at ejendomsavancebeskatningslovens § 1, stk. 2 netop undtager næringsejendomme.

Mindretallet (Jan Schans Christensen og Lars Apostoli) vurderede derimod, at cirkulæret efter ordlyd, baggrund og formål gælder alle ejendomme under boafgiftsloven, og at gavegiverens næringsstatus ikke i sig selv er en "særlig omstændighed".

Sønnerne skulle betale yderligere gaveafgift på i alt ca. 24,7 mio. kr.

LOV	Boafgiftsloven § 27, stk. 1 · Ejendomsavancebeskatningsloven § 1, stk. 2	
PRAKSIS	**Højesteret** · Fravigelse af 15 %-reglen ved generationsskifte af næringsejendomme	20.06.2024

§ 7 Værdiansættelse af unoterede aktier og virksomheder

Cirkulære nr. 185 af 1982 indeholder i punkt 17 særlige regler for **unoterede aktier**. Børsnoterede aktier ansættes til kursværdi, mens unoterede aktier ansættes til handelsværdi. Når omsætningsdata mangler, kan en kurs beregnet efter formueskattekursreglerne anvendes.

Cirkulærets punkt 17 fastslår:

> *Ofte vil der ikke kunne fremskaffes oplysninger om handelsværdien ud fra stedfundne omsætninger [...] I så fald vil en kurs udregnet efter de af ligningsrådet fastsatte retningslinjer for beregning af formueskattekursen kunne anvendes.*

I Landsskatterettens afgørelse af 9. juli 2020 (j.nr. 15-2963774) fandt Landsskatteretten, at SKAT ikke havde godtgjort, at der forelå særlige omstændigheder, der berettigede til at fravige 1982-cirkulærets principper for unoterede anparter – og hjemviste sagen med pålæg om ny værdiansættelse efter cirkulærets principper.

For **goodwill** fastslår cirkulærets punkt 30, at det skal påses, at goodwill er ansat til et passende beløb. Goodwill, der alene er knyttet til den efterlevende ægtefælles person, er ikke et aktiv for boet.

Kommende ændring: Lov nr. 369 af 9. april 2025 nyaffatter boafgiftslovens § 12 a og indfører en ny **skematisk værdiansættelsesmodel** for unoterede aktier og erhvervsvirksomheder baseret på egenkapital og kapitaliseret merindtjening. Ikrafttrædelsesdatoen er endnu ikke fastsat.

LOV Boafgiftsloven § 12a

PRAKSIS **Landsskatteretten** · Værdiansættelse af unoterede anparter ved gaveoverdragelse - 1982-cirkulæret kunne anvendes 09.07.2020

§ 8 Værdiansættelse af gældsbreve og anfordringslån

Rente- og afdragsfrie **anfordringsgældsbreve** mellem nærtstående anvendes hyppigt som berigtigelse af familieoverdragelser. Deres værdiansættelse har givet anledning til principiel praksis.

I BS-3654/2024-HJR og BS-3648/2024-HJR (14. november 2024) tog Højesteret stilling til gældseftergivelse af to anfordringsgældsbreve med pålydende på ca. 37,2 mio. kr. hver. Skyldnerne ansatte gavens værdi til ca. 4,8-5,8 mio. kr. (kurs 18-20). Højesteret fastslog:

> *Hvis der i en sådan situation er tale om et anfordringsgældsbrev, der er udstedt mellem nærtstående, er rente- og afdragsfrit og ikke indeholder en løbetid, finder Højesteret, at værdien som det klare udgangspunkt må ansættes til gældsbrevets pålydende (kurs 100).*

Undtagelsen kræver, at skyldneren godtgør, at vedkommende **hverken på eftergivelsestidspunktet eller på noget senere tidspunkt** kunne forventes at indfri gælden fuldt ud. Højesteret tillagde det betydning, at skyldnerne måtte forvente en fremtidig arv, der ville være **betydeligt større end gælden**.

For **familielån** (rente- og afdragsfrie anfordringslån) som led i en familieoverdragelse bekræftede Skatterådet i SKM2021.499.SR, at sådanne lån indgår i købesummen til **kurs 100** og sidestilles med kontant betaling. Der er ikke hjemmel i boafgiftsloven til at kapitalisere en løbende rentefordel ved lån inden for gaveafgiftskredsen. Forudsætningen er, at lånet er **reelt** – dvs. at der foreligger en reel tilbagebetalingsforpligtelse.

LOV Boafgiftsloven § 27, stk. 1

PRAKSIS **Højesteret** · Værdiansættelse af anfordringsgældsbreve ved gældseftergivelse i familieforhold 14.11.2024
Skatterådet · Overdragelse af ejerlejlighed til datter med 15-procentsregel og familielån 30.09.2021

§ 9 Dødslejegaver og omgåelse af boafgiften

Et centralt spørgsmål er, om gaver givet kort før døden kan holdes uden for boafgiftsberegningen.

I Højesterets kendelse af 20. oktober 2023 (sag 21/2023) fastslog retten, at **dødslejegaver** efter arvelovens § 93 medregnes ved opgørelsen af de værdier, en afdød efterlader sig, jf. boafgiftslovens § 1.

Sagen angik en 77-årig mand, der fem dage før sin død overførte 460.200 kr. til børnebørn og svigerbørn – beløb, der præcis svarede til de maksimale afgiftsfrie gavebeløb. Højesteret udtalte:

> *Boafgiftslovens § 1 skal i overensstemmelse med forarbejderne og fast landsretspraksis med henblik på at modvirke omgåelse forstås således, at værdien af gaver, som er omfattet af arvelovens § 93, skal medregnes ved opgørelsen af de værdier, som en afdød person efterlader sig.*

Betingelserne for at klassificere en gave som dødsgave er: (1) gaven er givet *kort* før døden, (2) døden var objektivt set *nært forestående*, og (3) giveren var *subjektivt klar* over dette. Kriterierne vurderes konkret ud fra journalmateriale, gavestørrelse og timing.

I BS-6939/2020-HJR (26. januar 2021) behandlede Højesteret et tilsvarende spørgsmål i relation til **dødsboskattelovens** skattefrihedsvurdering. Et flertal fandt her, at dødsgaver *ikke* skulle medregnes ved vurderingen af, om boet var skattefritaget – men understregede, at den modsatte regel gælder for **boafgift**, hvor dødsgaver tillægges bobeholdningen:

> *Det kan ikke føre til et andet resultat, at dødsgaver efter praksis tillægges bobeholdningen ved beregning af boafgift.*

LOV Arveloven § 93, stk. 1 Boafgiftsloven § 1, stk. 1

PRAKSIS **Højesteret** · Højesterets afgørelse om dødslejegaver og beregning af boafgift 20.10.2023
Højesteret · Frivillig indbetaling af skat og dødsgaver i relation til skattefrihed for dødsboer 26.01.2021

§ 10 Succession og sammenhæng med ejendomsavancebeskatningen

Ved familieoverdragelser kombineres gaveafgiftsreglerne ofte med reglerne om **skattemæssig succession** efter kildeskattelovens § 33 C, hvorefter børn m.fl. kan overtage overdragerens skattemæssige stilling og dermed undgå beskatning af urealiserede avancer.

Succession forudsætter, at der er tale om overdragelse af en erhvervsvirksomhed (herunder aktiv udlejningsvirksomhed). I SKM2026.179.SR bekræftede Skatterådet, at en udlejningsejendom drevet aktivt

af ejeren i over 40 år opfyldte betingelserne for succession – og at 15 %-reglen kunne anvendes, da den regnskabsmæssige værdi (24,6 mio. kr.) kun afveg marginalt fra den offentlige vurdering (25 mio. kr.).

Den værdi, der lægges til grund ved gaveafgiftsberegningen, er også bindende som **afståelsessum** ved ejendomsavancebeskatningen og som **anskaffelsessum** for erhververen, jf. ejendomsavancebeskatningslovens § 3, stk. 2. I SKM2021.499.SR bekræftede Skatterådet denne sammenhæng og godkendte, at overdragelsessummen efter 15 %-reglen (569.500 kr.) også kunne anvendes ved opgørelsen af ejendomsavance.

Omvendt: Fraviges 15 %-reglen, og fastsættes en højere handelsværdi, bærer erhververen fordelen af en tilsvarende højere anskaffelsessum. Denne symmetri er en central del af systemets logik.

LOV Ejendomsavancebeskatningsloven § 3, stk. 2 · Kildeskatteloven § 33c, stk. 1

PRAKSIS **Skatterådet** · Succession i ejendomsavance og 15%-regel ved familieoverdragelse af udlejningsejendom med aktiv drift 14.04.2026

Skatterådet · Overdragelse af ejerlejlighed til datter med 15-procentsregel og familielån 30.09.2021

§ 11 Vedtagne ændringer: 20 %-regel, søskende i personkredsen og skematisk værdiansættelsesmodel

Boafgiftsloven er genstand for væsentlige ændringer vedtaget i 2024-2025, hvoraf flere endnu ikke er trådt i kraft.

Ny 20 %-regel for ejendomme med ny vurdering

Lov nr. 562 af 27. maj 2025 udvider spændet fra +/- 15 % til **+/- 20 %** for ejendomme, der har modtaget en ny offentlig vurdering efter ejendomsvurderingsloven. Loven indsætter også en ny bestemmelse i boafgiftslovens § 27, stk. 1, der giver parterne mulighed for at vælge værdiansættelse efter ejendomsvurderingslovens § 11. Ikrafttræden: **1. juli 2025** (delvist) og **1. januar 2026**.

For ejendomme, der endnu ikke har modtaget en ny vurdering, gælder den hidtidige 15 %-regel fortsat.

Søskende i personkredsen

Lov nr. 482 af 22. maj 2024 indsætter søskende som nyt litra g i § 22, stk. 1 og i § 1, stk. 2, så gaver og arv mellem søskende fremover afgiftsberigtiges med 15 % i stedet for som personlig indkomst (gaver) eller med tillægsboafgift (arv). Ikrafttræden: **1. januar 2027**.

Sociale forældre

Lov nr. 563 af 27. maj 2025 udvider personkredsen til at omfatte børn, som afdøde eller gavegiver har afgivet erklæring om medmoderskab til efter børnelovens § 27 a. Ikrafttræden: **1. juni 2025**.

Skematisk værdiansættelsesmodel for virksomheder

Lov nr. 369 af 9. april 2025 nyaffatter § 12 a og indfører en skematisk værdiansættelsesmodel for unoterede aktier og erhvervsvirksomheder baseret på egenkapital og kapitaliseret merindtjening. Modellen kan vælges som alternativ til handelsværdi. Ikrafttrædelsesdatoen er endnu ikke fastsat.

LOV Boafgiftsloven § 1, stk. 2 · Boafgiftsloven § 12a · Boafgiftsloven § 22, stk. 1

Boafgiftsloven § 27, stk. 1

§ 12 Sammenfatning af centrale retningslinjer

Praksis om gaveafgift og arvebeskatning kan sammenfattes i følgende hovedelementer:

- **Afgiftssystemet** er opbygget omkring en grundlæggende boafgift på 15 % og en tillægsboafgift på 25 % for fjernere arvinger. Ægtefæller er helt fritaget.
- **Handelsværdi** er hovedreglen for værdiansættelse – både ved arv og gave.
- **15 %-reglen** i 1982-cirkulæret giver parterne et retskrav på at anvende den offentlige vurdering +/- 15 % som værdiansættelse af fast ejendom. Reglen hviler på en risikofordeling, hvor det offentlige bærer risikoen for lave vurderinger.
- **"Særlige omstændigheder"** kan begrunde fravigelse. Højesteretspraksis har identificeret tre hovedtyper af holdepunkter:
  - Dagsværdi i årsregnskab, der væsentligt overstiger den offentlige vurdering
  - Nyligt køb fra tredjemand med stor prisforskel og kort tidsmæssig afstand
  - Belåning til væsentligt højere værdi end overdragelsessummen
- **Næringsejendomme** er undtaget fra 15 %-reglen (flertal i Højesteret 2024).
- **Anfordringsgældsbreve** værdiansættes til kurs 100, medmindre permanent insolvens godtgøres.
- **Dødslejegaver** medregnes i boafgiftsopgørelsen.
- **Lovgivningen er i bevægelse**: 20 %-regel for ejendomme med ny vurdering (fra 1. juli 2025), søskende i personkredsen (fra 2027) og ny skematisk model for virksomheder.

Den løbende udvikling i Højesterets praksis – med fire principielle afgørelser alene i 2024 – illustrerer, at grænsen mellem den trygge 15 %-regel og skattemyndighedernes krav om handelsværdi fortsat er dynamisk og fortjener opmærksomhed ved enhver familieoverdragelse.

REFERENCE Lovgrundlag

5 paragraffer

Boafgiftsloven § 1	stk. 1-2	Boafgiftsloven § 12	stk. 1-2
Boafgiftsloven § 22	stk. 1-2	Boafgiftsloven § 23	stk. 1-2
Boafgiftsloven § 27	stk. 1-2		

MATERIALE Citerede afgørelser

13 afgørelser

HØJESTERET · ØVERSTE INSTANS		6
14.11.2024	Værdiansættelse af anfordringsgældsbreve ved gældseftergivelse i familieforhold	3648-3654

23.09.2024	Højesterets afgørelse om fravigelse af 15 %-reglen ved gaveoverdragelse af ejendomsselskaber grundet dagsværdiansættelse i årsregnskab	6208-7442
20.06.2024	Fravigelse af 15 %-reglen ved generationsskifte af næringsejendomme	bs-50037-2023-hjr
20.10.2023	Højesterets afgørelse om dødslejegaver og beregning af boafgift	21-2023
26.04.2021	Højesterets afklaring af 15 %-reglen ved værdiansættelse af fast ejendom i dødsboer	22-2020
26.01.2021	Frivillig indbetaling af skat og dødsgaver i relation til skattefrihed for dødsboer	bs-6939-2020-hjr

LANDSRETTEN · ANKEINSTANS 1

13.01.2026	Landsretten tilsidesætter 15 %-reglen ved gaveoverdragelse af udlejningsejendom grundet markant højere dagsværdi i regnskabet	10383-12219

LANDSSKATTERETTEN · ADMINISTRATIV KLAGEINSTANS 1

09.07.2020	Værdiansættelse af unoterede anparter ved gaveoverdragelse - 1982-cirkulæret kunne anvendes	15-2963774

SKATTERÅDET · ADMINISTRATIV MYNDIGHED 5

11.05.2026	Gaveafgift ved familieoverdragelse – korrektion af offentlig ejendomsvurdering for brand og genopførelse af anneks	25-6246855
14.04.2026	Succession i ejendomsavance og 15%-regel ved familieoverdragelse af udlejningsejendom med aktiv drift	25-5877781
14.10.2021	Fravigelse af 15 procentreglen ved nyligt erhvervet ejendom	19-0478155
14.10.2021	Overdragelse af lejlighed til datter efter 15 pct-reglen uden gaveafgift	19-0417814
30.09.2021	Overdragelse af ejerlejlighed til datter med 15-procentsregel og familielån	19-0527216

FORARBEJDE Betænkninger

1 reference

Arve- og gaveafgift - Delbetænkning (Betænkning nr. 1014)

nr. 1014 · 1984 · Skatte- og afgiftsministeriet

12 PRAKSISOVERSIGT · PERSONBESKATNING

Praksisoversigt over hovedaktionærlån, lovlige og ulovlige

Beskatning efter ligningslovens § 16 E – fra Højesterets domme om mellemregningskonti til den skattemæssige mellemregningskonto fra 2026

Version 1 Opdateret 28. okt. 2026 56 afgørelser · 2013–2026 Læs online

INTRODUKTION

Ligningslovens § 16 E bestemmer, at et selskab, der direkte eller indirekte yder lån til en hovedaktionær eller dennes nærtstående, skal behandles skattemæssigt, som om lånet var en hævning uden tilbagebetalingspligt. Lånet beskattes derfor som udbytte eller løn allerede på udbetalingstidspunktet, og det gælder, uanset om lånet er lovligt eller ulovligt efter selskabsretten. Højesteret har siden 2022 fastslået, at hver hævning på en mellemregningskonto er et selvstændigt lån. Det samme gælder lån til samlevere og andre personer, som modtager lånet på grund af den personlige relation til aktionæren. Senere tilbagebetaling, renter og markedsvilkår ophæver ikke beskatningen, og omgørelse efter skatteforvaltningslovens § 29 afvises næsten altid. Fra 1. januar 2026 skal tilbagebetalinger af beskattede lån registreres på en skattemæssig mellemregningskonto, så aktionæren ikke beskattes igen af nye hævninger op til det tilbagebetalte beløb.

PRINCIPPER UDLEDT AF PRAKSIS

01 Et lån fra et selskab til en fysisk person, der har bestemmende indflydelse efter ligningslovens § 2 (eller er nærtstående til en sådan), beskattes som en hævning uden tilbagebetalingspligt – udbytte eller løn – allerede på udbetalingstidspunktet.

02 Det er skatteretligt uden betydning, om lånet er lovligt eller ulovligt efter selskabsretten; ophævelsen af selskabslovens § 210 pr. 1. januar 2025 har ikke ændret beskatningen.

03 Lån omfattet af § 16 E anses i alle skattemæssige relationer ikke for lån: Aktionæren kan ikke fradrage renter, og renter, som selskabet modtager, beskattes hos selskabet som tilskud.

04 At et lån er optaget via en sædvanlig mellemregningskonto, fører ikke i sig selv til, at det falder uden for § 16 E; hver postering, der skaber eller øger et lån, er et selvstændigt lån (BS-30246/2021-HJR).

05 Løbende tilbagebetalinger, rentebetaling og senere udbytteudlodninger ændrer ikke beskatningen af de enkelte hævninger (BS-44644/2021-HJR).

06 Et lån er ydet indirekte til hovedaktionæren, når det alene er ydet på grund af den personlige relation og dermed har passeret aktionærens økonomi; personkredsen er ikke begrænset til nærtstående efter ligningslovens § 2 (BS-21956/2022-HJR).

07 Lån til samlevere, søskende, niecer, svigerforældre og svigerbørn er af Skatterådet og domstolene anset for indirekte aktionærlån, og markedsvilkår eller pant i fast ejendom er uden betydning.

08 Undtagelsen for sædvanlige forretningsmæssige dispositioner dækker fx samhandel på vilkår som mellem uafhængige parter, men ikke et rent pengelån, når selskabet ikke driver udlånsvirksomhed.

09 Når et selskab overtager en fordring på aktionæren fra et andet selskab (debitorskifte), opstår der et nyt lån, som beskattes igen.

10 En efterfølgende indberetning af løn eller kreditering af mellemregningskontoen ændrer ikke, hvornår et allerede opstået lån beskattes; en fejl skal rettes straks, hvis den skal kunne betragtes som en fejlekspedition.

11 Omgørelse efter skatteforvaltningslovens § 29 nægtes som udgangspunkt, fordi § 16 E anses for en klar og almindeligt kendt lovregel, og fordi et lån, der er indfriet, ikke kan føres tilbage.

12 Beløb, som ved endelig dom er erklæret selskabsretligt ugyldige og er tilbagebetalt, beskattes ikke, fordi modtageren ikke har erhvervet endelig ret til dem (BS-53040/2025-HJR).

13 Lån ydet før 14. august 2012 er ikke omfattet af § 16 E. For dem gælder den tidligere praksis om maskeret udlodning, hvor aktionæren skal dokumentere eller sandsynliggøre sin solvens.

14 Fra 1. januar 2026 anses tilbagebetalinger af beskattede lån ydet fra den dato for rentefrie anfordringslån til selskabet, og de registreres på en skattemæssig mellemregningskonto, så nye hævninger op til det tilbagebetalte beløb ikke beskattes.

§ 1 Ligningslovens § 16 E: Lånet beskattes som en hævning, uanset om det er selskabsretligt lovligt

Ligningslovens § 16 E, stk. 1 blev indsat ved lov nr. 926 af 18. september 2012 (L 199, folketingsåret 2011-12) og gælder for lån ydet den 14. august 2012 eller senere. Bestemmelsens 1. punktum lyder:

> *Hvis et selskab m.v. omfattet af selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 1 eller 2, og tilsvarende selskaber m.v. hjemmehørende i udlandet direkte eller indirekte yder lån til en fysisk person, behandles lånet efter skattelovgivningens almindelige regler om hævninger uden tilbagebetalingspligt, forudsat at der mellem långiver og låntager er en forbindelse omfattet af § 2.*

Efter 2. punktum gælder reglen ikke for tre typer lån:

- lån, der ydes som led i en sædvanlig forretningsmæssig disposition,
- sædvanlige lån fra pengeinstitutter,

- lån til selvfinansiering efter selskabslovens § 206, stk. 2.

Efter 3. punktum gælder reglerne også for sikkerhedsstillelser og for midler, der stilles til rådighed.

Formålet fremgår af bemærkningerne til bestemmelsen i lovforslaget:

> *Formålet hermed er at fjerne det skattemæssige incitament til at optage sådanne lån. ... imødegå, at aktionærlån anvendes som skattefrit alternativ til hævning af skattepligtigt udbytte eller løn.*

> *Forslaget medfører, at aktionærlånet beskattes allerede på udbetalingstidspunktet.*

Loven behandler altså beløbet, som om det ikke var et lån, og det gælder i alle skattemæssige sammenhænge:

> *Hvis et lån er omfattet af den foreslåede bestemmelse i ligningslovens § 16 E, vil det i alle skattemæssige relationer blive lagt til grund, at der hverken hos långiver eller låntager foreligger et lån. Udover at lånebeløbet beskattes som en hævning, betyder det, at låntager ikke vil kunne fradrage sine eventuelle renteudgifter på lånet, ligesom eventuelle renteindtægter vil blive beskattet som et skattepligtigt tilskud hos selskabet.*

I overensstemmelse hermed bestemmer ligningslovens § 2, stk. 5, 3. pkt., at reglerne om betalingskorrektion ikke gælder, i det omfang forpligtelsen er omfattet af § 16 E.

Om lånet er lovligt eller ulovligt, er skatteretligt uden betydning. Indtil 2025 var mange aktionærlån også ulovlige efter selskabslovens § 210. Den bestemmelse blev ophævet ved lov nr. 1668 af 30. december 2024 med virkning fra den 1. januar 2025, så kapitalselskaber nu kan yde lån til kapitalejere og ledelsesmedlemmer uden særlige selskabsretlige betingelser. Lovgiver har udtrykkeligt fastholdt beskatningen. Af de almindelige bemærkninger til lov nr. 749 af 20. juni 2025 fremgår:

> *Ved lov nr. 1668 af 30. december 2024 er der sket en ophævelse af de selskabsretlige betingelser om kapitalejerlån ... kapitalejerlån er blevet lovliggjort med virkning fra den 1. januar 2025. Dette giver ikke anledning til en ændring af de skatteretlige regler, da der fortsat er behov for et værn mod incitamenter til at maskere skattepligtige lønudbetalinger og udbytteudlodninger som lån.*

De selskabsretlige spørgsmål, fx tilbagebetalingspligt og ledelsens ansvar, behandles i praksisoversigten om ulovlige kapitalejerlån.

Er lånet ydet til aktionæren som aktionær, beskattes det som udbytte efter ligningslovens § 16 A, stk. 1, dvs. som aktieindkomst. Har det grundlag i et ansættelsesforhold, beskattes det som løn. Den almindelige udbyttebeskatning er beskrevet i praksisoversigten om aktiebeskatning. Skattestyrelsens administrative praksis står i Den juridiske vejledning, afsnit C.B.3.5.3.3 om aktionærlån.

LOV `Ligningsloven § 2, stk. 5` `Ligningsloven § 16e, stk. 1` `Ligningsloven § 16a, stk. 1` `Selskabsloven § 206, stk. 2`

§ 2 Hvem er omfattet: bestemmende indflydelse, nærtstående og transparente enheder

§ 16 E gælder kun, når der er en forbindelse mellem långiver og låntager efter ligningslovens § 2. Efter § 2, stk. 2, har en person bestemmende indflydelse, hvis personen ejer eller råder over stemmer, der udgør mere end

50 pct. Ejerandele og stemmer, som tilhører nærtstående, medregnes. Nærtstående er ægtefælle, forældre og bedsteforældre samt børn og børnebørn og disses ægtefæller.

Forarbejderne bekræfter, at låntageren ikke selv behøver at have bestemmende indflydelse:

> *En låntager, som ikke selv har bestemmende indflydelse i selskabet, men er nærtstående – f.eks. ægtefælle - til en aktionær med bestemmende indflydelse, omfattes i kraft af henvisningen til ligningslovens § 2 også af forslaget.*

Grænsen på 50 pct. skal være overskredet. I LSR 21.9.2018 havde aktionæren 49,6 pct. af kapitalen. Landsskatteretten fandt, at aktionæren derfor ikke havde bestemmende indflydelse. Dermed var der heller ikke tale om en kontrolleret transaktion med den forlængede ansættelsesfrist i skatteforvaltningslovens § 26, stk. 5, og skatteforhøjelsen blev annulleret, fordi den var foretaget for sent. Eksemplet viser, at personkredsen også har betydning for, hvor længe skattemyndighederne kan genoptage en sag.

Långiver kan både være et dansk selskab og et tilsvarende selskab hjemmehørende i udlandet. **Låntager** skal være en fysisk person. Skatterådet har dog anset lån til transparente enheder for lån til personerne bag dem:

- I SKM2014.14.SR blev lån til transparente driftsselskaber anset for skattepligtige kapitalejerlån. Skatterådet lagde vægt på, at et egentligt pengelån kun er undtaget, hvis det er et sædvanligt banklån eller et selvfinansieringslån, fordi lånet er den eneste disposition.
- I SKM2014.15.SR blev et lån til et kommanditselskab behandlet som et aktionærlån.
- I SKM2014.16.SR var § 16 E også omfattende et lån til aktionærens søn, selv om sønnen drev virksomhed i virksomhedsskatteordningen.

LOV	Ligningsloven § 2, stk. 2 · Skatteforvaltningsloven § 26, stk. 5	
PRAKSIS	**Landsskatteretten** · Ugyldig skatteansættelse pga. overskridelse af ligningsfrist for direktør uden bestemmende indflydelse	21.09.2018
	Skatterådet · Kapitalejerlån til transparente driftsselskaber er skattepligtige	08.01.2014
	Skatterådet · Lån fra selskab til kommanditselskab anses som ulovligt aktionærlån	08.01.2014
	Skatterådet · Beskatning af lån til nærtstående i virksomhedsskatteordning	08.01.2014

§ 3 Indirekte lån via samlever, familie og andre selskaber

Ordene "direkte eller indirekte" i § 16 E, stk. 1 har fået stor praktisk betydning. Ifølge bemærkningerne til bestemmelsen kan lån fx opstå, når selskabet "låner til nærtstående personer, f.eks. ægtefæller eller børn". Praksis har udvidet kredsen væsentligt ud over de nærtstående, som er opregnet i ligningslovens § 2.

Samleversagen. I BS-2203/2021-OLR havde et selskab lånt 296.503 kr. til hovedanpartshaverens samlever, som var far til hendes barn og var under gældssanering. Lånet blev ydet uden sikkerhed og med en rente på 3 pct. Østre Landsret udtalte:

> *De angivne eksempler kan ikke anses for en udtømmende beskrivelse af, i hvilke tilfælde et indirekte lån kan anses for ydet til en hovedanpartshaver. Der er således hverken i bestemmelsens ordlyd eller forarbejder støtte for en antagelse om, at indirekte lån til en hovedanpartshaver alene kan ske ved, at der ydes et lån til den pågældendes nærtstående som omhandlet i ligningslovens § 2, stk. 2, 5. og 6. pkt.*

> *Landsretten finder, at lånet, der ubestridt ikke vedrører selskabets drift eller forhold i øvrigt, ikke kan anses for en sædvanlig forretningsmæssig disposition, og at det ikke er ydet i selskabets interesse. Det må herefter lægges til grund, at lånet alene er ydet i kraft af Sagsøgers personlige relation til Vidne.*

> *det omtvistede lån skal anses for at have passeret Sagsøgers økonomi og dermed for også at være ydet indirekte til hende.*

Højesteret stadfæstede dommen i BS-21956/2022-HJR (SKM2023.273.HR). Højesteret afviste argumentet om, at selskabet fik en bedre forrentning af sine midler, fordi selskabet ikke drev udlånsvirksomhed. Det afgørende kriterium er altså, om lånet alene er ydet på grund af den personlige relation og derfor har passeret aktionærens økonomi.

Skatterådet har fulgt Højesteret. I SKM2020.180.SR fandt Skatterådet, at et lån til en bror ikke var omfattet af § 16 E. Den afgørelse anses nu for underkendt af Højesterets dom, jf. SKM2024.15.SR. Herefter har Skatterådet anset følgende lån for indirekte aktionærlån:

Afgørelse	Låntager	Resultat
SKM2021.595.SR	Svigersøn	Skattepligtigt udbytte
SKM2021.648.SR	Søn (sælgerfinansiering)	Omfattet af § 16 E
SKM2024.14.SR	Ansat bror (personalelån)	Indirekte aktionærlån
SKM2024.15.SR	Søster	Indirekte aktionærlån
SKM2025.337.SR	Svigerfar	Indirekte udbytte – markedsvilkår og pant i fast ejendom er uden betydning
SKM2025.567.SR	Niece	Indirekte aktionærlån
SKM2024.532.SR	Samleverens datterselskab	Beskattes; intet fradrag for tab, da der skatteretligt ikke findes en fordring

Landsskatteretten har anlagt samme linje. I LSR 20.2.2026 blev hævninger foretaget af en samlevende direktør anset for indirekte lån til hovedaktionæren. I LSR 1.6.2026 blev overførsler fra selskabets konto til ægtefællens private konto anset for aktionærlån og maskeret udbytte, og selskabet havde ikke fradragsret.

Grænsen. Relationen alene er ikke nok. I SKM2025.503.SR fandt Skatterådet, at et lån mellem to ægtefællers selskaber ikke var et aktionærlån. Det afgørende er stadig, om lånebeløbet har passeret aktionærens private økonomi.

LOV `Ligningsloven § 2, stk. 2` `Ligningsloven § 16e, stk. 1`

PRAKSIS

Højesteret · Højesterets stadfæstelse af beskatning af eneaktionær for selskabets lån til samlever	24.05.2023
Landsretten · Lån til hovedanpartshavers samlever anset som indirekte lån til hovedanpartshaveren	13.05.2022
Landsskatteretten · Hævninger på selskabskonto til ægtefælles private konto anset for aktionærlån og maskeret udbytte uden fradragsret	01.06.2026
Landsskatteretten · Indirekte aktionærlån via samlevende direktør: Udbytteskat som nyt aktionærlån og delvis skattefri fordringsudlodning	20.02.2026
Skatterådet · Lån til eneanpartshavers niece er indirekte aktionærlån	07.10.2025
Skatterådet · Lån mellem ægtefællers selskaber er ikke aktionærlån	09.09.2025
Skatterådet · Lån til hovedaktionærs svigerfar anses som indirekte udbytte	13.06.2025
Skatterådet · Lån fra aktionærs selskab til samlevers datterselskab beskattes	28.10.2024
Skatterådet · Selskabsudlån til eneanpartshavers søster er indirekte aktionærlån	08.01.2024

Skatterådet · Beskatning af indirekte personalelån til søskende	08.01.2024
Skatterådet · Sælgerfinansiering til hovedanpartshavers søn er ulovligt lån	02.12.2021
Skatterådet · Lån til anpartshavers svigersøn er skattepligtigt udbytte	11.11.2021
Skatterådet · Lån til bror giver maskeret udbytte ved lav rente	05.05.2020

§ 4 Mellemregningskonti og løbende hævninger: Hver postering er et selvstændigt lån

Mange hovedaktionærer hæver løbende over en mellemregningskonto med selskabet. Højesteret har i tre domme fastlagt, hvordan sådanne konti behandles efter § 16 E.

BS-30246/2021-HJR (30.8.2022). I BS-30246/2021-HJR (UfR 2022.4422 H / SKM2022.431.HR) stadfæstede Højesteret BS-50151/2019-VLR og udtalte:

> *Højesteret finder, at der ikke som anført af A er grundlag for at forstå ligningslovens § 16 E, stk. 1, 1. pkt., sådan, at det forhold, at et lån bliver optaget via en sædvanlig mellemregningskonto, i sig selv indebærer, at lånet falder uden for bestemmelsen. Kun hvis det enkelte lån er optaget som led i en sædvanlig forretningsmæssig disposition, f.eks. som led i samhandel på tilsvarende vilkår som mellem uafhængige parter, skal der ikke ske beskatning, jf. § 16 E, stk. 1, 2. pkt.*

BS-44644/2021-HJR (8.2.2023). Hovedaktionæren havde i 2013 hævet tre gange 200.000 kr. og havde løbende foretaget indbetalinger. Vestre Landsret underkendte flertallet i Landsskatteretten og fastslog i BS-40313/2020-VLR:

> *de tre hævninger på hver 200.000 kr. udgør lån omfattet af ligningslovens § 16 E, stk. 1, og at de enkelte hævninger derfor alle skattemæssigt skal behandles som hævninger uden tilbagebetalingspligt med den virkning, at der skal ske beskatning på udbetalingstidspunktet.*

Højesteret stadfæstede forhøjelsen på 400.000 kr. i BS-44644/2021-HJR. Det havde ingen betydning, at aktionæren havde betalt renter, fordi selskabet ikke drev udlånsvirksomhed. Senere indbetalinger gav heller ikke aktionæren et tilgodehavende, som han kunne hæve skattefrit igen.

BS-27081/2023-HJR (18.1.2024). Højesteret fastslog i BS-27081/2023-HJR, at en tilbagebetaling af et beskattet lån ikke kan betragtes som et udlån fra aktionæren til selskabet, som senere kan modregnes skattefrit. Dette gjaldt frem til den nye ordning fra 2026 (se nedenfor).

Landsskatterettens praksis følger samme linje:

- LSR 21.12.2021: Løbende hævninger blev beskattet som aktionærlån, selv om der senere blev besluttet udbytte.
- LSR 3.6.2024: "Ved at bogføre udgifterne på mellemregningskontoen har parterne tilkendegivet, at udgifterne vedrører hovedanpartshaveren privat."
- LSR 18.2.2020: En postering, der stod på kontoen i 40 dage, var ikke en fejlpostering.
- LSR 26.6.2018: Manglende opdeling i bogføringen førte til beskatning som udbytte.
- LSR 8.9.2017: Selskabets betaling for ombygning af aktionærens private bolig var et skattepligtigt aktionærlån. Tilsvarende LSR 9.7.2021 om selskabets betaling af udgifter på hovedaktionærens ejendom.
-

> LSR 21.5.2021, LSR 16.8.2023 og LSR 15.9.2025: Overførsler fra selskabet til hovedaktionærens private konto blev beskattet som udbytte.

Saldoen på kontoen har betydning. Hvis aktionæren i forvejen har et tilgodehavende hos selskabet, opstår der ikke et lån, før tilgodehavendet er brugt op. I LSR 24.3.2026 var en ejendomshandel med eneanpartshaveren afregnet inden for et eksisterende tilgodehavende på mellemregningskontoen, og der var derfor ikke et skattepligtigt aktionærlån.

LOV Ligningsloven § 16e, stk. 1

PRAKSIS

Højesteret · Beskatning af aktionærlån og forholdet til EMRK vedrørende dobbeltbeskatning	18.01.2024
Højesteret · Højesterets dom om beskatning af aktionærlån på mellemregningskonto trods løbende tilbagebetaling	08.02.2023
Højesteret · Beskatning af aktionærlån via mellemregningskonto efter ligningslovens § 16 E	30.08.2022
Landsretten · Beskatning af gentagne aktionærlån på mellemregningskonto trods hurtig tilbagebetaling	25.10.2021
Landsretten · Beskatning af aktionærlån som maskeret udbytte ved løbende hævninger på mellemregningskonto	26.05.2021
Landsskatteretten · Selskab frifundet for udlodningsbeskatning: Ejendomshandel med eneanpartshaver udgjorde ikke skattepligtigt aktionærlån	24.03.2026
Landsskatteretten · Landsskatteretten stadfæster beskatning af ulovlige aktionærlån, maskeret udbytte og udokumenterede indsætninger på privat konto	15.09.2025
Landsskatteretten · Hævninger fra selskab anset som skattepligtigt maskeret udbytte efter LL § 16 E, da efterfølgende lønindberetning ikke kunne ændre beskatningstidspunktet.	03.06.2024
Landsskatteretten · Maskeret udbytte: Overførsler fra selskab til hovedaktionærs private konto	16.08.2023
Landsskatteretten · Beskatning af løbende hævninger på mellemregningskonto som aktionærlån trods efterfølgende udbytteudlodning	21.12.2021
Landsskatteretten · Hovedaktionær beskattet af maskeret udlodning for selskabets betaling af udgifter på privat ejendom	09.07.2021
Landsskatteretten · Beskatning af ulovlige anpartshaverlån som udbytte for årene 2012-2015	21.05.2021
Landsskatteretten · Landsskatteretten stadfæster afgørelse om aktionærlån og ligningslovens § 16 E	18.02.2020
Landsskatteretten · Lån via mellemregningskonto anset for skattepligtigt udbytte på grund af manglende bogføringsmæssig opdeling	26.06.2018
Landsskatteretten · Ombygning af privat bolig via selskab anset for skattepligtigt aktionærlån	08.09.2017

§ 5 Debitorskifte, overtagne fordringer og sælgerpantebreve

Et lån kan også opstå, uden at selskabet udbetaler penge. Bemærkningerne til lov nr. 926/2012 nævner:

> *Lån kan f.eks. opstå ved, at selskabet overtager en fordring mod en aktionær, køber et pantebrev udstedt af en aktionær eller låner til nærtstående personer, f.eks. ægtefæller eller børn.*

Debitorskifte mellem selskaber. I LSR 27.6.2022 overtog et selskab en fordring på 265.477 kr. på hovedaktionæren fra et andet selskab, som ikke var i koncern med det. Landsskatteretten fandt, at overtagelsen skabte et nyt lån, som skulle beskattes. Landsskatteretten fremhævede, at selskaberne er "selvstændige juridiske skattesubjekter", og udtalte generelt:

> *Enhver postering på mellemregningskontoen, hvorved der opstår et lån til klageren eller et lån til klageren forøges, anses for et lån omfattet af ligningslovens § 16 E.*

Den beskatning, der er sket i det første selskab, dækker altså ikke over, at fordringen flyttes til et andet selskab. Hvis aktionærens gæld flyttes mellem søsterselskaber, kan det derfor udløse beskatning igen.

Sælgerpantebreve og sælgerfinansiering. I SKM2013.113.SR blev et sælgerpantebrev, som selskabet havde modtaget fra hovedaktionæren ved en overdragelse, anset for et aktionærlån. I SKM2021.648.SR gjaldt det samme for sælgerfinansiering til hovedanpartshaverens søn. Skatterådet lagde vægt på, at sælgerpantebreve ikke længere var sædvanlige i branchen, og at finansieringen derfor ikke var en sædvanlig forretningsmæssig disposition.

LOV	Ligningsloven § 16e, stk. 1	
PRAKSIS	**Landsskatteretten** · Landsskatteretten stadfæster beskatning af overtaget kapitalejerlån: Overførsel af gæld mellem selskaber udløser ny beskatning under ligningslovens § 16 E.	27.06.2022
	Skatterådet · Sælgerfinansiering til hovedanpartshavers søn er ulovligt lån	02.12.2021
	Skatterådet · Sælgerpantebrev til hovedaktionær udløser beskatning som ulovligt aktionærlån	11.02.2013

§ 6 Undtagelserne: sædvanlige forretningsmæssige dispositioner, banklån og selvfinansiering

Undtagelserne i § 16 E, stk. 1, 2. pkt., fortolkes snævert.

Sædvanlig forretningsmæssig disposition. Højesteret har i BS-30246/2021-HJR nævnt samhandel "på tilsvarende vilkår som mellem uafhængige parter" som eksempel på en sædvanlig forretningsmæssig disposition. Et rent pengelån er normalt ikke omfattet:

- At aktionæren betaler en markedsrente, er uden betydning, når selskabet ikke driver udlånsvirksomhed (BS-44644/2021-HJR).
- At selskabet får et bedre afkast af sine midler, er heller ikke nok (BS-21956/2022-HJR).
- Markedsvilkår og pant i fast ejendom ændrer ikke vurderingen (SKM2025.337.SR).
- Når selve lånet er den eneste disposition, er undtagelsen udelukket, medmindre der er tale om et banklån eller et selvfinansieringslån (SKM2014.14.SR).

Omvendt kan almindelige vilkår i en egentlig handel være omfattet af undtagelsen. I SKM2014.107.SR fandt Skatterådet, at betaling ved overtagelsen, gældsovertagelse og en sædvanlig refusionsopgørelse ved aktionærens overtagelse af en ejendom fra selskabet var sædvanlige forretningsmæssige dispositioner. Forholdet mellem ejendomskøb over mellemregningskontoen og undtagelsen er også behandlet i LSR 15.11.2018.

Selvfinansiering. Lån til selvfinansiering efter selskabslovens § 206, stk. 2, er undtaget. I SKM2021.566.SR henviste Skatterådet til betænkningen til L 199, hvorefter lån til lovlig selvfinansiering "undtages fra beskatning for at undgå at lægge forhindringer i vejen for erhvervslivets generationsskiftemuligheder". Et selvfinansieringslån, som ikke opfyldte betingelserne, var derimod omfattet af § 16 E.

Overførsler, der ikke er lån eller udlodning. Ikke alle overførsler til aktionæren er lån:

- I LSR 9.12.2025 og den parallelle LSR 9.12.2025 havde selskabet overført midler til aktionæren for at undgå negative renter. Landsskatteretten udtalte: "Uanset at der ikke foreligger skriftlige aftaler herom, finder Landsskatteretten det tilstrækkeligt dokumenteret, at der ikke har været tale om en endelig udlodning af midler, men om en midlertidig disposition i form af deponering på klagerens konto."

- I SKM2024.644.SR var selskabets indtægter gået ind på kapitalejerens private konto. Det blev ikke anset for et lån.
- Omvendt blev en overførsel af selskabets bankindestående til aktionærens enkeltmandsvirksomhed beskattet som udbytte i SKM2025.560.SR.

LOV	Ligningsloven § 16e, stk. 1 · Selskabsloven § 206, stk. 2	
PRAKSIS	**Højesteret** · Højesterets stadfæstelse af beskatning af eneaktionær for selskabets lån til samlever	24.05.2023
	Højesteret · Højesterets dom om beskatning af aktionærlån på mellemregningskonto trods løbende tilbagebetaling	08.02.2023
	Højesteret · Beskatning af aktionærlån via mellemregningskonto efter ligningslovens § 16 E	30.08.2022
	Landsskatteretten · Bankoverførsler fra selskab til hovedaktionær for at undgå negativ rente anset som skattefri deponering og ikke maskeret udbytte	09.12.2025
	Landsskatteretten · Landsskatteretten: Selskabets midler deponeret på hovedaktionærens konto for at undgå negative renter er ikke skattepligtige tilskud	09.12.2025
	Landsskatteretten · Beskatning af aktionærlån: Mellemregning, ejendomskøb og sædvanlig forretningsmæssig disposition	15.11.2018
	Skatterådet · Overførsel af bankindestående fra selskab til enkeltmandsvirksomhed er udbyttebeskatning	06.10.2025
	Skatterådet · Lån til hovedaktionærs svigerfar anses som indirekte udbytte	13.06.2025
	Skatterådet · Kapitalejers private konto brugt til selskabets indtægter	17.12.2024
	Skatterådet · Beskatning af ulovligt selvfinansieringslån og skattefri udlodning af restgæld	01.11.2021
	Skatterådet · Aktionærs ejendomsovertagelse fastsat til markedspris	06.02.2014
	Skatterådet · Kapitalejerlån til transparente driftsselskaber er skattepligtige	08.01.2014

§ 7 Udbytte eller løn, indeholdelse og betydningen af en senere lønindberetning

Lånet beskattes efter de almindelige regler om hævninger. Typisk beskattes det som udbytte efter ligningslovens § 16 A, stk. 1. Hvis hævningen har grundlag i ansættelsesforholdet, beskattes den som løn.

Beskatningen kan ikke ændres bagefter. I LSR 3.6.2024 udtalte Landsskatteretten:

> *Det forhold, at selskabet efterfølgende har indberettet løn … påvirker derfor ikke opgørelsen af hovedanpartshaverens lån*

Landsskatteretten henviste til SKM2022.460.BR. Efter den dom skal en fejlpostering rettes straks, og en rettelse efter mere end én måned var for sent. I LSR 8.11.2022 krævede det et aftalegrundlag at kreditere mellemregningskontoen med løn, og den nye løn blev beskattet. I BS-27081/2023-HJR var det ikke bevist, at der forud for hævningerne var indgået en aftale om løn, og hævningerne kunne derfor ikke betragtes som forudbetalt løn.

Udbytteskat kan blive et nyt lån. I LSR 20.2.2026 havde selskabet betalt udbytteskat og bogført den på mellemregningskontoen. Aktionæren havde ikke betalt beløbet tilbage inden oplysningsfristen. Landsskatteretten anså derfor udbytteskatten for et nyt aktionærlån og forhøjede lånet til 571.582 kr.

Indeholdelse og indberetning. Selskabets pligt til at indeholde skat er behandlet i SKM2025.556.BR. Med virkning fra 1. januar 2026 har § 4 i lov nr. 749 af 20. juni 2025 ændret skatteindberetningsloven, så selskabet

ved indberetning af udbytte skal oplyse, "hvis udbyttet er omfattet af ligningslovens § 16 E, stk. 1". Formålet er at kunne kontrollere den nye skattemæssige mellemregningskonto.

LOV	Ligningsloven § 16a, stk. 1 · Ligningsloven § 16e, stk. 1	
PRAKSIS	**Højesteret** · Beskatning af aktionærlån og forholdet til EMRK vedrørende dobbeltbeskatning	18.01.2024
	Landsskatteretten · Indirekte aktionærlån via samlevende direktør: Udbytteskat som nyt aktionærlån og delvis skattefri fordringsudlodning	20.02.2026
	Landsskatteretten · Hævninger fra selskab anset som skattepligtigt maskeret udbytte efter LL § 16 E, da efterfølgende lønindberetning ikke kunne ændre beskatningstidspunktet.	03.06.2024
	Landsskatteretten · Beskatning af kreditering på mellemregningskonto som løn trods tidligere beskatning af aktionærlån efter ligningslovens § 16 E	08.11.2022

§ 8 Tilbagebetaling, udlodning af fordringen og selskabsretlig ugyldighed

Tilbagebetaling ophæver ikke beskatningen. Efter den hidtidige § 16 E, stk. 2, som gælder frem til 2026-ordningen, medregnes et tilbagebetalt beløb ikke i selskabets skattepligtige indkomst. Aktionærens beskatning ændres heller ikke. Forarbejderne siger:

> *Selv om der civilretligt fortsat kan være tale om et ulovligt aktionærlån, der skal tilbagebetales, vil en tilbagebetaling af det ulovlige lån ikke føre til en genoptagelse af beskatningen af lånet hos aktionæren.*

I BS-27081/2023-HJR stadfæstede Højesteret BS-44216/2021-OLR og afviste, at beskatningen var en straf, som var i strid med EMRK. Højesteret lagde vægt på, at det ikke er tilbagebetalingen, der udløser skat. Den økonomiske dobbeltbelastning, der opstår, når aktionæren både beskattes af lånet og betaler det tilbage, er altså en tilsigtet følge af reglen.

Selskabet kan udlodde sin fordring på aktionæren skattefrit. Da der skatteretligt ikke findes et lån, er der heller ikke noget, der kan beskattes, hvis selskabet udlodder sin civilretlige fordring på aktionæren. Skatterådet fastslog i SKM2021.566.SR, at en udlodning af restgælden på et ulovligt selvfinansieringslån var skattefri. Udlodningen skal dog være korrekt besluttet og afspejlet i bogføringen. I LSR 20.2.2026 var en udlodning af fordringen den 2.10.2020 skattepligtig, fordi den var besluttet efter oplysningsfristen, og bogføringen ikke afspejlede den. En udlodning den 31.12.2020 var skattefri for 458.374 kr. og skattepligtig for 44.956 kr.

Selskabsretlig ugyldighed. Beløb, som ved endelig dom er erklæret selskabsretligt ugyldige og er betalt tilbage, er ikke skattepligtige. I BS-54760/2024-VLR udtalte Vestre Landsret:

> *Da det således ved endelig dom er fastslået, at Sagsøger, hans selskaber og hans samlever aldrig har erhvervet ret til beløbene, og da beløbene er tilbageført, er betalingerne ikke skattepligtige for Sagsøger.*

Højesteret kom til samme resultat i BS-53040/2025-HJR om overførsler, som var tilbagebetalt til et konkursbo:

> *Højesteret finder herefter, at A ikke kan anses for at have erhvervet endelig ret til beløbene, jf. statsskattelovens § 4, og at A ikke er skattepligtig af disse beløb.*

Højesteret lagde vægt på, at § 16 A efter sin ordlyd kun omfatter udbytte, og at § 16 E kun omfatter lån. Skatteministeriet fik ikke medhold i sin argumentation om omgørelse. Spørgsmålet var så principielt, at en sag om det i 2024 blev henvist til landsretten som første instans (BS-9045/2024-HJR).

Dommene skal holdes adskilt fra den almindelige regel i forarbejderne til § 16 E. Hvis beløbet skatteretligt er et lån omfattet af § 16 E, ophæves beskatningen ikke af en tilbagebetaling. Ugyldighedsdommene angik overførsler, som modtageren ved endelig dom aldrig havde fået ret til, og hvor § 16 E ikke var grundlaget for beskatningen.

LOV Ligningsloven § 16e, stk. 2 · Ligningsloven § 16a, stk. 1 · Statsskatteloven § 4

PRAKSIS

Højesteret · Beskatning bortfaldt: Overførsler fra selskab erklæret selskabsretligt ugyldige og tilbagebetalt til konkursbo	08.09.2026
Højesteret · Skatteretlig betydning af selskabsretlig ugyldighed og tilbagebetaling: Henvisning til landsretten som 1. instans	04.11.2024
Højesteret · Beskatning af aktionærlån og forholdet til EMRK vedrørende dobbeltbeskatning	18.01.2024
Landsretten · Vestre Landsret: Skatteforhøjelse nedsættes delvist efter civilretlig ugyldighed og tilbagebetaling af maskeret løn fra strømandsselskab	03.10.2025
Landsretten · Sag om beskatning af ulovlige anpartshaverlån og fortolkning af Ligningslovens § 16 E, stk. 1	22.05.2023
Landsskatteretten · Indirekte aktionærlån via samlevende direktør: Udbytteskat som nyt aktionærlån og delvis skattefri fordringsudlodning	20.02.2026
Skatterådet · Beskatning af ulovligt selvfinansieringslån og skattefri udlodning af restgæld	01.11.2021

§ 9 Omgørelse efter skatteforvaltningslovens § 29 og rettelse af fejlekspeditioner

Efter skatteforvaltningslovens § 29, stk. 1, kan en privatretlig disposition omgøres med skattemæssig virkning, hvis fem betingelser er opfyldt:

1. dispositionen er ikke foretaget for at spare skat,
2. den har utvivlsomt utilsigtede og væsentlige skattemæssige virkninger,
3. den er klart fremlagt for myndighederne,
4. dens privatretlige virkninger er enkle at rette,
5. alle parter tiltræder omgørelsen.

Betingelserne er sjældent opfyldt for aktionærlån. Allerede forarbejderne angav, hvordan reglen skulle anvendes:

> *Der vil alt efter omstændighederne være adgang til omgørelse efter skatteforvaltningslovens § 29. De skattemæssige virkninger af at optage et aktionærlån må som udgangspunkt forventes at være forudset på dispositionstidspunktet, hvis der er en klar og almindelig kendt lovregel herom.*

Praksis:

Afgørelse	Forhold	Udfald
LSR 17.5.2022	Udbytte brugt til at indfri lånet	Omgørelse nægtet
LSR 25.8.2023	Lån, der førte til dobbeltbeskatning	Omgørelse nægtet

LSR 10.6.2025	1 mio. kr. til datterens andelsbolig; påstået fejl i netbank; lånet var tilbagebetalt	Omgørelse nægtet: lånet var ophørt, og § 16 E er en klar og almindeligt kendt regel
LSR 25.11.2020	Indfrielse af lån	Omgørelse nægtet: dispositionen lå ikke til grund for skatteansættelsen
LSR 22.1.2025	Indfriet anpartshaverlån	Omgørelse nægtet: lånet kunne ikke tilbageføres civilretligt
LSR 2.12.2016	Fejl ved kreditkortterminal, som gentog sig	Omgørelse nægtet
BS-27081/2023-HJR	Påstand om forudbetalt løn	Betingelserne i § 29 var ikke opfyldt

I LSR 17.5.2022 afviste Landsskatteretten også et argument om, at aktionæren kunne have opnået samme resultat på en anden måde:

> *Det forhold, at aktionærlånet civilretligt kunne have været indfriet uden beskatning ved en udlodning af selskabets fordring på klageren til denne, kan ikke anses som en utilsigtet skattemæssig virkning*

Landsskatteretten lagde desuden vægt på, at fordringen var ophørt, og henviste til **SKM2018.624.HR**.

Fejlekspeditioner kan rettes uden omgørelse, men kun hvis fejlen er åbenbar og rettes straks. I SKM2014.17.SR gengav Skatterådet ministerens svar i L 199, bilag 21: "Hvis lånet er opstået ved en ren fejlekspedition, kan fejlen rettes uden at søge omgørelse efter skatteforvaltningslovens § 29." En bevidst overhævning af udbytte var dog ikke en fejlekspedition. En postering, der stod på kontoen i 40 dage, var heller ikke en fejlpostering (LSR 18.2.2020). En rettelse efter mere end én måned er for sent (LSR 3.6.2024 med henvisning til SKM2022.460.BR).

Den generelle praksis om omgørelse er beskrevet i praksisoversigten om omgørelse, skatteforbehold og selvangivelsesomvalg.

LOV `Ligningsloven § 16e, stk. 1` `Skatteforvaltningsloven § 29, stk. 1`

PRAKSIS

Højesteret · Beskatning af aktionærlån og forholdet til EMRK vedrørende dobbeltbeskatning	18.01.2024
Landsskatteretten · Afgørelse om afslag på omgørelse af aktionærlån på 1 mio. kr.	10.06.2025
Landsskatteretten · Afslag på omgørelse af indfriet anpartshaverlån da civilretlig tilbageførsel var umulig	22.01.2025
Landsskatteretten · Hævninger fra selskab anset som skattepligtigt maskeret udbytte efter LL § 16 E, da efterfølgende lønindberetning ikke kunne ændre beskatningstidspunktet.	03.06.2024
Landsskatteretten · Afslag på omgørelse af aktionærlån og efterfølgende udbytteudlodninger til indfrielse	25.08.2023
Landsskatteretten · Landsskatteretten stadfæster afgørelse om nægtet omgørelse af udbytteudlodning	17.05.2022
Landsskatteretten · Afslag på omgørelse af indfrielse af aktionærlån da dispositionen ikke lå til grund for skatteansættelsen	25.11.2020
Landsskatteretten · Landsskatteretten stadfæster afgørelse om aktionærlån og ligningslovens § 16 E	18.02.2020
Landsskatteretten · Stadfæstelse af afslag på omgørelse af fejlagtige overførsler mellem selskab og personlig virksomhed	02.12.2016
Skatterådet · Aktionærs overhævning beskattes som udbytte efter nye regler	08.01.2014

§ 10 Lån ydet før 14. august 2012: maskeret udlodning og vurdering af aktionærens solvens

§ 16 E gælder kun for lån ydet den 14. august 2012 eller senere. Den juridiske vejledning slår fast, at "De gamle aktionærlån er ikke omfattet af ligningslovens § 16 E" (C.B.3.5.3.3).

For de gamle lån gælder den tidligere praksis. Efter den er et lån ikke et reelt lån, men en maskeret udlodning, hvis aktionæren ikke var i stand til at betale tilbage, da lånet blev udbetalt. Aktionæren har bevisbyrden. I LSR 30.3.2020, som angik lån fra 2010-2012, udtalte Landsskatteretten:

> *det må påhvile skatteyderen at dokumentere eller sandsynliggøre, at han var solvent på tidspunktet for udbetalingerne*

Byretterne følger samme linje:

- SKM2024.590.BR: "Ved aktionærlån indtil den 14. august 2012 skal der foretages en solvensvurdering".
- SKM2025.680.BR: Hvis der er flere mellemværender, skal lån fra før den 14. august 2012 registreres og opgøres for sig.
- SKM2020.417.BR: Afgrænsningen mellem indirekte lån ydet før og efter virkningstidspunktet.

Ændring af vilkårene for et gammelt lån. Det er endnu ikke afklaret af Højesteret, om væsentlige ændringer af vilkårene for et lån fra før 2012 gør det til et nyt lån omfattet af § 16 E. I BS-47890/2024-HJR afviste Højesteret at henvise en sag om dette spørgsmål til landsretten som første instans, og sagen behandles derfor ved byretten.

Gamle lån har også betydning for den nye ordning fra 2026. Den skattemæssige mellemregningskonto anvendes først, når alle lån ydet før 1. januar 2026 er ophørt, jf. næste afsnit.

LOV	Ligningsloven § 16e, stk. 1	
PRAKSIS	**Højesteret** · Nægtelse af henvisning til landsretten i sag om beskatning af aktionærlån	20.06.2025
	Landsskatteretten · Beskatning af aktionærlån som maskeret udbytte i årene 2010-2012 grundet manglende solvens	30.03.2020

§ 11 Den skattemæssige mellemregningskonto fra 1. januar 2026

Ved lov nr. 749 af 20. juni 2025 (L 171, folketingsåret 2024-25; retsinformation) blev § 16 E, stk. 2, nyaffattet, og der blev indsat nye stk. 3-5. Ændringen trådte i kraft den 1. januar 2026, men den gældende lovbekendtgørelse af ligningsloven er endnu ikke opdateret med den nye tekst.

De nye bestemmelser lyder:

> *Stk. 2. Sker der tilbagebetaling af et lån m.v., som beskattes som følge af stk. 1, anses det tilbagebetalte beløb i skattemæssig henseende for at udgøre et rentefrit lån på anfordringsvilkår til det modtagende selskab m.v.*

> *Stk. 3. Det selskab m.v., der er nævnt i stk. 1, skal for hver fysisk person omfattet af stk. 1, hvortil der er ydet et lån m.v., føre en skattemæssig mellemregningskonto. Den skattemæssige mellemregningskonto etableres ved første tilbagebetaling omfattet af stk. 2.*

> *Stk. 4. Reglerne i stk. 2 og 3 og regler udstedt i medfør af stk. 5 finder anvendelse på tilbagebetalinger af lån, der er ydet den 1. januar 2026 eller senere. Er der ydet lån før den 1. januar 2026, finder stk. 2 og 3 og regler udstedt i medfør af stk. 5 først anvendelse, når disse lån er ophørt.*

> *Stk. 5. Skatteministeren kan fastsætte nærmere regler for førelse af den skattemæssige mellemregningskonto.*

Hvad ændres. Ifølge de almindelige bemærkninger skal ændringen rette op på den virkning af de hidtidige regler, som Højesteret anerkendte i BS-44644/2021-HJR og BS-27081/2023-HJR:

> *De gældende regler om aktionærlån betyder blandt andet, at en tilbagebetaling af et lån, som har ført til beskatning, ikke indebærer, at aktionæren herefter kan låne et beløb igen uden at blive beskattet.*

Efter den nye ordning gælder:

> *Aktionæren bliver herefter ikke beskattet af nye hævninger, i det omfang der sker tilbagebetaling af tidligere skattepligtige hævninger.*

Kontoen har virkning, selv om selskabet ikke opretter den i bogføringen:

> *den skattemæssige mellemregningskonto vil have skattemæssig virkning fra første tilbagebetaling, uanset om selskabet rent faktisk etablerer den skattemæssige mellemregningskonto på tidspunktet for tilbagebetalingen.*

Praktiske konsekvenser:

- Den første beskatning af lånet består. Ordningen giver ikke aktionæren ret til at få den tilbage, men gør det muligt at låne det tilbagebetalte beløb igen uden ny beskatning.
- Kontoen føres for hver låntager. Den gælder derfor også for nærtstående og andre, der har fået indirekte lån.
- Lån ydet før 1. januar 2026 skal være helt ophørt, før ordningen gælder. Gamle mellemværender bør derfor gøres op.
- Skattemyndighederne kan kontrollere kontoen inden for den forlængede ansættelsesfrist i skatteforvaltningslovens § 26, stk. 5, som udløber i det sjette år efter indkomståret.
- Når selskabet indberetter udbytte, skal det markeres, om udbyttet er omfattet af § 16 E (lovens § 4).

Skatteministeren kan fastsætte nærmere regler om, hvordan kontoen skal føres (stk. 5).

LOV `Ligningsloven § 16e, stk. 2-5` `Skatteforvaltningsloven § 26, stk. 5`

PRAKSIS **Højesteret** · Beskatning af aktionærlån og forholdet til EMRK vedrørende dobbeltbeskatning 18.01.2024

Højesteret · Højesterets dom om beskatning af aktionærlån på mellemregningskonto trods løbende tilbagebetaling 08.02.2023

§ 12 Sammenfatning: Højesterets praksis og de centrale pejlemærker

Højesteret har siden 2022 skabt et klart og strengt grundlag for at anvende § 16 E:

Afgørelse	Dato	Hovedpunkt
BS-30246/2021-HJR	30.8.2022	En sædvanlig mellemregningskonto er ikke i sig selv undtaget; hvert lån vurderes for sig
BS-44644/2021-HJR	8.2.2023	Løbende tilbagebetaling og renter ændrer ikke beskatningen af de enkelte hævninger

BS-21956/2022-HJR	24.5.2023	Et lån til samleveren er et indirekte lån til aktionæren, når det har passeret aktionærens økonomi
BS-27081/2023-HJR	18.1.2024	Tilbagebetaling er ikke et udlån til selskabet; ingen krænkelse af EMRK; § 29 ikke opfyldt
BS-47890/2024-HJR	20.6.2025	Sag om ændrede vilkår for lån fra før 2012 behandles ved byretten
BS-53040/2025-HJR	8.9.2026	Selskabsretligt ugyldige og tilbagebetalte overførsler er ikke skattepligtige (statsskattelovens § 4)

Pejlemærker for praksis:

- **Selskabsretlig lovlighed** har ingen betydning for skatten. Det har ikke ændret sig, efter at kapitalejerlån blev lovlige den 1. januar 2025.
- **Hver hævning** på en mellemregningskonto, som skaber eller øger en gæld til selskabet, beskattes på udbetalingstidspunktet. Det gælder også, når en fordring overtages fra et andet selskab.
- **Personkredsen** omfatter alle, som har fået lånet på grund af den personlige relation til hovedaktionæren, herunder samlever, søskende, niece, svigerfamilie og deres selskaber. Afgrænsningen sker efter, om lånet har passeret aktionærens økonomi.
- **Undtagelserne** fortolkes snævert. Markedsrente, sikkerhed og et bedre afkast er ikke nok, når selskabet ikke driver udlånsvirksomhed.
- **Fejl og omgørelse.** En fejl skal rettes straks. Omgørelse efter § 29 nægtes næsten altid, fordi reglen er klar og almindeligt kendt, og fordi et indfriet lån ikke kan føres tilbage.
- **Udlodning af fordringen** er skattefri, hvis den er korrekt besluttet og bogført. Udbytteskat, som bogføres på mellemregningskontoen og ikke betales tilbage, kan udgøre et nyt lån.
- **Lån fra før den 14. august 2012** vurderes efter den gamle praksis om aktionærens solvens.
- **Fra 2026** registreres tilbagebetalinger af lån ydet fra den 1. januar 2026 på en skattemæssig mellemregningskonto. Det giver mulighed for at låne det tilbagebetalte beløb igen uden ny beskatning. Den oprindelige beskatning består dog, og ordningen gælder først, når ældre lån er ophørt.

LOV Ligningsloven § 16e, stk. 1, 2-5 · Skatteforvaltningsloven § 29, stk. 1 · Statsskatteloven § 4

PRAKSIS

Højesteret · Beskatning bortfaldt: Overførsler fra selskab erklæret selskabsretligt ugyldige og tilbagebetalt til konkursbo	08.09.2026
Højesteret · Nægtelse af henvisning til landsretten i sag om beskatning af aktionærlån	20.06.2025
Højesteret · Beskatning af aktionærlån og forholdet til EMRK vedrørende dobbeltbeskatning	18.01.2024
Højesteret · Højesterets stadfæstelse af beskatning af eneaktionær for selskabets lån til samlever	24.05.2023
Højesteret · Højesterets dom om beskatning af aktionærlån på mellemregningskonto trods løbende tilbagebetaling	08.02.2023
Højesteret · Beskatning af aktionærlån via mellemregningskonto efter ligningslovens § 16 E	30.08.2022

REFERENCE Lovgrundlag

5 paragraffer

Ligningsloven § 2	stk. 2	Ligningsloven § 16e	stk. 1, 2-5
Ligningsloven § 16a	stk. 1	Skatteforvaltningsloven § 29	stk. 1
Statsskatteloven § 4			

MATERIALE

Citerede afgørelser

56 afgørelser

HØJESTERET · ØVERSTE INSTANS 7

08.09.2026	Beskatning bortfaldt: Overførsler fra selskab erklæret selskabsretligt ugyldige og tilbagebetalt til konkursbo	11091-14293
20.06.2025	Nægtelse af henvisning til landsretten i sag om beskatning af aktionærlån	47890-2024
04.11.2024	Skatteretlig betydning af selskabsretlig ugyldighed og tilbagebetaling: Henvisning til landsretten som 1. instans	9045-2024
18.01.2024	Beskatning af aktionærlån og forholdet til EMRK vedrørende dobbeltbeskatning	bs-27081-2023-hjr
24.05.2023	Højesterets stadfæstelse af beskatning af eneaktionær for selskabets lån til samlever	3238-3861
08.02.2023	Højesterets dom om beskatning af aktionærlån på mellemregningskonto trods løbende tilbagebetaling	bs-44644-2021-hjr
30.08.2022	Beskatning af aktionærlån via mellemregningskonto efter ligningslovens § 16 E	bs-30246-2021-hjr

LANDSRETTEN · ANKEINSTANS 5

03.10.2025	Vestre Landsret: Skatteforhøjelse nedsættes delvist efter civilretlig ugyldighed og tilbagebetaling af maskeret løn fra stråmandsselskab	10815-13883
22.05.2023	Sag om beskatning af ulovlige anpartshaverlån og fortolkning af Ligningslovens § 16 E, stk. 1	3830-4626
13.05.2022	Lån til hovedanpartshavers samlever anset som indirekte lån til hovedanpartshaveren	2909-3447
25.10.2021	Beskatning af gentagne aktionærlån på mellemregningskonto trods hurtig tilbagebetaling	2338-2783
26.05.2021	Beskatning af aktionærlån som maskeret udbytte ved løbende hævninger på mellemregningskonto	1344-1630

LANDSSKATTERETTEN · ADMINISTRATIV KLAGEINSTANS 25

01.06.2026	Hævninger på selskabskonto til ægtefælles private konto anset for aktionærlån og maskeret udbytte uden fradragsret	24-0010556
24.03.2026	Selskab frifundet for udlodningsbeskatning: Ejendomshandel med eneanpartshaver udgjorde ikke skattepligtigt aktionærlån	24-0027072
20.02.2026	Indirekte aktionærlån via samlevende direktør: Udbytteskat som nyt aktionærlån og delvis skattefri fordringsudlodning	22-0104589

09.12.2025	Landsskatteretten: Selskabets midler deponeret på hovedaktionærens konto for at undgå negative renter er ikke skattepligtige tilskud	22-0016139
09.12.2025	Bankoverførsler fra selskab til hovedaktionær for at undgå negativ rente anset som skattefri deponering og ikke maskeret udbytte	22-0016143
15.09.2025	Landsskatteretten stadfæster beskatning af ulovlige aktionærlån, maskeret udbytte og udokumenterede indsætninger på privat konto	23-0073292
10.06.2025	Afgørelse om afslag på omgørelse af aktionærlån på 1 mio. kr.	24-0050764
22.01.2025	Afslag på omgørelse af indfriet anpartshaverlån da civilretlig tilbageførsel var umulig	20-0022687
03.06.2024	Hævninger fra selskab anset som skattepligtigt maskeret udbytte efter LL § 16 E, da efterfølgende lønindberetning ikke kunne ændre beskatningstidspunktet.	23-0076499
25.08.2023	Afslag på omgørelse af aktionærlån og efterfølgende udbytteudlodninger til indfrielse	20-0012006
16.08.2023	Maskeret udbytte: Overførsler fra selskab til hovedaktionærs private konto	20-0016383
08.11.2022	Beskatning af kreditering på mellemregningskonto som løn trods tidligere beskatning af aktionærlån efter ligningslovens § 16 E	20-0064145
27.06.2022	Landsskatteretten stadfæster beskatning af overtaget kapitalejerlån: Overførsel af gæld mellem selskaber udløser ny beskatning under ligningslovens § 16 E.	19-0101921
17.05.2022	Landsskatteretten stadfæster afgørelse om nægtet omgørelse af udbytteudlodning	19-0056859
21.12.2021	Beskatning af løbende hævninger på mellemregningskonto som aktionærlån trods efterfølgende udbytteudlodning	18-0020090
09.07.2021	Hovedaktionær beskattet af maskeret udlodning for selskabets betaling af udgifter på privat ejendom	19-0005152
21.05.2021	Beskatning af ulovlige anpartshaverlån som udbytte for årene 2012-2015	17-0989590
25.11.2020	Afslag på omgørelse af indfrielse af aktionærlån da dispositionen ikke lå til grund for skatteansættelsen	18-0000924
30.03.2020	Beskatning af aktionærlån som maskeret udbytte i årene 2010-2012 grundet manglende solvens	16-0542889
18.02.2020	Landsskatteretten stadfæster afgørelse om aktionærlån og ligningslovens § 16 E	19-0074657
15.11.2018	Beskatning af aktionærlån: Mellemregning, ejendomskøb og sædvanlig forretningsmæssig disposition	16-0107753
21.09.2018	Ugyldig skatteansættelse pga. overskridelse af ligningsfrist for direktør uden bestemmende indflydelse	14-1441174
26.06.2018	Lån via mellemregningskonto anset for skattepligtigt udbytte på grund af manglende bogføringsmæssig opdeling	16-0475521
08.09.2017	Ombygning af privat bolig via selskab anset for skattepligtigt aktionærlån	14-3932104
02.12.2016	Stadfæstelse af afslag på omgørelse af fejlagtige overførsler mellem selskab og personlig virksomhed	14-4170852

SKATTERÅDET · ADMINISTRATIV MYNDIGHED		18
07.10.2025	Lån til eneanpartshavers niece er indirekte aktionærlån	25-3160619
06.10.2025	Overførsel af bankindestående fra selskab til enkeltmandsvirksomhed er udbyttebeskatning	25-3065020
09.09.2025	Lån mellem ægtefællers selskaber er ikke aktionærlån	25-2866592
13.06.2025	Lån til hovedaktionærs svigerfar anses som indirekte udbytte	25-0345119
17.12.2024	Kapitalejers private konto brugt til selskabets indtægter	24-0874460
28.10.2024	Lån fra aktionærs selskab til samlevers datterselskab beskattes	24-1257665
08.01.2024	Beskatning af indirekte personalelån til søskende	23-1201669
08.01.2024	Selskabsudlån til eneanpartshavers søster er indirekte aktionærlån	23-1291331
02.12.2021	Sælgerfinansiering til hovedanpartshavers søn er ulovligt lån	21-0602103
11.11.2021	Lån til anpartshavers svigersøn er skattepligtigt udbytte	21-0204259
01.11.2021	Beskatning af ulovligt selvfinansieringslån og skattefri udlodning af restgæld	21-0386575
05.05.2020	Lån til bror giver maskeret udbytte ved lav rente	19-0895597
06.02.2014	Aktionærs ejendomsovertagelse fastsat til markedspris	13-0211429
08.01.2014	Kapitalejerlån til transparente driftsselskaber er skattepligtige	12-0268488
08.01.2014	Lån fra selskab til kommanditselskab anses som ulovligt aktionærlån	13-0086850
08.01.2014	Beskatning af lån til nærtstående i virksomhedsskatteordning	12-0270461
08.01.2014	Aktionærs overhævning beskattes som udbytte efter nye regler	13-0198899
11.02.2013	Sælgerpantebrev til hovedaktionær udløser beskatning som ulovligt aktionærlån	12-0202754

PARKERINGSKLAGENÆVNET · NÆVN / KLAGEINSTANS		1
04.06.2024	Fastholdelse af kontrolafgift for parkering uden for afmærket bås trods indsigelse om utilstrækkelig bådstørrelse	park-4626

13 PRAKSISOVERSIGT · PERSONBESKATNING

Praksisoversigt over indeholdelse af og hæftelse for A-skat

Kildeskattelovens §§ 46, 48, 68 og 69 i retspraksis – forsømmelighed, arbejdsudleje, skønsmæssig opgørelse og nulstilling

Version 2 Opdateret 6. sep. 2026 56 afgørelser · 2008-2026 Læs online

INTRODUKTION

Enhver, der udbetaler A-indkomst, skal indeholde foreløbig skat og arbejdsmarkedsbidrag i beløbet, og den, der undlader det, hæfter umiddelbart over for det offentlige, medmindre han godtgør, at der ikke er udvist forsømmelighed. Praksis fra Højesteret, landsretterne og Landsskatteretten viser, at bevisbyrden reelt er tostrenget: myndigheden skal påvise, at det med rimelig klarhed fremgik, at udbetalingen var A-indkomst, men når den indeholdelsespligtige kendte de faktiske forhold, der begrunder indeholdelsespligten, hæfter han – også når den skatteretlige kvalifikation af kontraktforholdet har været omtvistet gennem flere instanser. Denne praksisoversigt gennemgår indeholdelsespligtens rækkevidde, hæftelsesnormen i kildeskattelovens § 69, den ubetingede hæftelse for indeholdte beløb, arbejdsudlejereglerne, den skønsmæssige opgørelse ved fiktive underleverandører samt den ulovbestemte nulstillingspraksis.

PRINCIPPER UDLEDT AF PRAKSIS

01 Indeholdelsespligten påhviler den, for hvis regning A-indkomsten udbetales, og kan ikke overdrages ved aftale; ved arbejdsudleje påhviler den den, for hvem arbejdet udføres.

02 Hæftelsen efter kildeskattelovens § 69, stk. 1, er umiddelbar og formuleret med omvendt bevisbyrde, men praksis kræver, at det med rimelig klarhed fremgik, at udbetalingen var A-indkomst.

03 Kendte den indeholdelsespligtige de faktiske forhold, der begrunder indeholdelsespligten, har han ikke haft "føje til at tro", at indeholdelse kunne undlades – og hæfter derfor, selv om den retlige kvalifikation har været omtvistet i flere instanser.

04 Hæftelsen for allerede indeholdte, men ikke afregnede beløb efter § 69, stk. 2, er ubetinget og forudsætter hverken forsømmelighed eller culpa.

05 Foreligger der intet skattekort, bikort eller frikort, skal der indeholdes 55 pct. uden fradrag, og det er denne sats, myndighederne anvender ved efterfølgende hæftelsesopgørelser.

06 Skønsmæssig opgørelse af det indeholdelsespligtige tilsvar sker i dag efter opkrævningslovens § 5, stk. 2 – ikke efter kildeskattelovens § 69, stk. 3, hvis nuværende indhold er sambeskattede selskabers hæftelse for kildeskatter.

07 Ved arbejdsudleje er det afgørende, om arbejdet er en integreret del af den danske virksomhed, og navnlig arbejdets karakter samt hvem der bærer den væsentligste del af ansvaret og den økonomiske risiko.

08 Kan den indeholdelsespligtige ikke oplyse, hvor stor en del af vederlaget til den udenlandske virksomhed der er løn, beregnes skatten og bidraget af hele det fakturerede beløb – også inklusive moms.

09 Hæftelsen over for den indeholdelsespligtige er selvstændig og påvirkes hverken af, at kravet er forældet over for lønmodtageren, eller af, at der ikke er foretaget en skatteansættelse af denne.

10 Er restskatten allerede opkrævet hos de identificerede lønmodtagere, bortfalder grundlaget for at gøre hæftelsen gældende – hæftelsen må ikke føre til dobbeltopkrævning.

11 Manglende effektiv kontrol med skattefri rejse- og befordringsgodtgørelse gør hele udbetalingen til A-indkomst og udløser hæftelse for den manglende indeholdelse.

12 Nulstilling af bogført, men ikke afregnet A-skat forudsætter fem kumulative betingelser, herunder at den pågældende vidste eller burde vide, at der ikke var økonomisk realitet bag indeholdelserne.

13 Forældelsesfristen for et nulstillingskrav er suspenderet, indtil Skatteforvaltningen har grundlag for den culpavurdering, nulstillingen forudsætter – typisk først ved kurators redegørelse.

§ 1 Indeholdelsespligten: hvem den påhviler, og hvad den omfatter

Grundnormen er kildeskattelovens § 46, stk. 1: ved enhver udbetaling af A-indkomst skal den, *for hvis regning* udbetalingen foretages, indeholde foreløbig skat i det udbetalte beløb. A-indkomst er efter § 43, stk. 1 enhver form for vederlag i penge for personligt arbejde i tjenesteforhold, og efter § 43, stk. 2 kan skatteministeren henregne yderligere indkomstarter hertil – herunder litra h om vederlag til en person, der stilles til rådighed for at udføre arbejde her i landet af en virksomhed uden hjemting i Danmark. For arbejdsmarkedsbidraget gælder kildeskattelovens og opkrævningslovens regler om indeholdelse, opkrævning og hæftelse tilsvarende, jf. arbejdsmarkedsbidragslovens § 7.

Det administrative udgangspunkt er beskrevet i Cirkulære om opkrævning af indkomst- og formueskat efter kildeskatteloven, pkt. 50-51:

> *"Indeholdelsespligten påhviler den, for hvis regning beløbet udbetales, dvs. den som kravet på A-indkomsten kan rettes imod, eller i hvis interesse beløbet udbetales. Det er uden betydning, hvilken status den indeholdelsespligtige iøvrigt har... Indeholdelsespligten kan ikke overdrages. Hvis den indeholdelsespligtige lader andre forestå udbetaling og indeholdelse, sker dette på den indeholdelsespligtiges ansvar."*

At pligten følger den reelle arbejdsgiver og ikke den formelle fakturaudsteder, illustreres af Retten i Aalborgs dom i **BS-49559/2020-ALB** – BS-49559/2020-ALB – hvor en kroejer havde modtaget en faktura på godt 2,0 mio. kr. for "udleje af personale" fra et selskab. Retten fandt, at al drift foregik i enkeltmandsvirksomheden,

at ejeren derfor var rette arbejdsgiver og indeholdelsespligtig, og frifandt Skatteministeriet. Tilsvarende blev en formel indehaver af en "stråmandsvirksomhed" i 13-0222849 anset for indeholdelsespligtig, selv om broderen reelt drev virksomheden.

Udbetales A-indkomst af en person eller et selskab uden hjemting her i landet, er indkomsten som udgangspunkt ikke A-indkomst, jf. § 44. Sker udbetalingen derimod gennem en befuldmægtiget med hjemting her i landet, er indkomsten A-indkomst, og indeholdelsespligten påhviler den befuldmægtigede, jf. § 46, stk. 5. Efter § 46, stk. 4 skal udbetaling ligefrem *ske* gennem en befuldmægtiget med hjemting her i landet, når udbetaleren er begrænset skattepligtig af erhvervsvirksomhed her og har hjemting i et land uden for EU uden en bistandsaftale svarende til EU-reglerne. Hertil kommer, at herværende befuldmægtigede for begrænset skattepligtige er medansvarlige for de skatter, der påhviler disse, jf. § 70.

Endelig knytter indeholdelsen sig til retserhvervelsen og ikke til den faktiske pengestrøm. I 24-0055273 havde et selskab indberettet løn til sin direktør for januar-juli 2023, men kun udbetalt for to måneder og siden tilbageført indberetningen. Landsskatteretten fastholdt hæftelsen for 84.904 kr., fordi direktøren havde erhvervet ret til den indberettede løn, og den efterfølgende tilbageførsel var skattemæssigt irrelevant. Indeholdelse skal i øvrigt senest foretages 6 måneder efter, at indkomstmodtageren har erhvervet endelig ret til indkomsten, jf. § 46, stk. 2.

LOV Arbejdsmarkedsbidragsloven § 7 · Kildeskatteloven § 43, stk. 1, 2 · Kildeskatteloven § 44 · Kildeskatteloven § 46, stk. 1, 2, 4, 5 · Kildeskatteloven § 70

PRAKSIS

Byretten · Sag om indeholdelsespligt af A-skat/AM-bidrag og momsfradrag	15.02.2022
Landsskatteretten · Landsskatteretten stadfæster hæftelse for A-skat og arbejdsmarkedsbidrag ved tilbageført lønindberetning	10.06.2025
Landsskatteretten · Manglende hæftelse for A-skat og AM-bidrag, da restskat var opkrævet hos lønmodtagere	24.05.2017

§ 2 Beregningsgrundlaget: skattekort, bikort, frikort og 55 %-trækket

Til brug for indeholdelsen udarbejder Skatteforvaltningen skattekort, bikort eller frikort, som den indeholdelsespligtige skal indhente elektronisk (e-skattekort), jf. kildeskattelovens § 48, stk. 1. Skattekortet – hovedkortet – kan kun anvendes hos én indeholdelsespligtig; modtager lønmodtageren indkomst fra flere, udstedes der bikort uden fradragsbeløb til de øvrige. Fradragsbeløb og indeholdelsesprocent fastsættes efter § 48, stk. 3 og stk. 5, og frikort udstedes efter stk. 7, når det er åbenbart, at indkomsten ikke vil udløse skat.

Den praktisk vigtigste regel i hæftelsessager er 55 %-reglen i § 48, stk. 8:

> *"Har den indeholdelsespligtige hverken modtaget skattekort, bikort eller frikort, skal der indeholdes 55 pct. af den udbetalte eller godskrevne A-indkomst uden fradrag efter stk. 3 og 4."*

Aktualitetsforbehold: ved lov nr. 1648 af 16. december 2025 blev der med virkning fra 1. januar 2026 indsat et nyt stk. 3 i § 48 om tilbagekaldelse af skattekort ved ulovligt ophold, hvorved de efterfølgende stykker forskydes – 55 %-reglen står herefter i stk. 9. Ændringen er endnu ikke konsolideret ind i lovbekendtgørelsen. I ældre afgørelser vil man tilsvarende se reglen citeret som § 48, stk. 7 (fx 21-0001397 og 21-0004563) og i endnu ældre praksis som en sats på 60 pct., jf. 08-00826 og 10-01963. Det 1988-cirkulære, der stadig beskriver ordningen

administrativt, opererer endog med 50 pct., jf. pkt. 56 – satsen skal derfor altid kontrolleres mod den gældende lovtekst.

Når Skattestyrelsen efterfølgende opgør et hæftelseskrav for uregistreret arbejdskraft, er 55 %-satsen det normale udgangspunkt, fordi der pr. definition ikke er rekvireret skattekort. Det ses konsekvent i praksis, fx 23-0108829, 20-0092623 og 23-0074205.

De nærmere procedureregler – indhentelse af e-skattekort, notering af indeholdelsesprocent og fradrag i regnskabsmaterialet samt underretning af indkomstmodtageren – findes i kildeskattebekendtgørelsen § 15 og § 28. Folketingets Ombudsmand har i sagen A-skatteindeholdelse, hvor skatteyderen ikke har afleveret skattekort til arbejdsgiveren behandlet samspillet mellem reglen om indeholdelse uden skattekort og reglen om, at skattemyndighederne kan meddele den indeholdelsespligtige skattekortoplysningerne; Skatteministeriet anførte her, at der i sådanne tilfælde skal indeholdes med den oplyste trækprocent, men uden fradrag.

LOV Kildeskattebekendtgørelsen § 15 Kildeskattebekendtgørelsen § 28 Kildeskatteloven § 48, stk. 1, 3, 5, 7, 8

PRAKSIS

Landsskatteretten · Arbejdsgiver hæfter for manglende indeholdelse af A-skat og AM-bidrag, fastsat skønsmæssigt med 55% trækprocent ved fravær af skattekort	15.10.2025
Landsskatteretten · Hæftelse for manglende indeholdelse af A-skat og AM-bidrag ved brug af fiktive underleverandører	28.03.2025
Landsskatteretten · Hæftelse for manglende indeholdelse af A-skat og AM-bidrag - lønmodtager eller selvstændig?	09.05.2023
Landsskatteretten · Landsskatteretten: Hæftelse for manglende indeholdelse af A-skat og AM-bidrag i uregistreret virksomhed	06.01.2023
Landsskatteretten · Selskab hæftede for manglende indeholdelse af A-skat og AM-bidrag ved brug af fiktive underleverandørfakturaer	03.12.2021
Landsskatteretten · Manglende indeholdelse af A-skat og arbejdsmarkedsbidrag ved opførelse af ejendom	17.01.2011
Landsskatteretten · Landsskatteretten om indeholdelsespligt for A-skat og AM-bidrag ved tvivl om lønmodtagerforhold	29.04.2009

§ 3 Hæftelsesnormen i § 69, stk. 1 – omvendt bevisbyrde med et krav om rimelig klarhed

Kildeskattelovens § 69, stk. 1 lyder:

> *"Den som undlader at opfylde sin pligt til at indeholde skat, eller som indeholder denne med for lavt beløb, er over for det offentlige umiddelbart ansvarlig for betaling af manglende beløb, medmindre han godtgør, at der ikke er udvist forsømmelighed fra hans side ved iagttagelse af bestemmelserne i denne lov."*

Af de oprindelige bemærkninger til kildeskatteloven fra 1966 fremgår, at bestemmelsen bevidst blev udformet med omvendt bevisbyrde, men at hæftelsen principielt er begrænset til forsømmelighedstilfælde:

> *"Efter bestemmelsen i forslagets § 69, stk. 1, er den indeholdelsespligtiges hæftelse for ikke indeholdte beløb principielt begrænset til de tilfælde, hvor der er udvist forsømmelighed fra den pågældendes side ved iagttagelse af lovens bestemmelser. Reglen, der er udformet på en sådan måde, at den indeholdelsespligtige selv må godtgøre, at han ikke har udvist forsømmelighed, svarer i øvrigt til bestemmelsen om rederiernes hæftelse for manglende sømandsskattebeløb."*

(Lovforslaget om kildeskat, Folketingstidende 1966-67, tillæg A, s. 375.) Samme sted fremhæves, at også modtageren må hæfte, jf. § 68, og at der ved siden af den betingede hæftelse i stk. 1 gælder en ubetinget hæftelse for allerede indeholdte beløb i stk. 2.

Praksis har udfyldt normen med en tærskel om **rimelig klarhed**. Landsskatteretten formulerer den standardmæssigt således, at forsømmelighed foreligger, når indeholdelse undlades i indkomster, der med rimelig klarhed er A-indkomst omfattet af § 43 – se fx 13-3155042. Samme tanke er beskrevet i Betænkning nr. 1187/1989 om fortolkningen af love og domstolsafgørelser, s. 175:

> *"Opkrævning hos den indeholdelsespligtige er betinget af, at der er udvist forsømmelighed. Det skal være ret klart for den indeholdelsespligtige, at han skulle have tilbageholdt A-skat."*

Højesteret har præciseret standarden i **BS-37342/2021-HJR** – BS-37342/2021-HJR – om 101 offshore-dykkere i Nordsøen. Selskabet gjorde gældende, at afgrænsningskriterierne ikke førte til et entydigt resultat, og at der derfor ikke var udvist forsømmelighed. Højesteret afviste:

> *"SMIT var bekendt med grundlaget for, at dykkerne, der udførte arbejde på Nordsøprojektet, må anses for lønmodtagere, og SMIT har ikke haft føje til at tro, at selskabet ikke skulle indeholde A-skat og AM-bidrag."*

Det afgørende er altså kendskabet til de **faktiske** forhold, ikke sikkerhed om den retlige subsumption. Samme formel anvendes i **BS-13272/2021-HJR** – BS-13272/2021-HJR – og senest af Retten i Hjørring i BS-6559/2023-HJO, hvor værftet "ikke har haft føje til at tro, at værftet ikke skulle indeholde skat".

Omvendt findes der en – smal – praksis, hvor bevisbyrden løftes. I 10-01963 nedsatte et flertal i Landsskatteretten et krav på 444.967 kr. i A-skat og 64.488 kr. i AM-bidrag til 0 kr.: bygherren var ikke næringsdrivende med fast ejendom og havde aldrig haft ansatte, og han kunne derfor ikke anses for at have udvist forsømmelighed ved at undlade indeholdelse ved opførelsen af sit stuehus. Et retsmedlem dissenterede med den begrundelse, at også nystartede byggevirksomheder er omfattet af hæftelsesansvaret. Tilsvarende blev en hæftelse ophævet i 08-03048 om polske håndværkere ved opførelsen af et privat parcelhus, hvor der efter en parallel kendelse slet ikke forelå indeholdelsespligt.

Hæftelsen er endelig **selvstændig** i forhold til lønmodtagerens skatteansættelse. I 16-0573126 fastholdt et flertal hæftelsen for 2006-2011, selv om SKAT havde måttet frafalde ansættelsesændringerne over for lønmodtageren på grund af fristoverskridelse i skatteforvaltningslovens § 27, stk. 2; for selskabet gjaldt alene de almindelige forældelsesregler i forældelseslovens § 3, stk. 2. Retsformanden dissenterede.

LOV `Forældelsesloven § 3, stk. 2` `Kildeskatteloven § 43, stk. 1` `Kildeskatteloven § 68` `Kildeskatteloven § 69, stk. 1` `Skatteforvaltningsloven § 27, stk. 2`

PRAKSIS

Højesteret · Selskabs indeholdelsespligt af skat for offshore-dykkere: Afgrænsning mellem lønmodtagere og selvstændige erhvervsdrivende	08.12.2022
Højesteret · Sag om arbejdsudleje vs. entrepriseforhold: Spørgsmål om indeholdelse af AM-bidrag og A-skat	21.04.2022
Byretten · Arbejdsudleje ved skibsmaling: Skibsværft hæfter for 5,9 mio. kr. i ikke-indeholdt skat og AM-bidrag	10.02.2026
Landsskatteretten · Selskab hæfter for manglende indeholdelse af A-skat og AM-bidrag trods forældelse hos lønmodtageren	16.11.2018
Landsskatteretten · Smedevirksomhed hæftede for A-skat for person hyret som underleverandør	12.03.2014
Landsskatteretten · Manglende indeholdelse af A-skat og arbejdsmarkedsbidrag ved opførelse af ejendom	17.01.2011

Landsskatteretten · Landsskatteretten om hæftelse for manglende indeholdelse af A-skat og arbejdsmarkedsbidrag ved arbejdsudleje 21.04.2009

§ 4 Den ubetingede hæftelse for indeholdte beløb og sambeskattede selskabers hæftelse

Mens hæftelsen for **ikke-indeholdte** beløb kræver forsømmelighed, er hæftelsen for **indeholdte** beløb ubetinget. § 69, stk. 2 bestemmer, at den, som har indeholdt skat efter loven, hæfter over for det offentlige for betaling af det indeholdte beløb. Af de oprindelige forarbejder fremgår begrundelsen direkte:

> *"Medens den indeholdelsespligtige efter reglen i stk. 1 alene hæfter for ikke indeholdte beløb, når der er udvist et forsømmeligt forhold, er der i dette tilfælde, hvor indeholdelse af skat har fundet sted, foreslået en ubetinget hæftelse for betaling af de indeholdte beløb."*

Bestemmelsen er anvendt i 10-00567, hvor et selskab havde angivet 22.877 kr. i A-skat og 8.098 kr. i AM-bidrag for en medarbejder, men senere indsendte en negativ efterangivelse med den begrundelse, at hun aldrig havde været ansat. Landsskatteretten lagde vægt på ansættelseskontrakt, lønsedler og selskabets eget fradrag for lønudgiften, og fastslog, at selskabet hæftede umiddelbart for de indeholdte, ikke-afregnede beløb efter § 69, stk. 2.

Bemærk, at § 69, stk. 3 i dag **ikke** handler om skønsmæssig ansættelse. Paragraffens historik er:

Periode	Indhold af § 69, stk. 3
1967-1969	Fortrinsstilling i konkurs for indeholdte/ikke-indeholdte skattebeløb (ophævet ved lov om fortrinsret i konkurs, 1969)
1991-2000	Foreløbig skønsmæssig ansættelse af A-skattetilsvar ved manglende angivelse (nyaffattet 1991, moderniseret 1994, ophævet med virkning fra 2001)
2012-	Sambeskattede selskabers hæftelse for udbytteskat, royaltyskat og renteskat samt tillæg og renter

Den skønsmæssige fastsættelse af tilsvaret er efter ophævelsen i 2000 flyttet til opkrævningsloven, og det er derfor opkrævningslovens § 5, stk. 2, praksis i dag henviser til:

> *"Kan størrelsen af det tilsvar, som påhviler virksomheden, eller afregningsperioden eller den dag, som tilsvaret vedrører, ikke fastsættes på grundlag af virksomhedens regnskaber, kan told- og skatteforvaltningen fastsætte tilsvaret ... skønsmæssigt."*

Det nuværende stk. 3 blev indsat ved ændringsloven fra juni 2012 om styrkelse af indsatsen mod nulskatteselskaber og pålægger sambeskattede selskaber solidarisk hæftelse for indeholdte kildeskatter. Hæftelsesnormen i § 69, stk. 1, gælder i øvrigt også uden for lønområdet: i **BS-69/2021-HJR** – BS-69/2021-HJR – anvendte Højesteret bestemmelsen på manglende indeholdelse af udbytteskat efter § 65, stk. 1 i gennemstrømningssager. Den problemstilling behandles nærmere i retmaessig-ejer.

LOV Kildeskatteloven § 65, stk. 1 Kildeskatteloven § 69, stk. 2, 3 Opkrævningsloven § 5, stk. 2

PRAKSIS

Højesteret · Højesteretsdom om udbytteskat, indeholdelsespligt og fortolkning af dobbeltbeskatningsoverenskomster 09.01.2023

Landsskatteretten · Indeholdelsespligt og hæftelse for A-skat og arbejdsmarkedsbidrag – Ansættelsesforhold 10.12.2010

§ 5 Lønmodtager eller selvstændig – Boskalis/SMIT-sagen og aftalens manglende betydning

Det springende punkt i de fleste hæftelsessager er, om den, der har udbetalt vederlaget, med føje kunne anse modtageren for selvstændig erhvervsdrivende. Vurderingen foretages efter kriterierne i cirkulære nr. 129 af 4. juli 1994 om personskatteloven, pkt. 3.1.1, og beror på en samlet bedømmelse af instruktion, kontrol, økonomisk risiko, hvem der leverer driftsmidler, og hvordan vederlaget beregnes.

Den ledende afgørelse er Højesterets dom i **BS-37342/2021-HJR** – BS-37342/2021-HJR – om 101 udenlandske dykkere, der i 2011 arbejdede på et offshoreprojekt i Nordsøen under "Consultancy Agreements" med hollandsk lovvalg. Højesteret lagde vægt på, at dykkerne fik betaling, mens de var om bord, selv om de på grund af vejr eller sygdom ikke kunne udføre opgaver, og at en hollandsk "VAR-erklæring" om registreringsstatus ikke kunne flytte den danske skatteretlige kvalifikation:

> *"Med disse bemærkninger og med henvisning til de faktiske forhold, som landsretten flertal i øvrigt har lagt til grund, tiltræder Højesteret efter en samlet vurdering, at dykkerne ikke kan anses for at have udført arbejdet som selvstændige erhvervsdrivende for egen regning og risiko, men må anses for lønmodtagere."*

Sagen havde forinden været behandlet i Københavns Byret, BS-9576/2018-KBH, som opgjorde det ikke-indeholdte beløb til 4.656.691 kr., og i Østre Landsret, BS-35431/2019-OLR, hvor resultatet blev nået med dissens. At både byret og landsret var delte, ændrede ikke Højesterets vurdering af forsømmeligheden.

Landsskatterettens praksis følger samme mønster. Typetilfældene er:

- **Fakturering fra egen (ofte udenlandsk) virksomhed uden reel risiko.** I 16-1395215 blev en polsk brolægger anset for lønmodtager, fordi hvervgiveren havde instruktionsbeføjelse og bar risikoen, mens brolæggeren alene stillede arbejdskraft til rådighed; hæftelsen udgjorde 25.843 kr. Tilsvarende i 18-0004209 om to tyske malere (43.991 kr. i A-skat og 6.955 kr. i AM-bidrag) og i 24-0044351 om polske håndværkere med eget firma i 2019-2021.
- **Kontraktvilkår, der afslører tjenesteforholdet.** I 13-3155042 fakturerede en svejser gennem et filippinsk registreret selskab, men ordrebekræftelsen fastsatte timeløn på 235 kr., 37-timers uge, overtidsvilkår, konkurrenceklausul med bod på 100.000 kr. og en pligt til udadtil at fremstå som ansat. Landsskatteretten fandt både tjenesteforhold og forsømmelighed.
- **Overgang fra ansættelse til fakturering.** I 21-0001397 fortsatte en tidligere ansat med at udføre reparations- og traktorarbejde for en kvægbrugsbedrift, nu afregnet på timebasis via faktura fra egen polsk virksomhed. Et flertal fandt fortsat lønmodtagerforhold og hæftelse for 223.992 kr.; ét retsmedlem dissenterede.
- **Manglende reel økonomisk risiko.** I 08-00826 blev en kurérchauffør anset for lønmodtager, fordi virksomheden stillede bil til rådighed, afholdt udgifterne og bar risikoen, og fordi timesatsen på 150-200 kr. var lav for et selvstændigt erhvervsforhold.
-

Flere personer i samme entreprise. I 22-0084892 udførte tre personer isoleringsarbejde 2019-2021 formelt gennem to selskaber; retten fandt, at de udførte personligt arbejde under selskabets instruks og risiko, og at selskabet "burde have indset", at der forelå tjenesteforhold.

Den selvstændige, skatteretlige sondring behandles i øvrigt særskilt i loenmodtager-vs-selvstaendig; her er den alene relevant som forudsætning for indeholdelsespligten og hæftelsen.

LOV Kildeskatteloven § 43, stk. 1 Kildeskatteloven § 46, stk. 1 Kildeskatteloven § 69, stk. 1

PRAKSIS

Højesteret · Selskabs indeholdelsespligt af skat for offshore-dykkere: Afgrænsning mellem lønmodtagere og selvstændige erhvervsdrivende	08.12.2022
Landsretten · Landsrettens dom om indeholdelsespligt af A-skat og AM-bidrag for dykkere i Nordsøen	31.03.2021
Byretten · Afgørelse om indeholdelsespligt for A-skat og AM-bidrag for dykkere i Nordsøen	12.07.2019
Landsskatteretten · Virksomhed hæfter for manglende indeholdelse af A-skat og AM-bidrag for polske håndværkere anset som lønmodtagere	18.11.2025
Landsskatteretten · Landsskatteretten: Hæftelse for manglende indeholdelse af A-skat og AM-bidrag – Lønmodtager vs. Selvstændig	06.09.2024
Landsskatteretten · Hæftelse for manglende indeholdelse af A-skat og AM-bidrag - lønmodtager eller selvstændig?	09.05.2023
Landsskatteretten · Selskabs hæftelse for manglende indeholdelse af A-skat og AM-bidrag ved brug af tyske håndværkere	30.09.2022
Landsskatteretten · Hæftelse for manglende indeholdelse af A-skat og AM-bidrag - Lønmodtager eller selvstændig?	02.12.2021
Landsskatteretten · Smedevirksomhed hæftede for A-skat for person hyret som underleverandør	12.03.2014
Landsskatteretten · Landsskatteretten om indeholdelsespligt for A-skat og AM-bidrag ved tvivl om lønmodtagerforhold	29.04.2009

§ 6 Arbejdsudleje: "integreret del af virksomheden" og 30 %-skatten

Bruges udenlandsk arbejdskraft, forskydes analysen fra lønmodtager/selvstændig til arbejdsudleje/entreprise. Efter kildeskattelovens § 2, stk. 1, nr. 3 er en person, der ikke er fuldt skattepligtig, begrænset skattepligtig af vederlag for personligt arbejde i forbindelse med at være stillet til rådighed for at udføre arbejde for en virksomhed her i landet, **når arbejdet udgør en integreret del af virksomheden**. Skatten beregnes som 30 pct. af bruttoindtægten, jf. § 48 B, stk. 1, og skattepligten er endeligt opfyldt ved indeholdelse heraf plus AM-bidrag, jf. § 2, stk. 10. Indeholdelsespligten påhviler efter § 46, stk. 1, 3. pkt. den, for hvem arbejdet udføres – hvilket allerede fremgik af cirkulærets pkt. 50, ligesom cirkulærets pkt. 42 opregnede de klassiske fem arbejdsudlejekriterier (ledelse, arbejdsplads, vederlagsberegning, arbejdsredskaber og antal/kvalifikationer af arbejdstagere).

Den afgørende dom er Højesterets rosendom af 29. november 2021 (U.2022.483 H) – BS-25369/2018-VLR. En planteskole havde gennem årtier udliciteret okulation, podning og nedklipning af roser og frugttræer til engelske og polske firmaer på faste enhedspriser med bonus- og mangelsvilkår. Landsskatteretten og Vestre Landsret havde frifundet planteskolen – begge med dissens – men Højesteret omgjorde:

> *"Det er ikke godtgjort, at det pågældende arbejde har været tilstrækkeligt udskilt fra planteskolens virksomhed. Der forelå derfor arbejdsudleje."*

Kravet for 2014 og 2015 udgjorde 141.201 kr. i AM-bidrag og 487.145 kr. i A-skat. Højesteret fastslog samtidig, at det ikke er afgørende, om opgaven ligger uden for virksomhedens branche, men om den er tilstrækkeligt afgrænset til en selvstændig virksomhed, der bærer den reelle økonomiske risiko.

I **BS-13272/2021-HJR** – BS-13272/2021-HJR – om to koncernforbundne udlejningsselskabers brug af litauiske byggeselskaber præciserede Højesteret vægtningen:

> *"Som anført af landsretten må det arbejde, som de litauiske arbejdere udførte, herefter anses for et naturligt led i [selskabernes] drift. Af de grunde, som landsretten har anført vedrørende bl.a. kontrakternes uprøcise indhold og fraværet af tegninger og arbejdsbeskrivelser, finder Højesteret endvidere, at [selskaberne] har båret den væsentligste del af ansvaret og den økonomiske risiko for arbejdet."*

Underinstansen – Østre Landsrets domme af 24. marts 2021, BS-22200/2019-OLR – var henvist som principielle efter retsplejelovens § 226, stk. 1 og indeholder en grundig gennemgang af kontraktgrundlaget og syn og skøn.

Senest har Retten i Hjørring i BS-6559/2023-HJO anvendt Højesterets test på et skibsværfts brug af polske malervirksomheder til færdiggørelsesmaling. Retten fremhævede, at kontrakterne kun beskrev ydelsen overordnet uden kvalitetskrav eller henvisning til tegninger, at værftet leverede maling og det meste grej, at værftet markedsførte sig med en "malerafdeling", at flere fakturaer var timebaserede, og at der ikke var eksempler på rejste mangelsindsigelser. Resultatet blev hæftelse for 4.563.673 kr. i arbejdsudlejeskat og 1.322.803 kr. i AM-bidrag, i alt 5.886.476 kr., og retten afviste både et anbringende om fast driftssted og et EU-retligt anbringende om restriktion af etableringsfriheden og den frie udveksling af tjenesteydelser.

Ældre praksis før 2012-reformen viser samme grundtræk: I Højesterets dom i **Sag 257/2010** – Sag 257/2010 – skulle et dansk slagteri indeholde A-skat af lønnen til hollandske slagtere stillet til rådighed af et vikarbureau. I 09-03559 hæftede en dansk entreprenør for 214.620 kr. vedrørende lettisk arbejdskraft, fordi kontrakterne var kortfattede, selskabet indkøbte alle materialer og bar risikoen – og retten fandt udtrykkeligt, at der ikke havde foreligget "en sådan uklarhed om selskabets indeholdelsespligt", at hæftelse kunne undgås. I 11-02436 hæftede et rengøringsinteressentskab for 50.109 kr. i AM-bidrag og 172.734 kr. i A-skat vedrørende svensk arbejdskraft; at interessentskabet troede, den svenske virksomhed sørgede for indberetning, fritog ikke.

Skatterådets bindende svar tegner grænsen fra den anden side. Arbejdsudleje blev statueret i SKM2008.379.SR (gartneri; hverken egne maskiner eller 10 % tilbagehold ændrede resultatet), SKM2013.206.SR og SKM2013.381.SR. Omvendt fandtes der ikke arbejdsudleje i SKM2014.351.SR (belgisk sekantpæle-underentreprenør som reel selvstændig virksomhed) og SKM2014.401.SR, hvor en kerneydelse reelt var outsourcet til en underleverandør, der bar ansvar, risiko, ledelse og medbragte alt materiel og personale.

LOV `Kildeskatteloven § 2, stk. 1, 10` `Kildeskatteloven § 43, stk. 2` `Kildeskatteloven § 46, stk. 1` `Kildeskatteloven § 48b, stk. 1` `Retsplejeloven § 226, stk. 1`

PRAKSIS

Højesteret · Sag om arbejdsudleje vs. entrepriseforhold: Spørgsmål om indeholdelse af AM-bidrag og A-skat	21.04.2022
Højesteret · Beskatning af udenlandsk arbejdskraft: Afgrænsning mellem arbejdsudleje og entreprise ved okulation af roser	29.11.2021
Højesteret · Indeholdelsespligt og hæftelse for A-skat ved international arbejdsudleje fra Holland	17.04.2012
Landsretten · Afgørelse om arbejdsudleje vs. entreprise ved brug af udenlandsk arbejdskraft	24.03.2021
Byretten · Arbejdsudleje ved skibsmaling: Skibsværft hæfter for 5,9 mio. kr. i ikke-indeholdt skat og AM-bidrag	10.02.2026

Landsskatteretten · Hæftelse for manglende indeholdelse af arbejdsmarkedsbidrag og A-skat ved arbejdsudleje 29.11.2012

Landsskatteretten · Landsskatteretten stadfæster afgørelse om indeholdelsespligt for A-skat ved arbejdsudleje 26.11.2010

Skatterådet · Samarbejde med udenlandsk selskab ikke arbejdsudleje ved outsourcing af kerneydelse 05.06.2014

Skatterådet · Arbejdsudleje ved byggeentreprise vurderes som selvstændig erhvervsvirksomhed 14.05.2014

Skatterådet · Arbejdsudleje af konsulenter trods manglende kompetencer og projektbegrænsning 10.06.2013

Skatterådet · Arbejdsudleje integreret del af virksomhed for arbejde udført i Danmark 02.04.2013

Skatterådet · Gartneri skal indeholde arbejdsudlejeskat for litauisk arbejdskraft 29.04.2008

§ 7 Fiktive underleverandører, sort løn og skønsmæssig opgørelse

Den kvantitativt største gruppe af hæftelsessager angår virksomheder, der har bogført betalinger til underleverandører, som Skattestyrelsen anser for fakturafabrikker uden reel drift. Retsgrundlaget for opgørelsen er opkrævningslovens § 5, stk. 2, og hæftelsen følger kildeskattelovens § 69, stk. 1, jf. arbejdsmarkedsbidragslovens § 7.

Mønsteret i afgørelserne er konstant: mange ansatte kan ikke bortforklares med få lønindberetninger, underleverandørerne har hverken ansatte, adresse eller drift, betalingerne er runde beløb eller kontanthævninger, og der findes hverken timesedler, korrespondance eller samarbejdsaftaler.

Afgørelse	Periode	Forhold	Hæftelse
20-0092623	–	To fakturaer fra én underleverandør anset fiktive	303.372 kr.
22-0032222	2019-2020	Seks underleverandører, sort aflønning	5.705.162 kr.
22-0047806	2019-2021	Bygge/anlæg, maskeret løn	951.929 kr.
23-0074533	2020-2022	Syv underleverandører; 1-2 ansatte mod >2 mio. kr. i omsætning	1.164.638 kr.
22-0057471	–	Tre fiktive underleverandører, 2.420.807,50 kr. i fakturaer	1.224.928 kr. + 193.665 kr.
24-0105281	2021-2023	Rengøringsselskab, ti underleverandører	2.140.837 kr.

To forhold fortjener særlig opmærksomhed.

Beregningsgrundlaget er bruttobeløbet. Kan den indeholdelsespligtige ikke dokumentere, hvor stor en del af betalingen der er løn, beregnes A-skat og AM-bidrag af hele det fakturerede beløb. I 23-0074205 gik Landsskatteretten så langt som til at **forhøje** Skattestyrelsens krav fra 392.502 kr. til 490.628 kr., netop fordi hæftelsen skulle beregnes af de fulde bruttobeløb inklusive moms af de 837.250 kr., der var betalt til 11 underleverandører. Samme princip anvendte Landsskatteretten i arbejdsudlejesagen 11-02436, og Retten i Hjørring afviste i BS-6559/2023-HJO hjemvisning med henvisning til, at der ikke er grundlag for at fravige udgangspunktet, når den indeholdelsespligtige ikke kan oplyse andet.

Skønnet kan hvile på driftsforhold, ikke kun på fakturaer. I 18-0006071 blev skønnet baseret på, at lønindberetningerne ikke harmonerede med åbningstider og bemandingsbehov, og en efterfølgende udarbejdet logbog kunne ikke lægges ukritisk til grund. I 25-0010401 skønnede Skattestyrelsen efter tre uanmeldte

kontrolbesøg – hvor to ansatte flygtede fra restauranten – at der havde været mindst to yderligere sorte ansatte i hele åbningstiden i marts 2022 til marts 2023, hvilket gav 207.207 kr. Tilsvarende blev skønnet i 19-0037910 og 21-0004563 (476.074 kr. for 2017-2019 i uregistreret virksomhed) baseret på bankindsætninger, lønkvitteringer og kontanthævninger. I 18-0028559 – en tømrervirksomhed, der ikke engang var arbejdsgiverregistreret – stadfæstede Landsskatteretten forsømmelighedsvurderingen, men korrigerede den beløbsmæssige opgørelse.

Er udbetalingen sket som **nettoløn**, opregnes beløbet til brutto, før skatten beregnes; det skete allerede i 08-00826, hvor 139.000 kr. netto blev til et indeholdelsespligtigt beløb på 238.717 kr., og senest i 23-0107070. At virksomheden ubestridt har udbetalt beløb for udført arbejde uden indeholdelse, er i sig selv tilstrækkeligt til at statuere forsømmelighed, jf. 10-00576, hvor en rengøringsvirksomhed hæftede for 125.849 kr. udbetalt ved checks til en person, som virksomheden instruerede og kontrollerede.

LOV Arbejdsmarkedsbidragsloven § 7 · Kildeskatteloven § 48, stk. 8 · Kildeskatteloven § 69, stk. 1 · Opkrævningsloven § 5, stk. 2

PRAKSIS

Byretten · Arbejdsudleje ved skibsmaling: Skibsværft hæfter for 5,9 mio. kr. i ikke-indeholdt skat og AM-bidrag	10.02.2026
Landsskatteretten · Skønsmæssig fastsættelse af A-skat og AM-bidrag for sort løn i restaurant – hæftelse stadfæstet (25-0010401)	27.04.2026
Landsskatteretten · Hæftelse for A-skat og AM-bidrag for udbetalinger til fiktive underleverandører anset som sort løn	31.10.2025
Landsskatteretten · Arbejdsgiver hæfter for manglende indeholdelse af A-skat og AM-bidrag ved udbetaling af nettoløn	15.10.2025
Landsskatteretten · Virksomheds hæftelse for manglende indeholdelse af A-skat og AM-bidrag ved sort løn	17.06.2025
Landsskatteretten · Hæftelse for manglende indeholdelse af A-skat og AM-bidrag ved brug af fiktive underleverandører	28.03.2025
Landsskatteretten · Skønsmæssig ansættelse af A-skat og AM-bidrag - Hæftelse for manglende indeholdelse	26.03.2025
Landsskatteretten · Landsskatteretten: Skønsmæssig forhøjelse af A-skat og AM-bidrag grundet fiktive fakturaer	11.09.2024
Landsskatteretten · Selskab hæfter for A-skat og AM-bidrag ved brug af sort arbejde via fiktive fakturaer	09.04.2024
Landsskatteretten · Hæftelse for manglende indeholdelse af A-skat og AM-bidrag ved brug af fiktive underleverandørfakturaer	13.09.2023
Landsskatteretten · Virksomheds hæftelse for manglende indeholdelse af A-skat og AM-bidrag – skønsmæssig ansættelse	18.01.2023
Landsskatteretten · Landsskatteretten: Hæftelse for manglende indeholdelse af A-skat og AM-bidrag i uregistreret virksomhed	06.01.2023
Landsskatteretten · Selskab hæftede for manglende indeholdelse af A-skat og AM-bidrag ved brug af fiktive underleverandørfakturaer	03.12.2021
Landsskatteretten · Hæftelse for manglende indeholdelse af A-skat og AM-bidrag ved lønudbetalinger	09.09.2019
Landsskatteretten · Hæftelse for manglende indeholdelse af arbejdsmarkedsbidrag og A-skat ved arbejdsudleje	29.11.2012
Landsskatteretten · Manglende indeholdelse af A-skat og arbejdsmarkedsbidrag - Hæftelse	19.01.2011
Landsskatteretten · Landsskatteretten om indeholdelsespligt for A-skat og AM-bidrag ved tvivl om lønmodtagerforhold	29.04.2009

§ 8

Skattefri godtgørelser, fri bil og manglende arbejdsgiverkontrol

En selvstændig sagsgruppe angår ydelser, der er udbetalt som skattefri, men som mangler grundlaget for skattefriheden. Konsekvensen er, at hele beløbet bliver A-indkomst – og at arbejdsgiveren hæfter for den manglende indeholdelse.

Betingelsen for skattefri rejse- og befordringsgodtgørelse er, at arbejdsgiveren har ført **effektiv kontrol** forud for udbetalingen, jf. ligningslovens § 9, stk. 4 og bekendtgørelsen om rejse- og befordringsgodtgørelse. I 21-0101612 havde en isoleringsvirksomhed i 2017-2018 udbetalt i alt 1.607.581 kr. i godtgørelser med utilstrækkelig dokumentation; Landsskatteretten omkvalificerede beløbene til skattepligtig A-indkomst og stadfæstede hæftelsen. I 17-0175914 fremhævede retten, at rekonstruerede kørselsregnskaber udarbejdet efter kontrolbesøget ikke kan afhjælpe manglen på **samtidig** kontrol:

> *"Landsskatteretten finder herefter ikke, at der er ført en effektiv kontrol af, om betingelserne for udbetaling af skattefri godtgørelser har været opfyldt."*

I 16-0573126 kombineredes de to typer: selskabet havde udbetalt rejsegodtgørelse uden midlertidighed og uden kontrol, jf. ligningslovens § 9 A, og undladt at beskatte fri bil efter ligningslovens § 16, stk. 4. Flertallet fandt, at selskabet havde handlet forsømmeligt, og at hæftelsen var uafhængig af, om der var gennemført en skatteansættelse hos lønmodtageren.

Afgrænsningen af, hvad der udgør skattefri rejse- og befordringsgodtgørelse, behandles nærmere i rejsefradrag.

LOV Kildeskatteloven § 69, stk. 1 · Ligningsloven § 9, stk. 4 · Ligningsloven § 9a · Ligningsloven § 16, stk. 4

PRAKSIS
- **Landsskatteretten** · Virksomheds hæftelse for A-skat og AM-bidrag som følge af mangelfuld kontrol med skattefrie godtgørelser — 06.04.2022
- **Landsskatteretten** · Selskab hæfter for manglende indeholdelse af A-skat og AM-bidrag trods forældelse hos lønmodtageren — 16.11.2018

§ 9 Modtagerens parallelle hæftelse efter § 68 og forbuddet mod dobbeltopkrævning

Ved siden af den indeholdelsespligtiges hæftelse står modtagerens. Kildeskattelovens § 68 bestemmer, at når der ikke er indeholdt A-skat eller AM-bidrag – eller er indeholdt for lidt – skal erhververen straks indbetale det manglende beløb. Bestemmelsen omfatter kun A-skat og bidrag, ikke udbytte- og royaltyskat, jf. cirkulærets pkt. 120.

Grænsen mellem § 68 og § 69, stk. 2, går ved, om der faktisk **er** indeholdt. I 09-02045 havde et selskab først indberettet og igangsat betaling af A-skat af en bruttoløn på 914.740 kr., men en ny direktør standsede betalingen og tilbagekaldte indberetningen. Landsskatteretten fandt, at selskabet herefter ikke kunne anses for at have indeholdt skat, og at lønmodtageren derfor selv hæftede efter § 68 for skatten af det udbetalte beløb på 521.768 kr., der blev anset for en bruttoudbetaling.

Bevisbyrden for, at en udbetaling er *nettoløn* – og at der dermed er indeholdt – påhviler lønmodtageren. I 13-0154499 havde en butiksansat modtaget 79.263 kr. uden lønsedler i april-september 2011, inden virksomheden gik konkurs:

> *"Det forhold, at bruttolønnen var aftalt til 25.000 kr. og, at klageren har fået et mindre beløb indbetalt på kontoen godtgør ikke i sig selv, at der har været foretaget indeholdelse."*

De to hæftelser er solidariske, men må ikke føre til dobbeltopkrævning. Folketingets Ombudsmand behandlede spørgsmålet indgående i udtalelsen Indeholdelsespligtiges hæftelsesansvar. Manglende indeholdelse af A-skat-, hvor Told- og Skattestyrelsen havde gjort gældende, at et administrativt cirkulære ikke kunne begrænse den lovfæstede hæftelse. Ombudsmanden var uenig og fandt, at kravet om forudgående undersøgelse af indkomstmodtagerens skatteansættelse **skal** iagttages:

> *"Det følger heraf at cirkulæret ikke blot kan, men skal iagttages ved gennemførelse af et hæftelseskrav efter kildeskattelovens § 69."*

Ombudsmanden konkluderede videre, at det ikke er lovligt at opkræve manglende indeholdt kildeskat hos arbejdsgiveren, hvis lønmodtageren allerede er beskattet af beløbet, og indbetalingen vil resultere i overskydende skat til lønmodtageren.

Landsskatteretten har fulgt samme linje. I 13-0222849 var virksomheden ganske vist indeholdelsespligtig af udbetalinger på 687.238 kr. til 25 personer, men da restskat og slutbidrag allerede var opkrævet hos de identificerede lønmodtagere, var der ikke længere grundlag for hæftelse, og efterbetalingen blev nedsat til 0 kr. Modsat gælder, at manglende gennemførelse af ansættelsesændringer hos lønmodtageren ikke i sig selv afskærer hæftelsen, jf. 16-0573126. Sammenhængen er beskrevet allerede i Betænkning nr. 1187/1989, s. 175, hvorefter § 69, stk. 1, som udgangspunkt begrænses til tiden forud for det tidspunkt, hvor skatten er endeligt pålignet indkomstmodtageren, og hvor det tillige fremhæves, at den indeholdelsespligtige har regreskrav mod indkomstmodtageren.

LOV	Kildeskatteloven § 68 · Kildeskatteloven § 69, stk. 1, 2	
PRAKSIS	**Landsskatteretten** · Selskab hæfter for manglende indeholdelse af A-skat og AM-bidrag trods forældelse hos lønmodtageren	16.11.2018
	Landsskatteretten · Manglende hæftelse for A-skat og AM-bidrag, da restskat var opkrævet hos lønmodtagere	24.05.2017
	Landsskatteretten · Lønmodtagers hæftelse for manglende indeholdt A-skat ved udbetalinger uden lønsedler	17.03.2016
	Landsskatteretten · Lønmodtager hæfter for A-skat, når arbejdsgiver tilbagekalder indberetning	05.10.2010

§ 10 Nulstilling af bogført, men ikke afregnet A-skat

Når et selskab med begrænset ansvar har bogført og indberettet A-skat og AM-bidrag uden at afregne, hæfter alene selskabet efter § 69, stk. 2. Går selskabet konkurs, ville hovedaktionæren derfor i princippet kunne få godskrevet en skat, som aldrig er betalt. Denne konsekvens har domstolene korrigeret gennem en ulovbestemt **nulstillingspraksis**, som er dannet på grundlag af Højesterets dom af 26. maj 1981, **UfR 1981.473 H**, og som er beskrevet i Den juridiske vejledning.

Praksis opstiller fem kumulative betingelser, som Landsskatteretten og domstolene gennemgår systematisk – se fx 13-5393513 og 12-0188865:

- Den indeholdelsespligtige skal være en virksomhed med begrænset ansvar (typisk A/S eller ApS).
- Insolvensen skal være konstateret ved ophør, konkurs eller lignende.
- Der skal være restancer af A-skat, AM-bidrag eller udbytteskat for de relevante perioder.
- Nulstilling kan som hovedregel kun ske for personer med væsentlig økonomisk interesse og enerådende dispositionsret – samt for disses nærtstående.
- De pågældende skal i kraft af deres tilknytning til virksomheden have vidst eller burdet vide, at der ikke var økonomisk realitet bag de formelle indeholdelser.

Det er femte betingelse – culpavurderingen – der afgør sagerne. To parallelle afgørelser af 22. marts 2013 illustrerer skæringstidspunktets betydning: i 12-0188865 blev nulstillingen **ophævet** for september 2009 – februar 2010, men **stadfæstet** fra maj 2010, hvor selskabet misligholdt en afdragsordning indgået med SKAT i april 2010. Den parallelle sag 12-0203814 blev stadfæstet for december 2010 med samme begrundelse.

Andre eksempler: I 13-5393513 blev 34.760 kr. for februar-april 2010 nulstillet hos en hovedanpartshaver i et transportselskab, der gik konkurs 28. juli 2010 med en restance på 3.342.420 kr.; retten lagde vægt på tabt egenkapital, misligholdte betalingsaftaler og et forgæves udlæg. I 16-0953143 hjalp det ikke direktøren, at han forventede at kunne gennemføre et aktivsalg, da salgsaftalen var betinget af, at selskabet betalte sin gæld til køberen. Og i 17-0629503 blev en person anset for reel direktør og hovedanpartshaver på trods af en påstået – men udokumenteret – anpartsoverdragelse.

Forældelse. Nulstilling er ikke en ændring af skatteansættelsen i skatteforvaltningslovens forstand, og forældelse afgøres derfor efter forældelsesloven. Højesteret afgjorde spørgsmålet i **BS-56364/2023-HJR** – BS-56364/2023-HJR – om nulstilling af 234.780 kr. hos sønnen af en enerådende direktør. Retten fastslog først, at en **partshøring ikke afbryder** forældelsen efter forældelseslovens § 16, da den hverken er et retsligt skridt eller en særlig afgørelsesmåde. Et flertal på tre dommere fandt derefter, at fristen var suspenderet efter § 3, stk. 2:

> *"Vi finder derfor, at forældelsesfristens begyndelsestidspunkt er suspenderet, så længe skattemyndighederne ikke har fået kendskab til eller burde have fået kendskab til, at denne betingelse for nulstilling er opfyldt, jf. forældelseslovens § 3, stk. 2."*

Først ved modtagelsen af kurators redegørelse efter konkurslovens § 125, stk. 2 havde Skattestyrelsen det fornødne grundlag for culpavurderingen. Et mindretal på to dommere ville lade fristen løbe fra konkursdekretet, idet suspension forudsætter ukendskab til de ydre kendsgerninger – ikke intern afklaring af retsfølgen. Vestre Landsret var nået til samme resultat i BS-38150/2022-VLR, hvor både nulstillingsbetingelserne og fristspørgsmålet blev afgjort til Skattestyrelsens fordel.

De almindelige frist- og forældelsesspørgsmål på skatteområdet behandles i øvrigt i skatteret-genoptagelse.

LOV Forældelsesloven § 3, stk. 1, 2 · Forældelsesloven § 16, stk. 1 · Kildeskatteloven § 68 · Kildeskatteloven § 69, stk. 1, 2 · Konkursloven § 125, stk. 2

PRAKSIS **Højesteret** · Højesterets dom om forældelse af Skattestyrelsens krav på nulstilling af A-skat og AM-bidrag 22.05.2024

Landsretten · Nulstilling af A-skat og AM-bidrag: Spørgsmål om viden og forældelse 01.11.2023

Landsskatteretten · Hovedaktionær beskattet af fri bil og pålagt nulstilling af A-skat trods påstået salg af anparter	26.05.2020
Landsskatteretten · Nulstilling af A-skat for direktør i konkursramt selskab trods forventning om salg af aktiver	26.09.2017
Landsskatteretten · Nulstilling af A-skat og AM-bidrag for hovedanpartshaver i konkursramt selskab	01.06.2016
Landsskatteretten · Nulstilling af A-skat og AM-bidrag - Direktøransvar og konkurs	22.03.2013
Landsskatteretten · Nulstilling af indeholdt A-skat og AM-bidrag for direktør i insolvent selskab	22.03.2013

§ 11 Kontrol, forarbejder og administrativ ramme

Kildeskattesystemet hviler på arbejdsgiverens medvirken, og kontrollen har fra begyndelsen været tænkt som en regnskabskontrol hos den indeholdelsespligtige. Betænkning nr. 977/1983 om behandlingen af skattestraffesager, s. 72 beskriver ordningen:

> *"Administrationen af kildeskattesystemet forudsætter således i væsentlig grad medvirken fra arbejdsgiverens (den indeholdelsespligtiges) side. En grundlæggende betingelse for systemets praktiske gennemførelse er, at arbejdsgiveren har anmeldt sig til det centrale register over indeholdelsespligtige ... og senere under arbejdsforholdets forløb foretager den nødvendige indeholdelse."*

Samme betænkning gengiver på s. 176 det dagældende SD-cirkulære 1980-45 med den kriteriekatalog for tjenesteforhold, som stadig genkendes i nutidens afgørelser – momsregistrering og fakturering, vederlag efter regning, autorisation, én hvervgiver, nettoindkomst og aflønningsform (timeløn, ugeløn, akkord). Cirkulæret indeholder tillige det stadig relevante forvaltningsretlige udgangspunkt, at myndigheden skal give et **pålæg om fremtidig indeholdelse**, når den skønner, at den indeholdelsespligtige ikke har været bekendt med, at udbetalingen var A-indkomst – og først indberette for perioder efter pålæggets meddelelse.

Den praktiske regnskabs- og oplysningspligt er beskrevet i cirkulærets pkt. 75-77 og i dag i kildeskattebekendtgørelsen § 28: den indeholdelsespligtige skal notere modtagerens navn, adresse og cpr-nummer i regnskabsmaterialet og give skriftlig meddelelse om det udbetalte beløb, perioden og det indeholdte beløb. Netop svigt i disse pligter – manglende bogføring, manglende kasseafstemning, manglende identifikation af modtagerne – er i praksis det, der både udløser den skønsmæssige ansættelse og bekræfter forsømmeligheden, jf. 19-0037910:

> *"Landsskatteretten finder ikke, at det er godtgjort, at der ikke er udvist forsømmelighed i forhold til den manglende indeholdelse. Der er således ikke fremlagt dokumentation for, at virksomheden allerede har indeholdt A-skat og AM-bidrag af de pågældende beløb..."*

Det bemærkes, at cirkulæret fra 1988 på flere punkter er materielt overhalet – bl.a. angiver det en trækprocent på 50 uden skattekort og henviser til § 69, stk. 3, som hjemmel for den skønsmæssige ansættelse af A-skattetilsvar, hvilket ikke længere er gældende ret. Cirkulæret bør derfor kun anvendes som beskrivelse af systematikken, ikke som kilde til satser og hjemler. Endelig peger Betænkning nr. 638/1972 fra udvalget til forbedring af kildeskatten, s. 33 på, at kontrollen med de indeholdelsespligtige fra starten var tænkt som stikprøvevis – et forhold, der forklarer, hvorfor arbejdsgiverkontrollens efterfølgende krav ofte omfatter flere indkomstår ad gangen.

LOV Kildeskattebekendtgørelsen § 28 Kildeskatteloven § 69, stk. 1 Opkrævningsloven § 5, stk. 2

PRAKSIS **Landsskatteretten** · Hæftelse for manglende indeholdelse af A-skat og AM-bidrag ved lønudbetalinger 09.09.2019

§ 12 Sammenfatning: hvornår hæfter man, og for hvor meget?

Praksis kan sammenfattes i fem led.

1. Kvalifikationen kommer først. Er der tale om vederlag for personligt arbejde i tjenesteforhold (§ 43, stk. 1), eller om arbejde udført af personer stillet til rådighed for en virksomhed her i landet (§ 2, stk. 1, nr. 3)? Kontraktens overskrift er uden betydning; det afgørende er de faktiske forhold, herunder hvem der bærer den væsentligste del af ansvaret og den økonomiske risiko.

2. Hæftelsen er hovedreglen, ikke undtagelsen. Efter § 69, stk. 1 hæfter den indeholdelsespligtige umiddelbart, og bevisbyrden for fraværet af forsømmelighed er hans. Den løftes kun, hvor det ikke med rimelig klarhed fremgik, at der var tale om A-indkomst – typisk hvor hvervgiveren hverken er erhvervsdrivende inden for området eller har haft ansatte før, jf. 10-01963. Kendte hvervgiveren derimod grundlaget, hæfter han – også når den retlige kvalifikation har delt underinstanserne, jf. BS-37342/2021-HJR og rosendommen BS-25369/2018-VLR.

3. Opgørelsen går imod den, der ikke har dokumentationen. Uden skattekort indeholdes 55 pct., jf. § 48, stk. 8; uden regnskaber fastsættes tilsvaret skønsmæssigt efter opkrævningslovens § 5, stk. 2; og uden oplysning om lønandelen beregnes skatten af hele det fakturerede beløb, jf. 23-0074205 og BS-6559/2023-HJO. Er der udbetalt netto, opregnes til brutto.

4. Hæftelsen er selvstændig, men må ikke blive dobbelt. Kravet mod den indeholdelsespligtige er ikke betinget af en forudgående ansættelse hos lønmodtageren og bortfalder ikke, blot fordi kravet mod denne er forældet (16-0573126). Men er restskatten allerede opkrævet hos de identificerede lønmodtagere, bortfalder grundlaget (13-0222849 og Folketingets Ombudsmands udtalelse i Indeholdelsespligtiges hæftelsesansvar).

5. Konkurs afskærer ikke kravet. Er beløbene indeholdt, men ikke afregnet, gælder den ubetingede hæftelse i § 69, stk. 2, og over for hovedaktionærer og disses nærtstående kan Skatteforvaltningen nulstille godskrivningen efter UfR 1981.473-praksis, med en forældelsesfrist der efter BS-56364/2023-HJR først løber fra det tidspunkt, hvor myndigheden har grundlag for culpavurderingen.

Denne oversigt dækker den civilretlige hæftelse. Den strafferetlige unddragelse af indeholdt A-skat efter kildeskattelovens § 74 og straffelovens § 289 behandles under skattesvig, mens spørgsmål om fuld og begrænset skattepligt behandles under bopael-skattepligt.

LOV `Kildeskatteloven § 2, stk. 1` `Kildeskatteloven § 43, stk. 1` `Kildeskatteloven § 48, stk. 8` `Kildeskatteloven § 69, stk. 1, 2` `Opkrævningsloven § 5, stk. 2`

PRAKSIS **Højesteret** · Højesterets dom om forældelse af Skattestyrelsens krav på nulstilling af A-skat og AM-bidrag 22.05.2024

Højesteret · Selskabs indeholdelsespligt af skat for offshore-dykkere: Afgrænsning mellem lønmodtagere og selvstændige erhvervsdrivende 08.12.2022

Højesteret · Beskatning af udenlandsk arbejdskraft: Afgrænsning mellem arbejdsudleje og entreprise ved okulation af roser 29.11.2021

Byretten · Arbejdsudleje ved skibsmaling: Skibsværft hæfter for 5,9 mio. kr. i ikke-indeholdt skat og AM-bidrag 10.02.2026

Landsskatteretten · Hæftelse for manglende indeholdelse af A-skat og AM-bidrag ved brug af fiktive underleverandører 28.03.2025

Landsskatteretten · Selskab hæfter for manglende indeholdelse af A-skat og AM-bidrag trods forældelse hos lønmodtageren 16.11.2018

Landsskatteretten · Manglende hæftelse for A-skat og AM-bidrag, da restskat var opkrævet hos lønmodtagere 24.05.2017

Landsskatteretten · Manglende indeholdelse af A-skat og arbejdsmarkedsbidrag ved opførelse af ejendom 17.01.2011

REFERENCE Lovgrundlag

9 paragraffer

Arbejdsmarkedsbidragsloven § 7		Kildeskatteloven § 2	stk. 1
Kildeskatteloven § 43	stk. 1	Kildeskatteloven § 46	stk. 1
Kildeskatteloven § 48	stk. 8	Kildeskatteloven § 48b	stk. 1
Kildeskatteloven § 68		Kildeskatteloven § 69	stk. 1, 2
Opkrævningsloven § 5	stk. 2		

MATERIALE Citerede afgørelser

56 afgørelser

HØJESTERET · ØVERSTE INSTANS 6

22.05.2024	Højesterets dom om forældelse af Skattestyrelsens krav på nulstilling af A-skat og AM-bidrag	bs-56364-2023-hjr
09.01.2023	Højesteretsdom om udbytteskat, indeholdelsespligt og fortolkning af dobbeltbeskatningsoverenskomster	2688-3202
08.12.2022	Selskabs indeholdelsespligt af skat for offshore-dykkere: Afgrænsning mellem lønmodtagere og selvstændige erhvervsdrivende	bs-37342-2021-hjr
21.04.2022	Sag om arbejdsudleje vs. entrepriseforhold: Spørgsmål om indeholdelse af AM-bidrag og A-skat	1743-2085
29.11.2021	Beskatning af udenlandsk arbejdskraft: Afgrænsning mellem arbejdsudleje og entreprise ved okulation af roser	bs-47703-2020-hjr
17.04.2012	Indeholdelsespligt og hæftelse for A-skat ved international arbejdsudleje fra Holland	257-2010

LANDSRETTEN · ANKEINSTANS 3

01.11.2023	Nulstilling af A-skat og AM-bidrag: Spørgsmål om viden og forældelse	4559-5469
31.03.2021	Landsrettens dom om indeholdelsespligt af A-skat og AM-bidrag for dykkere i Nordsøen	2238-2665
24.03.2021	Afgørelse om arbejdsudleje vs. entreprise ved brug af udenlandsk arbejdskraft	1517-1832

BYRETTEN · FØRSTE INSTANS 3

10.02.2026	Arbejdsudleje ved skibsmaling: Skibsværft hæfter for 5,9 mio. kr. i ikke-indeholdt skat og AM-bidrag	10899-14023
15.02.2022	Sag om indeholdelsespligt af A-skat/AM-bidrag og momsfradrag	1117-1342
12.07.2019	Afgørelse om indeholdelsespligt for A-skat og AM-bidrag for dykkere i Nordsøen	2201-2623

LANDSSKATTERETTEN · ADMINISTRATIV KLAGEINSTANS 38

27.04.2026	Skønsmæssig fastsættelse af A-skat og AM-bidrag for sort løn i restaurant – hæftelse stadfæstet (25-0010401)	25-0010401
18.11.2025	Virksomhed hæfter for manglende indeholdelse af A-skat og AM-bidrag for polske håndværkere anset som lønmodtagere	24-0044351
31.10.2025	Hæftelse for A-skat og AM-bidrag for udbetalinger til fiktive underleverandører anset som sort løn	24-0105281
15.10.2025	Arbejdsgiver hæfter for manglende indeholdelse af A-skat og AM-bidrag ved udbetaling af nettoløn	23-0107070
15.10.2025	Arbejdsgiver hæfter for manglende indeholdelse af A-skat og AM-bidrag, fastsat skønsmæssigt med 55% trækprocent ved fravær af skattekort	23-0108829
17.06.2025	Virksomheds hæftelse for manglende indeholdelse af A-skat og AM-bidrag ved sort løn	18-0028559
10.06.2025	Landsskatteretten stadfæster hæftelse for A-skat og arbejdsmarkedsbidrag ved tilbageført lønindberetning	24-0055273
28.03.2025	Hæftelse for manglende indeholdelse af A-skat og AM-bidrag ved brug af fiktive underleverandører	23-0074205
26.03.2025	Skønsmæssig ansættelse af A-skat og AM-bidrag - Hæftelse for manglende indeholdelse	22-0057471
11.09.2024	Landsskatteretten: Skønsmæssig forhøjelse af A-skat og AM-bidrag grundet fiktive fakturaer	23-0074533
06.09.2024	Landsskatteretten: Hæftelse for manglende indeholdelse af A-skat og AM-bidrag – Lønmodtager vs. Selvstændig	22-0084892
09.04.2024	Selskab hæfter for A-skat og AM-bidrag ved brug af sort arbejde via fiktive fakturaer	22-0047806
13.09.2023	Hæftelse for manglende indeholdelse af A-skat og AM-bidrag ved brug af fiktive underleverandørfakturaer	22-0032222
09.05.2023	Hæftelse for manglende indeholdelse af A-skat og AM-bidrag - lønmodtager eller selvstændig?	21-0001397
18.01.2023	Virksomheds hæftelse for manglende indeholdelse af A-skat og AM-bidrag – skønsmæssig ansættelse	18-0006071
06.01.2023	Landsskatteretten: Hæftelse for manglende indeholdelse af A-skat og AM-bidrag i uregistreret virksomhed	21-0004563

30.09.2022	Selskabs hæftelse for manglende indeholdelse af A-skat og AM-bidrag ved brug af tyske håndværkere	18-0004209
06.04.2022	Virksomheds hæftelse for A-skat og AM-bidrag som følge af mangelfuld kontrol med skattefrie godtgørelser	21-0101612
03.12.2021	Selskab hæftede for manglende indeholdelse af A-skat og AM-bidrag ved brug af fiktive underleverandørfakturaer	20-0092623
02.12.2021	Hæftelse for manglende indeholdelse af A-skat og AM-bidrag - Lønmodtager eller selvstændig?	16-1395215
26.05.2020	Hovedaktionær beskattet af fri bil og pålagt nulstilling af A-skat trods påstået salg af anparter	17-0629503
09.09.2019	Hæftelse for manglende indeholdelse af A-skat og AM-bidrag ved lønudbetalinger	19-0037910
16.11.2018	Selskab hæfter for manglende indeholdelse af A-skat og AM-bidrag trods forældelse hos lønmodtageren	16-0573126
26.09.2017	Nulstilling af A-skat for direktør i konkursramt selskab trods forventning om salg af aktiver	16-0953143
24.05.2017	Manglende hæftelse for A-skat og AM-bidrag, da restskat var opkrævet hos lønmodtagere	13-0222849
01.06.2016	Nulstilling af A-skat og AM-bidrag for hovedanpartshaver i konkursramt selskab	13-5393513
17.03.2016	Lønmodtagers hæftelse for manglende indeholdt A-skat ved udbetalinger uden lønsedler	13-0154499
12.03.2014	Smedevirksomhed hæftede for A-skat for person hyret som underleverandør	13-3155042
22.03.2013	Nulstilling af A-skat og AM-bidrag - Direktøransvar og konkurs	12-0188865
22.03.2013	Nulstilling af indeholdt A-skat og AM-bidrag for direktør i insolvent selskab	12-0203814
29.11.2012	Hæftelse for manglende indeholdelse af arbejdsmarkedsbidrag og A-skat ved arbejdsudleje	11-02436
19.01.2011	Manglende indeholdelse af A-skat og arbejdsmarkedsbidrag - Hæftelse	10-00576
17.01.2011	Manglende indeholdelse af A-skat og arbejdsmarkedsbidrag ved opførelse af ejendom	10-01963
10.12.2010	Indeholdelsespligt og hæftelse for A-skat og arbejdsmarkedsbidrag – Ansættelsesforhold	10-00567
26.11.2010	Landsskatteretten stadfæster afgørelse om indeholdelsespligt for A-skat ved arbejdsudleje	09-03559
05.10.2010	Lønmodtager hæfter for A-skat, når arbejdsgiver tilbagekalder indberetning	09-02045
29.04.2009	Landsskatteretten om indeholdelsespligt for A-skat og AM-bidrag ved tvivl om lønmodtagerforhold	08-00826
21.04.2009	Landsskatteretten om hæftelse for manglende indeholdelse af A-skat og arbejdsmarkedsbidrag ved arbejdsudleje	08-03048

SKATTERÅDET · ADMINISTRATIV MYNDIGHED		5
05.06.2014	Samarbejde med udenlandsk selskab ikke arbejdsudleje ved outsourcing af kerneydelse	13-5382658
14.05.2014	Arbejdsudleje ved byggeentreprise vurderes som selvstændig erhvervsvirksomhed	13-0225267
10.06.2013	Arbejdsudleje af konsulenter trods manglende kompetencer og projektbegrænsning	13-0048618
02.04.2013	Arbejdsudleje integreret del af virksomhed for arbejde udført i Danmark	12-0256755
29.04.2008	Gartneri skal indeholde arbejdsudlejeskat for litauisk arbejdskraft	08-063722

PARKERINGSKLAGENÆVNET · NÆVN / KLAGEINSTANS		1
05.07.2022	Tvist om af- og pålæsning ved flytning mod krav om parkerings-tilladelse	park-1342

FORARBEJDE Betænkninger

3 referencer

Fortolkningen af love og domstolsafgørelser (Betænkning nr. 1187)

nr. 1187 · 1989 · Skatteministeriet

Betænkning nr. 638 fra udvalget til forbedring af kildeskatten

nr. 638 · 1972 · Finansministeriet

Delbetænkning om behandlingen af skattestraffesager, der afgøres administrativt (Betænkning nr. 977)

nr. 977 · 1983 · Ministeriet for skatter og afgifter

14 PRAKSISOVERSIGT · PERSONBESKATNING

Praksisoversigt over indkomstopgørelse og personskatteberegning

Fra statsskattelovens globalindkomstprincip til mellemskat, topskat og skønsmæssig ansættelse ved negativt privatforbrug

Version 2 Opdateret 6. sep. 2026 49 afgørelser · 2009–2026 Læs online

INTRODUKTION

Personbeskatningen hviler på to lag: statsskattelovens over 100 år gamle indkomstbegreb i §§ 4-6, der afgør *hvad* der er skattepligtig indkomst og fradragsberettiget udgift, og personskattelovens kategoriopdeling og beregningsregler, der afgør *hvordan* indkomsten beskattes. Praksis er stærkt asymmetrisk fordelt: de principielle afgrænsningsspørgsmål (personlig indkomst vs. kapitalindkomst, lønmodtager vs. selvstændig vs. honorarmodtager, rette indkomstmodtager) afgøres overvejende af Landsskatteretten og Skatterådet, mens domstolene næsten udelukkende beskæftiger sig med ét mønster – prøvelsen af skønsmæssige forhøjelser baseret på negativt privatforbrug og uidentificerede bank- og MobilePay-indsætninger. På det område er retstilstanden fast og skatteydervenlig i teorien, men hård i praksis: bevisbyrden for, at en indsætning ikke er skattepligtig indkomst, ligger hos skatteyderen og skal løftes ved objektive kendsgerninger.

PRINCIPPER UDLEDT AF PRAKSIS

01 Statsskattelovens § 4 fastlægger et globalindkomstprincip: den skattepligtiges samlede årsindtægter er skattepligtige, uanset om de hidrører fra Danmark eller udlandet, og uanset om de består i penge eller formuegoder af pengeværdi.

02 Statsskattelovens § 5 undtager formuebevægelser – værdistigninger, salg uden for næring og spekulation, arv, gaver omfattet af boafgiftsloven, kapitalforbrug og låneoptagelse – fra indkomstbegrebet; det er netop denne undtagelse, skatteyderen påberåber sig i indsætningssagerne.

03 Nettoindkomstprincippet i statsskattelovens § 6, litra a, giver kun fradrag for udgifter anvendt til at erhverve, sikre og vedligeholde indkomsten; i ikke-erhvervsmæssig (hobby)virksomhed kan udgifter kun fradrages op til indtægten, og underskud kan hverken fradrages i anden indkomst eller fremføres.

04 Personskatteloven opererer med fire indkomstformer, jf. § 2: skattepligtig indkomst, personlig indkomst, kapitalindkomst og aktieindkomst – personlig indkomst er en negativt afgrænset restkategori, mens kapitalindkomstopregningen i § 4, stk. 1, er udtømmende.

05 Skattemyndighederne kan foretage en skønsmæssig ansættelse efter skattekontrollovens § 74, når oplysningsskemaet ikke er indgivet rettidigt, eller når de foreliggende oplysninger ikke kan danne grundlag for ansættelsen; for fysiske personer indgår privatforbrug, skattefri indtægter og formue i skønsgrundlaget efter § 74, stk. 3.

06 Et negativt eller uantageligt lavt privatforbrug er efter fast højesteretspraksis i sig selv tilstrækkeligt grundlag for en skønsmæssig forhøjelse – også over for lønmodtagere, der ikke er bogføringspligtige.

07 Når der konstateres konkrete indsætninger på skatteyderens konti, påhviler det skatteyderen at godtgøre, at beløbene stammer fra allerede beskattede eller skattefri midler, jf. SKM2008.905.HR.

08 Forklaringer om lån, gaver, tilbagebetalte udlæg eller salg af privat indbo skal underbygges af objektive kendsgerninger – låneerklæringer udarbejdet efter skattesagens opståen tillægges ikke selvstændig bevismæssig betydning, og pengestrømmen skal kunne følges.

09 Domstolsprøvelsen af selve skønnet er tilbageholdende: skatteyderen skal godtgøre, at ansættelsen er åbenbart urimelig eller hviler på et forkert grundlag, jf. senest Østre Landsrets dom BS-20347/2023-OLR.

10 Afgrænsningen mellem lønmodtager, selvstændig erhvervsdrivende og honorarmodtager afgøres efter kriterierne i cirkulære nr. 129 af 4. juli 1994 til personskatteloven og skal foretages ens i hele skattelovgivningen – herunder i forhold til arbejdsmarkedsbidraget.

11 Honorarmodtagere kan alene fradrage udgifter i den konkrete honorarindkomst (nettoindkomstprincippet) og kan hverken anvende virksomhedsordningen eller overføre overskud til medarbejdende ægtefælle.

12 Ægtefæller beskattes hver af deres indkomst, jf. kildeskattelovens § 4, stk. 1, men virksomhedsindkomst henføres efter § 25 A, stk. 1, til den ægtefælle, der i overvejende grad driver virksomheden – uanset hvem der formelt står registreret som indehaver.

13 Ved separation eller skilsmisse anses samlivet skattemæssigt for ophævet allerede fra separationstidspunktet, hvorved adgangen til at overføre overskud til medarbejdende ægtefælle bortfalder for hele indkomståret.

14 Med lov nr. 482 af 22. maj 2024 er den hidtidige topskat fra og med indkomståret 2026 omdøbt til mellemskat med halveret sats (7,5 pct.), en ny topskat på 7,5 pct. er indsat i § 7 a i stedet for udligningsskatten, og en top-topskat på 5 pct. er indsat i § 8 i stedet for sundhedsbidraget.

15 Skatteloftet for personlig indkomst er samtidig nedsat fra 52,07 pct. til 44,57 pct., men gælder kun frem til den nye topskat – reelt er loftet 52,07 pct. med topskat og 57,07 pct. med top-topskat, mens kapitalindkomstloftet uændret er 42 pct.

16 Underskud i den skattepligtige indkomst skal efter personskattelovens § 13 først omregnes til skatteværdi og modregnes i årets skatter, dernæst overføres til en samlevende ægtefælle, og først derefter fremføres til senere indkomstår — fremførsel er kun mulig, hvis underskuddet ikke kunne rummes tidligere.

17 Arbejdsmarkedsbidraget på 8 pct. rammer kun vederlag for personligt arbejde i og uden for ansættelsesforhold samt selvstændig erhvervsindkomst — indtægter fra ikke-erhvervsmæssig (hobby)virksomhed er ikke bidragspligtige.

§ 1 Statsskattelovens §§ 4-6 som det bærende indkomstbegreb

Al dansk personbeskatning tager afsæt i tre bestemmelser fra 1922, der stadig står i deres oprindelige sproglige form. Statsskatteloven § 4 fastslår globalindkomstprincippet:

> *Som skattepligtig Indkomst betragtes med de i det følgende fastsatte Undtagelser og Begrænsninger den skattepligtiges samlede Aarsindtægter, hvad enten de hidrører her fra Landet eller ikke, bestaaende i Penge eller Formuegoder af Pengeværdi*

Opregningen i litra a-f er *eksemplifikatorisk*, ikke udtømmende. Litra a dækker næring og virksomhed samt "alt, hvad der er oppebaaret for eller at anse som Vederlag for … Arbejde, Tjeneste eller Bistandsydelse af hvilken som helst Art"; litra b bortforpagtning og udleje; litra c embedsindtægter, pension, naturalydelser og gaver; litra e renter og udbytte; litra f gevinster ved lotteri, spil og væddemål. Netop bredden gør bestemmelsen til det praktiske omdrejningspunkt: når Skattestyrelsen konstaterer en pengestrøm, er udgangspunktet skattepligt efter § 4, og det er skatteyderen, der må vise, at forholdet falder uden for.

Undtagelserne står i statsskatteloven § 5, der holder formuebevægelser uden for indkomstbegrebet: værdistigninger på egne formuegenstande, salgsindtægter uden for næring og uden for spekulation (litra a), arv og gaver omfattet af boafgiftslovens regler (litra b) samt — helt centralt for indsætningssagerne — "de Indtægter, der hidrører fra Kapitalforbrug eller Optagelse af Laan" (litra c). Grænsedragningen mellem § 4 og § 5 er derfor sagens kerne, hver gang en skatteyder forklarer en indsætning med, at der er tale om et lån, en gave fra nær familie eller salg af privat indbo.

Fradragssiden reguleres af statsskatteloven § 6, hvis litra a rummer driftsomkostningsbegrebet: fradrag gives for "de Udgifter, som i Aarets Løb er anvendt til at erhverve, sikre og vedligeholde Indkomsten, derunder ordinære Afskrivninger". Bestemmelsens sidste stykke understreger, at den beregnede indkomst er skattepligtig "uden Hensyn til, hvorledes den anvendes" — nettoindkomstprincippet gælder altså for indkomsterhvervelsen, ikke for anvendelsen.

Et praktisk vigtigt udslag af § 6, litra a, er hobbyvirksomhedsdoktrinen. I ikke-erhvervsmæssig virksomhed kan udgifter kun fradrages i det omfang, de modsvares af indtægter fra samme aktivitet; underskud kan hverken fradrages i anden indkomst eller fremføres. Landsskatteretten har anvendt dette konsekvent over for plantagedrift (09-01915), IT-udvikling (09-01722), sejlads med lystfiskere (10-03433), salg af hængekøjer (11-02140) og en virksomhed uden reel omsætning gennem to årtier (17-0700385). Kriterierne er rentabilitet over tid, intensitet, udsigt til en rimelig fortjeneste og plads til en rimelig driftsherreløn. Omvendt kan opstartsår ikke i sig selv diskvalificere: i 10-03128 godkendte et flertal underskudsfradrag for en internetbutik under henvisning til, at internetbaserede virksomheder må forventes at have en længere indkøringsperiode, og i

12-0192118 fandt retten, at der i startåret ikke var grundlag for at anse en network marketing-aktivitet for ikke-erhvervsmæssig.

Også gevinster af rent tilfældig karakter fanges af § 4. Skatterådet lagde i SKM2025.117.SR til grund, at gevinster i form af tokens og NFT'er fra et Play2Earn-univers beskattes som spilgevinst efter statsskattelovens § 4, litra f, mens spørgsmålet om skattefrihed for selve tokenerhvervelsen blev afgjort efter spekulationsbegrebet i § 5, litra a – og at node-driften var hobbyvirksomhed med den deraf følgende begrænsede fradragsret.

LOV Statsskatteloven § 4 · Statsskatteloven § 5 · Statsskatteloven § 6

PRAKSIS

Landsskatteretten · Nægtet fradrag for underskud af virksomhed - manglende erhvervsmæssig aktivitet og rentabilitet	06.06.2019
Landsskatteretten · Landsskatterettens vurdering af erhvervsmæssig virksomhed ved network marketing og klassificering af honorarindkomst	22.09.2017
Landsskatteretten · Nægtet fradrag for underskud af virksomhed med salg af hængekøjer - manglende erhvervsmæssig karakter	13.10.2011
Landsskatteretten · Sejlads med lystfiskere anset for hobbyvirksomhed	10.06.2011
Landsskatteretten · Fradrag for underskud af internetbutik – Erhvervsmæssig virksomhed?	21.03.2011
Landsskatteretten · Manglende fradrag for underskud: Hobbyvirksomhed vs. Erhvervsmæssig virksomhed	27.04.2010
Landsskatteretten · Landsskatteretten om plantagedrift som hobbyvirksomhed og arbejdsmarkedsbidrag	17.09.2009
Skatterådet · Beskatning af GALA kryptotokens, NFT'er og Node-drift	04.03.2025

§ 2 Kategoriopdelingen i personskatteloven: personlig indkomst, kapitalindkomst, aktieindkomst og ligningsmæssige fradrag

Hvor statsskatteloven afgør, *om* noget er indkomst, afgør personskatteloven, *hvordan* den beskattes. Personskatteloven § 2 bestemmer, at der foruden den skattepligtige almindelige indkomst opgøres personlig indkomst, kapitalindkomst, aktieindkomst og CFC-indkomst.

Systematikken er beskrevet i cirkulære nr. 129 af 4. juli 1994 om personskatteloven, som fortsat er den mest præcise administrative fremstilling af opdelingen:

> *De overordnede indkomstformer i personskatteloven er skattepligtig indkomst og aktieindkomst. Al skattepligtig almindelig indkomst, der ikke skal medregnes til aktieindkomsten efter § 4 a, er skattepligtig indkomst. De indkomster, der indgår i den skattepligtige indkomst, underopdeles i personlig indkomst og kapitalindkomst. Den personlige indkomst omfatter al skattepligtig indkomst, der ikke efter § 4 skal medregnes til kapitalindkomsten.*

Det betyder, at personskatteloven § 3 er en **negativt afgrænset restkategori**, mens opregningen i personskatteloven § 4, stk. 1 er udtømmende. Cirkulæret opregner i afsnit 3 de typiske poster i den personlige indkomst – lønindkomst og honorarer, indtægt ved selvstændig erhvervsvirksomhed, pensioner, dagpenge og efterløn, kontanthjælp, underholdsbidrag, uddannelsesstøtte, genvundne afskrivninger samt goodwill – mens afsnit 4 gennemgår kapitalindkomstposterne.

Efter § 3, stk. 2 fradrages i den personlige indkomst bl.a. driftsomkostninger ved selvstændig erhvervsvirksomhed (nr. 1), pensionsbidrag (nr. 3), arbejdsmarkedsbidrag (nr. 6), befordring efter ligningslovens § 9 B (nr. 8) og skattemæssige afskrivninger (nr. 10). Fradrag, der *ikke* er nævnt her – de såkaldte ligningsmæssige

fradrag – kan alene fradrages i den skattepligtige indkomst og har dermed en lavere skatteværdi. Denne asymmetri er hele grunden til, at afgrænsningen mellem selvstændig erhvervsdrivende, lønmodtager og honorarmodtager har så stor økonomisk betydning.

Kapitalindkomsten opgøres som et nettobeløb, jf. § 4, stk. 2, og cirkulærets afsnit 4.2 fremhæver, at også erhvervsmæssige renteudgifter indgår i kapitalindkomsten, medmindre virksomhedsordningen anvendes.

Den praktisk hyppigste kategoriseringstvist vedrører udlejning af fast ejendom. Efter § 4, stk. 1, nr. 6 er over-/underskud af en- og tofamilieshuse, fritidshuse og ejerlejligheder kapitalindkomst, mens *erhvervsmæssig* udlejning beskattes som personlig indkomst efter § 3. Landsskatteretten har afgjort en række sager i dette grænseland:

Afgørelse	Faktum	Resultat
10-01964	Helårsvurderet ejendom i eksisterende udlejningsportefølje	Flertal: personlig indkomst efter statsskatteloven
10-03065	Udlejning til egne sønner under markedslejen	Ikke effektiv fraskrivelse – kapitalindkomst, jf. § 4, stk. 1, nr. 6
11-03143	Formidlingsaftale med ret til udlån til familie og venner	Ikke erhvervsmæssig – kapitalindkomst og ingen virksomhedsordning
15-0863761	Periode uden genudlejningsforsøg vs. periode med reel udlejning	Opdeling: kapitalindkomst i den ene periode, personlig indkomst i den anden

Det afgørende kriterium er, om ejeren *klart har fraskrevet sig* rådigheden over ejendommen i videre omfang, end vedligeholdelsespligten kræver.

Kapitalindkomstkategorien rammer også visse former for erhvervsmæssig aktivitet. Efter § 4, stk. 1, nr. 9 og 11 er indkomst fra virksomheder med mere end 10 ejere uden væsentlig deltagelse i driften samt udlejning af afskrivningsberettigede driftsmidler og skibe kapitalindkomst – de såkaldte anpartsregler. Skatterådet nåede i SKM2021.339.SR frem til, at flydende studieboliger registreret i Dansk Skibsregister skatteretligt var skibe/driftsmidler, hvorfor udlejningsindkomsten var kapitalindkomst, virksomhedsordningen udelukket og underskud kildeartsbegrænset. Samme systematik anvendte Landsskatteretten i 17-0991020, hvor en skatteyders tilbageværende aktiviteter efter salg af hovedvirksomheden blev opdelt i hobbyvirksomhed og kapitalindkomst med tab af retten til virksomhedsordningen til følge.

Aktieindkomsten er efter personskatteloven § 4 a en selvstændig kategori, der efter stk. 5 slet ikke indgår i den skattepligtige indkomst. Den omfatter navnlig aktieudbytte efter ligningslovens § 16 A og gevinst/tab efter aktieavancebeskatningslovens §§ 12-14. Landsskatteretten anvendte kategorien over for en hovedanpartshaver i 19-0008491, hvor udeholdt omsætning og private udgifter blev beskattet som maskeret udbytte i aktieindkomsten, mens en renteindtægt af mellemværendet blev henført til kapitalindkomsten.

Endelig viser SKM2013.348.SR, at klassifikationen har direkte konsekvenser for bidragspligten: gevinster ved finansiel spread betting var omfattet af kursgevinstlovens regler om finansielle kontrakter og dermed kapitalindkomst, hvorfor der ikke skulle betales arbejdsmarkedsbidrag – men Skatterådet advarede om, at en udvikling mod næringsvirksomhed ville ændre både kategorisering og bidragspligt, jf. § 4, stk. 3.

LOV Personskatteloven § 2 Personskatteloven § 3 Personskatteloven § 4, stk. 1 Personskatteloven § 4a

PRAKSIS

Landsskatteretten · Omklassificering af virksomhedsaktiviteter til hobby og kapitalindkomst medførte tab af retten til virksomhedsordningen	04.05.2022
Landsskatteretten · Beskatning af hovedanpartshaver for maskeret udbytte vedrørende udeholdt omsætning og private udgifter	27.05.2021
Landsskatteretten · Udlejning af fast ejendom: Beskatning som kapitalindkomst vs. personlig indkomst	02.12.2019
Landsskatteretten · Beskatning af sommerhusudlejning: Erhvervsmæssig udlejning vs. kapitalindkomst	20.12.2011
Landsskatteretten · Udlejning af fritidsejendom: Personlig indkomst eller kapitalindkomst? - Vurdering af erhvervsmæssig udlejning	06.04.2011
Landsskatteretten · Udlejning af ejendom - Personlig indkomst eller kapitalindkomst - Statsskatteloven	11.01.2011
Skatterådet · Udlejning af flydende studieboliger er kapitalindkomst og skibsafskrivning	30.06.2021
Skatterådet · Finansiel spread betting klassificeres som kapitalindkomst uden arbejdsmarkedsbidrag	27.05.2013

§ 3 Lønmodtager, selvstændig erhvervsdrivende eller honorarmodtager – og hvem er rette indkomstmodtager

Fordi opgørelsen af den personlige indkomst afhænger af skatteyderens status, er afgrænsningen mellem lønmodtager, selvstændig erhvervsdrivende og honorarmodtager et kernespørgsmål. Grundlaget er fortsat cirkulære nr. 129 af 4. juli 1994 om personskatteloven, afsnit 3.1.1, der fastlægger både definitionerne og kravet om ensartethed:

> *Som **lønmodtager** anses den, der modtager vederlag for personligt arbejde i et tjenesteforhold. ... **Selvstændig erhvervsvirksomhed** er kendetegnet ved, at der for egen regning og risiko udøves en virksomhed af økonomisk karakter med det formål at opnå et overskud. ... Afgrænsningen skal foretages på samme måde, uanset i hvilken relation inden for skattelovgivningens område, spørgsmålet er relevant. Den samme afgrænsning skal ligeledes foretages i relation til lov om arbejdsmarkedsfonde.*

Cirkulæret opregner desuden en tredje, uafhængig kategori:

> *Endelig kan der forekomme tilfælde, hvor der hverken er tale om lønmodtagere eller selvstændige erhvervsdrivende. Det kan f.eks. være tilfælde, hvor den skattepligtige driver forskellige former for bivirksomhed, som på grund af det beskedne omfang ikke kan karakteriseres som indkomst ved selvstændig erhvervsvirksomhed.*

Denne mellemkategori – honorarmodtageren – er den, Landsskatteretten oftest lander på. Det afgørende kriterium er, om der er påtaget en **selvstændig økonomisk risiko**. I 16-1409165 blev en agent på provisionsbasis anset for honorarmodtager, hvilket afskar fradrag for udgifterne, fordi der ingen indtægt var at modregne i. Samme resultat i 12-0192118, hvor konsulentarbejde honoreret med fast timeløn og med dækkede udlæg blev anset for honorarindkomst i den personlige indkomst med befordringsfradrag begrænset til ligningslovens § 9 C, og i 21-0016184. En kapelmester blev tilsvarende anset for honorarmodtager i 13-6656328.

Modsat bekræftede Skatterådet i SKM2020.412.SR, at en interessent med 51 pct. ejerandel, daglig ledelse, personlig solidarisk hæftelse og resultatafhængigt vederlag opfyldte begge de kriterier om reel indflydelse og reel økonomisk risiko, som ligningslovens § 4 forudsætter.

Et beslægtet spørgsmål er, hvem der er **rette indkomstmodtager**. Landsskatteretten henførte i 15-3140397 et vederlag faktureret af et selskab til den samlevende, der faktisk udførte arbejdet, med vægt på, at der ikke forelå ansættelsesaftale, ikke var udbetalt løn, ikke tegnet ansvarsforsikring og ikke indgået kontrakt mellem selskabet og kunden, samtidig med at parterne var interesseforbundne. Modsat blev en formelt registreret indehaver frifundet i 22-0054043 – nej, retten stadfæstede her netop, at klageren *var* rette indkomstmodtager, men omkvalificerede betalinger til fiktive underleverandører til fradragsberettigede lønudgifter og nedsatte derved forhøjelsen.

Døgnplejeområdet illustrerer, hvordan statusspørgsmålet forplanter sig. I 16-1323375 medførte den ene ægtefælles lønmodtagerstatus, at den anden ægtefælle hverken kunne beregne indkomst som medarbejdende ægtefælle efter kildeskattelovens § 25 A, stk. 3, eller få indtægterne henført efter § 25 A, stk. 1.

LOV Kildeskatteloven § 25a · Personskatteloven § 3, stk. 2 · Statsskatteloven § 4

PRAKSIS

Landsskatteretten · Landsskatteretten: Opgørelse af overskud af virksomhed - rette indkomstmodtager og skønsmæssig ansættelse	26.03.2025
Landsskatteretten · Befordringsfradrag og Honorarindkomst: Vurdering af Selvstændig Erhvervsvirksomhed vs. Honorarmodtager	17.05.2021
Landsskatteretten · Landsskatteretten: Kvalifikation af indkomst fra salg af branddøre - Honorarmodtager eller selvstændig erhvervsdrivende?	12.02.2021
Landsskatteretten · Døgnpleje: Afgørelse om lønmodtagerstatus for medarbejdende ægtefælle	08.04.2019
Landsskatteretten · Kapelmester anset som honorarmodtager - fradrag for udgifter og arbejdsmarkedsbidrag	11.10.2017
Landsskatteretten · Landsskatterettens vurdering af erhvervsmæssig virksomhed ved network marketing og klassificering af honorarindkomst	22.09.2017
Landsskatteretten · Landsskatteretten: Beskatning af personlig indkomst vs. selskabsindkomst - manglende ansættelseskontrakt og interesseforbundethed	18.05.2016
Skatterådet · Interessent med bestemmende indflydelse og personlig hæftelse er selvstændig erhvervsdrivende	16.10.2020

§ 4 Skatteberegningen efter personskatteloven – og omlægningen til mellemskat, topskat og top-topskat fra indkomståret 2026

Indkomstskatten til staten opgøres efter personskatteloven § 5 som summen af de enkelte skattetyper. Frem til og med indkomståret 2025 var opregningen: bundskat (§ 6), topskat (§ 7), udligningsskat (§ 7 a), sundhedsbidrag (§ 8), aktieindkomstskat (§ 8 a), CFC-skat (§ 8 b) og skat svarende til kommunal indkomstskat (§ 8 c). Både udligningsskatten og sundhedsbidraget havde imidlertid været sat til 0 pct. siden henholdsvis indkomståret 2018 og 2019, jf. § 7 a, stk. 5 og § 8, stk. 1.

Bundskatten efter § 6 beregnes af den personlige indkomst med tillæg af positiv nettokapitalindkomst. Satsen er justeret gentagne gange – senest til 12,01 pct. (og 4,01 pct. for personer uden kommunal skattepligt) fra indkomståret 2024 ved lov nr. 109 af 31. januar 2024, efter at den var nedsat til 12,06 pct. ved lov nr. 610 af 31. maj 2023.

Personfradraget i § 10 blev harmoniseret ved lov nr. 1564 af 12. december 2023, der ophævede det lavere fradrag for unge under 18 år og fastsatte ét grundbeløb på 39.350 kr. (2010-niveau) for alle fuldt skattepligtige. Fradragets skatteværdi opgøres efter § 12 og modregnes efter rækkefølgen i § 9. Uudnyttet skatteværdi overføres mellem samlevende ægtefæller efter § 10, stk. 3.

Aktieindkomstskatten efter § 8 a er 27 pct. under progressionsgrænsen og 42 pct. derover. Grænsen forhøjes trinvist fra 48.300 kr. til 63.400 kr. (2010-niveau) frem mod indkomståret 2027 ved lov nr. 1691 af 30. december 2024 med det erklærede formål at forbedre adgangen til kapital og styrke iværksætteri. Ægtefæller kan overføre uudnyttet grundbeløb efter § 8 a, stk. 4.

Den centrale ændring er omlægningen af progressionen ved lov nr. 482 af 22. maj 2024 (L 138, 2023-24), der har virkning fra og med indkomståret 2026. De almindelige bemærkninger beskriver baggrunden:

> *Den 14. december 2023 indgik regeringen (Socialdemokratiet, Venstre og Moderaterne) en aftale med Danmarksdemokraterne, Det Konservative Folkeparti, Radikale Venstre og Nye Borgerlige om reform af personskat. ... Af aftalen om reform af personskat følger, at den nuværende topskat halveres og ændres til en ny mellemskat, således at satsen nedsættes fra 15 pct. til 7,5 pct., og at skatteloftet for personlig indkomst nedsættes fra 52,07 pct. til 44,57 pct.*

Reformen har tre elementer:

- **Mellemskat** (§ 7): den hidtidige topskat omdøbes og satsen halveres til 7,5 pct. Beregningsgrundlaget er uændret – personlig indkomst med tillæg af positiv nettokapitalindkomst over bundgrænsen – og bundfradraget svarer til den hidtidige topskattegrænse.
- **Topskat** (§ 7 a): en ny skat på 7,5 pct. af personlig indkomst over 566.500 kr. (2010-niveau) indsættes på udligningsskattens plads. Kapitalindkomst indgår *ikke* i grundlaget.
- **Top-topskat** (§ 8): en ny skat på 5 pct. af personlig indkomst over 1.888.300 kr. (2010-niveau) indsættes på sundhedsbidragets plads. Af de paragrafspecifikke bemærkninger fremgår, at grænsen svarer til 2.381.200 kr. i 2024-niveau efter arbejdsmarkedsbidrag, og at "beskatningen af kapitalindkomst ændres ikke som følge af den nye top-topskat".

Satser og grænser fremgår af lovforslagets tabel 1:

	Gældende topskat	Mellemskat	Ny topskat	Top-topskat
Grundbeløb (2010-niveau)	467.000 kr.	467.000 kr.	566.500 kr.	1.888.300 kr.
2024-niveau (efter AM-bidrag)	588.900 kr.	588.900 kr.	714.400 kr.	2.381.200 kr.
Skattesats	15 pct.	7,5 pct.	7,5 pct.	5 pct.
Skatteloft, personlig indkomst	52,07 pct.	44,57 pct.	(52,07 pct.)	(57,07 pct.)
Skatteloft, kapitalindkomst	42 pct.	42 pct.	42 pct.	42 pct.
Beskatningsgrundlag	PI + positiv nettokapitalindkomst	PI + positiv nettokapitalindkomst	Personlig indkomst	Personlig indkomst

Skatteloftet i § 19 er samtidig nyaffattet, så loftet for personlig indkomst nedsættes til 44,57 pct. Nedsættelsen er ikke reel – som bemærkningerne udtrykker det:

> *Det bemærkes, at det nye skatteloft på 44,57 pct. for personlig indkomst dermed vil ligge før den nye topskat og den nye top-topskat. Reelt betyder det, at skatteloftet er 52,07 pct. for den nye topskat og 57,07 pct. for den nye top-topskat.*

Kapitalindkomstloftet på 42 pct. videreføres uændret, og bemærkningerne fremhæver, at satsnedsættelsen fra 15 til 7,5 pct. reelt er uden virkning for kapitalindkomst, fordi summen af bundskat, kommuneskat og mellemskat under alle omstændigheder overstiger 42 pct. i samtlige kommuner.

Selvom ændringerne er trådt i kraft, er de endnu ikke rullet ind i den senest offentliggjorte lovbekendtgørelse af personskatteloven. Den konsoliderede tekst i lovdatabaser kan derfor stadig gengive den gamle affattelse med topskat på 15 pct., udligningsskat og sundhedsbidrag – retstilstanden for indkomståret 2026 og frem er den, der følger af lov nr. 482 af 22. maj 2024.

LOV Personskatteloven § 5 Personskatteloven § 6 Personskatteloven § 7 Personskatteloven § 7a Personskatteloven § 8 Personskatteloven § 8a Personskatteloven § 10 Personskatteloven § 19

§ 5 Underskud, ægtefællemodregning og fremførsel efter personskattelovens § 13

Underskudsreglerne i personskatteloven § 13 opererer med en fast rækkefølge, der er afgørende for, hvor meget af et underskud der reelt kan udnyttes.

Efter § 13, stk. 1 omregnes et underskud i den skattepligtige indkomst først til skatteværdi og modregnes i årets beregnede skatter. Et resterende underskud fremføres til fradrag i den skattepligtige indkomst for de følgende indkomstår – men kun "hvis det ikke kan rummes i skattepligtig indkomst eller modregnes med skatteværdien ... for et tidligere indkomstår". Fremførselsretten er altså subsidiær og går tabt, hvis underskuddet kunne have været udnyttet tidligere.

Er skatteyderen gift og samlevende ved indkomstårets udløb, indskydes efter § 13, stk. 2 et obligatorisk mellemled: underskuddet skal i størst muligt omfang fradrages i den anden ægtefælles skattepligtige indkomst, og derefter modregnes skatteværdien i ægtefællens beregnede skatter – og dette skal ske, *før* ægtefællens egne fremførte underskud fra tidligere år bringes i anvendelse.

Negativ personlig indkomst behandles særskilt i § 13, stk. 3 og 4: den modregnes først i årets positive kapitalindkomst, derefter i ægtefællens personlige indkomst og ægtefællernes samlede positive kapitalindkomst, og først et herefter resterende beløb kan fremføres.

To kildeartsbegrænsninger bryder med hovedreglen. Efter § 13, stk. 6 kan underskud fra anpartsvirksomheder og udlejningsvirksomheder omfattet af § 4, stk. 1, nr. 9 eller 11, ikke fradrages i den øvrige indkomst, men fremføres udelukkende til modregning i positiv indkomst fra *samme* virksomhed. Efter § 13, stk. 7 gælder tilsvarende for underskud fra skattemæssigt transparente selskaber, medmindre skatteyderen deltager – eller i mindst 36 måneder har deltaget – i driften i væsentligt omfang. Skatterådet anvendte den førstnævnte begrænsning i SKM2021.339.SR om flydende studieboliger, og Landsskatteretten i 17-0991020 om en liftudlejning gennem interessentskab, hvor deltagelsen i driften var for begrænset til at undgå anpartsbeskatning.

Endelig skal man holde § 13-underskuddet ude fra hobbyunderskuddet. Underskud fra ikke-erhvervsmæssig virksomhed er slet ikke omfattet af § 13 – det kan hverken modregnes eller fremføres, fordi fradragsretten allerede er afskåret af nettoindkomstprincippet i statsskatteloven § 6, litra a. Landsskatteretten gennemgik sammenhængen i 10-03128.

Ved lov nr. 482 af 22. maj 2024 er modregningsrækkefølgen i § 13 tilpasset det nye satssystem: henvisningen til sundhedsbidraget udgår, og underskudsskatteværdien kan efter topskatten modregnes i den nye top-topskat efter § 8.

LOV	Personskatteloven § 4, stk. 1 · Personskatteloven § 13 · Statsskatteloven § 6	
PRAKSIS	**Landsskatteretten** · Omklassificering af virksomhedsaktiviteter til hobby og kapitalindkomst medførte tab af retten til virksomhedsordningen	04.05.2022
	Landsskatteretten · Fradrag for underskud af internetbutik – Erhvervsmæssig virksomhed?	21.03.2011
	Skatterådet · Udlejning af flydende studieboliger er kapitalindkomst og skibsafskrivning	30.06.2021

§ 6 Ægtefællebeskatning: individuel beskatning, rådighedskriteriet og driftsherrereglen

Udgangspunktet er utvetydigt: efter kildeskatteloven § 4, stk. 1 beskattes ægtefæller hver af deres indkomst. Sambeskatningen er afskaffet, men en række fordelings- og modregningsregler binder stadig ægtefællernes skatteberegning sammen.

Kapitalindkomst fordeles efter kildeskatteloven § 24 A hos den ægtefælle, "der efter ægteskabslovgivningen har rådighed over kapitalgodet eller, for så vidt angår kapitaludgifter, hæfter for betalingen". Kan det ikke afgøres, medregner hver ægtefælle halvdelen. Kapitalindkomst vedrørende erhvervsvirksomhed henvises udtrykkeligt til § 25 A.

Virksomhedsindkomst henføres efter kildeskatteloven § 25 A, stk. 1 til "den ægtefælle, der driver virksomheden", og deltager begge, til den, "der i overvejende grad driver virksomheden". Reglen slår igennem uanset den formelle registrering. I 19-0094190 var klageren formelt registreret som indehaver, men Landsskatteretten fandt, at ægtefællerne trods separation i 2004 havde genoptaget samlivet, at den separerede ægtefælle var den reelle driftsherre, og nedsatte klagerens ansættelse til 0 kr. for alle tre indkomstår. Modsat i 09-00291, hvor en revisionsvirksomhed formelt blev drevet af ægtefællen, men klageren havde den faglige baggrund, stod for den daglige drift og fortsatte virksomheden efter separationen – hele overskuddet blev henført til ham.

Der findes tre fordelingsmekanismer:

1. **Medarbejdende ægtefælle** efter § 25 A, stk. 3: indtil 50 pct., dog højst 215.500 kr. (2010-niveau), kan overføres, hvis begge har deltaget i væsentligt omfang, og beløbet ikke står i åbenbart misforhold til arbejdsindsatsen.
2. **Lønaftale** efter § 25 A, stk. 7: forudsætter overholdelse af indeholdelsespligterne for A-skat og arbejdsmarkedsbidrag, og lønnen må ikke stå i åbenbart misforhold til arbejdsindsatsen. Landsskatteretten godkendte i 09-01330 en aftalt løn på 1 mio. kr. til en ægtefælle i en ejendomsvirksomhed med 26 udlejningsejendomme – SKAT havde skønsmæssigt godkendt 350.000 kr. – med vægt på ægtefællens fuldtidsbeskæftigelse, ledelsesmæssige ansvar og hæftelse på lige fod. Retten bemærkede udtrykkeligt, at det er uden betydning, om aflønningen sker som løn eller som pensionsindbetaling.

3. **Fri fordeling** efter § 25 A, stk. 8: kræver væsentlig *og ligelig* deltagelse samt hæftelse i samme omfang, og fordelingen skal kunne begrundes sagligt i driften. I 10-02044 blev en ligedeling af et overskud på ca. 2,2 mio. kr. godkendt, efter at klageren var blevet 2/3 invalid og ægtefællen havde overtaget den daglige driftsledelse, samtidig med at virksomheden var omdannet til et I/S med solidarisk hæftelse.

Samlivsophør afskærer disse muligheder brat. Efter kildeskatteloven § 4, stk. 3 anses samlivet skattemæssigt for ophævet allerede på separations- eller skilsmissetidspunktet, og efter § 25 A, stk. 6 gælder fordelingsreglerne slet ikke, hvis samlivet er ophørt i løbet af indkomståret. I 09-01989 blev fradrag for overført overskud nægtet for hele 2007, fordi separationen fandt sted 27. november – klagerens forklaring om, at parret faktisk boede sammen til februar 2008, var ikke dokumenteret. Beslutningen om at anvende stk. 3 eller stk. 8 kan omgøres efter § 25 A, stk. 9, hvis begge ægtefæller tilkendegiver det senest den 30. juni i det andet kalenderår efter indkomstårets udløb – en frist der blev udslagsgivende i 14-1492502.

Også skatteberegningen indeholder ægtefælleelementer: negativ nettokapitalindkomst modregnes i den anden ægtefælles positive før bundskatteberegningen (§ 6, stk. 3), uudnyttet bundfradrag for kapitalindkomst overføres ved mellemskatteberegningen (§ 7, stk. 5), og uudnyttet nedslag for negativ nettokapitalindkomst overføres efter § 11, stk. 3 og 4.

LOV Kildeskatteloven § 4 · Kildeskatteloven § 24a · Kildeskatteloven § 25a · Personskatteloven § 11

PRAKSIS

Landsskatteretten · Landsskatteretten: Beskatning af virksomhedsoverskud - Genoptaget samliv og driftsherre	18.01.2023
Landsskatteretten · Døgnpleje: Afgørelse om lønmodtagerstatus for medarbejdende ægtefælle	08.04.2019
Landsskatteretten · Manglende fradrag for medarbejdende ægtefælle og udtagelse af tilgodehavende fra virksomhedsordning - forældelse	04.07.2018
Landsskatteretten · Friere fordeling af virksomhedsresultat mellem ægtefæller efter KSL § 25 A, stk. 8 - Invaliditet og ægtefælles øgede arbejdsindsats	16.03.2011
Landsskatteretten · Godkendelse af fradrag for lønudgifter til ægtefælle i udlejningsvirksomhed	21.12.2009
Landsskatteretten · Landsskatteretten om fradrag for overført overskud til medarbejdende ægtefælle efter separation	29.10.2009
Landsskatteretten · Landsskatteretten om beskatning af virksomhedsindkomst ved separation og medarbejdende ægtefælle	11.06.2009

§ 7 Arbejdsmarkedsbidraget – grundlaget og de indkomsttyper der falder udenfor

Arbejdsmarkedsbidraget er formelt en skat. Arbejdsmarkedsbidragsloven § 1 bestemmer, at personer, der er skattepligtige her til landet, "svarer skat i form af arbejdsmarkedsbidrag til staten", og at "bidraget udgør 8 pct. af grundlaget". Ved lov nr. 96 af 4. februar 2025 er der med virkning fra 1. januar 2026 indsat et nyt stk. 2, hvorefter bidraget udgør 0 pct. til og med det indkomstår, hvor personen fylder 17 år – begrundet i ønsket om at gøre fritidsjob mere attraktive for unge.

Grundlaget for lønmodtagere m.v. fremgår af arbejdsmarkedsbidragsloven § 2, stk. 1. Det omfatter dels ethvert vederlag i penge eller naturalier, der kan henføres til personligt arbejde i ansættelsesforhold (nr. 1), dels – og det er den bestemmelse der fanger honorarmodtagerne – "ethvert vederlag, som indgår i den personlige indkomst, i penge eller naturalier modtaget uden for ansættelsesforhold, når der ikke er tale om selvstændig

erhvervsvirksomhed" (nr. 2). Hertil kommer arbejdsudleje (nr. 3) og arbejdsgiverbetalte pensionsindbetalinger (nr. 4 og 5).

Naturaliebegrebet er udtømmende opregnet i § 2, stk. 2: fri kost og logi, fri bil, fri telefon og datakommunikation, fri sommerbolig, fri lystbåd, fri helårsbolig, aktier og aktieoptioner omfattet af ligningslovens § 16 eller § 28 samt arbejdsgiverbetalte sundhedsbehandlinger. Bidraget beregnes af den skattepligtige værdi. Beskatning af fri bil er derfor både personlig indkomst og bidragsgrundlag – Landsskatteretten fastholdt i 19-0059465 beskatningen af en hovedanpartshaver, fordi formodningen om privat rådighed ikke var afkræftet uden kørselsregnskab, uanset at husstanden også havde private biler.

Den praktisk vigtigste afgrænsning er, at **hobbyindkomst ikke er bidragspligtig**. Landsskatteretten fastslog i 09-01915, at plantagedriften var hobbyvirksomhed med den konsekvens, at nettoindkomsten var skattepligtig efter statsskattelovens § 4, men at klageren *ikke* var bidragspligtig, da personer, der driver virksomhed af ikke-erhvervsmæssig karakter, ikke er omfattet af bidragsgrundlaget. Årsopgørelsen blev ændret i overensstemmelse hermed. Kvalifikationen som hobbyvirksomhed har altså den dobbelte virkning, at underskudsfradraget bortfalder, men bidraget også bortfalder.

Tilsvarende afviste Skatterådet bidragspligt i SKM2013.348.SR, fordi gevinsterne var kapitalindkomst og spørgeren ikke ansås for næringsdrivende – men rådet advarede udtrykkeligt om, at en udvikling mod næringsvirksomhed ville ændre både klassifikationen og bidragspligten.

Bidraget kan fradrages i den personlige indkomst efter personskatteloven § 3, stk. 2, nr. 6. Beløbsgrænserne i personskatteloven er derfor konsekvent angivet i to niveauer – før og efter arbejdsmarkedsbidrag – sådan som det ses i tabellen over 2026-reformens satser.

LOV Arbejdsmarkedsbidragsloven § 1 Arbejdsmarkedsbidragsloven § 2, stk. 1, 2 Personskatteloven § 3, stk. 2

PRAKSIS	**Landsskatteretten** · Beskatning af fri bil for hovedanpartshaver – manglende afkræftelse af formodning om privat rådighed	28.08.2020
	Landsskatteretten · Kapelmester anset som honorarmodtager - fradrag for udgifter og arbejdsmarkedsbidrag	11.10.2017
	Landsskatteretten · Landsskatteretten om plantagedrift som hobbyvirksomhed og arbejdsmarkedsbidrag	17.09.2009
	Skatterådet · Finansiel spread betting klassificeres som kapitalindkomst uden arbejdsmarkedsbidrag	27.05.2013

§ 8 Skønsmæssig ansættelse ved negativt privatforbrug – skattekontrollovens §§ 53, 55 og 74

Hjemlen til at tilsidesætte det selvangivne og ansætte indkomsten skønsmæssigt findes i skattekontrolloven § 74. Bestemmelsen rummer to situationer: efter stk. 1 kan der skønnes, når oplysningsskemaet ikke er indgivet rettidigt efter § 2, og efter stk. 2, når den skattepligtige ved oplysningsfristens udløb ikke har givet oplysninger, "som kan danne grundlag for skatteansættelsen". I stk. 2-situationen skal forvaltningen som udgangspunkt først have anmodet om oplysningerne inden for en rimelig frist.

Selve skønsgrundlaget er lovreguleret i § 74, stk. 3:

> *Told- og skatteforvaltningen skal som grundlag for den skønsmæssige ansættelse … navnlig lægge vægt på oplysninger om den skattepligtige indkomst for tidligere år, årsopgørelser, forskudsregistreringer og oplysninger fra indberetningspligtige. … Er den skattepligtige en fysisk person, indgår i grundlaget efter stk. 2 tillige oplysninger om den skattepligtiges privatforbrug, herunder oplysninger om skattefrie indtægter og oplysninger om formue.*

To støttebestemmelser leder frem til § 74. Efter skattekontrolloven § 53 skal erhvervsdrivende, der fører regnskab, efter anmodning indsende regnskabsmateriale med bilag, og efterkommes anmodningen ikke inden fristen, kan der skønnes efter § 74. Efter skattekontrolloven § 55 skal *fysiske personer* efter anmodning oplyse om formuen ved indkomstårets begyndelse og udløb samt om "hovedposter i årets privatforbrug" – pligten påhviler efter stk. 2 også den samlevende ægtefælle, og manglende opfyldelse udløser efter stk. 3 skønsadgang. Formue- og privatforbrugsforklaringen er altså det lovfæstede redskab, hvormed privatforbrugsopgørelsen tilvejebringes.

Kravene til det regnskab, der kan tilsidesættes, er fastlagt i mindstekravsbekendtgørelserne. Efter mindstekravsbekendtgørelsen for mindre virksomheder § 8 skal det skattemæssige årsregnskab og de underliggende oplysninger "kunne udledes af bogføringen eller af specifikationer i tilknytning hertil", og bogføringen skal tilrettelægges, så alle registreringer kan følges til de skattemæssige opgørelser. § 7 kræver, at regnskabet "på en klar og overskuelig måde kan danne grundlag for Skatteforvaltningens kontrol". Tilsvarende for større virksomheder i § 3 og § 4.

Det materielle udgangspunkt er, at et **negativt eller uantageligt lavt privatforbrug i sig selv er tilstrækkeligt** til at tilsidesætte det selvangivne. Formuleringen går igen i domspraksis, senest i Retten i Holbæks dom SKM2024.254.BR, hvor det hedder, at indkomsten kan ansættes skønsmæssigt, "såfremt det selvangivne privatforbrug er negativt eller uantageligt lavt, jf. mangeårig fast højesteretspraksis". Højesteret nåede allerede i SKM2002.70.HR frem til, at myndighederne var berettigede til at skønne, når regnskabsgrundlaget kunne tilsidesættes og privatforbruget var negativt.

Landsskatteretten anvender to spor. Enten en **egentlig privatforbrugsberegning** – som i 08-02327 og i 20-0041101, hvor et lavt eller negativt privatforbrug udløste forhøjelse af den personlige indkomst – eller en **bruttoavanceanalyse** kombineret med tilsidesættelse af regnskabet. I 15-2711361 blev en foderforretnings regnskab tilsidesat på grund af manglende kasseafstemninger og udokumenteret varelager, og SKATs skøn med en gennemsnitlig bruttoavance på 15 pct. blev anset for "forsigtigt og passende" over for faktiske avancer på 12,4 pct., 17,4 pct. og ÷9,3 pct.

I 22-0070068 illustreres kontrolteknikken konkret: Skattestyrelsen sammenholdt de bogførte daglige salg med virksomhedens egne kassestrimler og Z-bonner og konstaterede, at omsætningen for en række dage helt eller delvist manglede at være bogført. Landsskatteretten stadfæstede skønnet og afviste udtrykkeligt, at officialmaksimen var tilsidesat, fordi styrelsen ikke havde beregnet bruttoavance og privatforbrug – undersøgelserne var tilstrækkelige, og skønnet var "velbegrundet og ikke åbenbart urimeligt".

LOV Skattekontrolloven § 2 · Skattekontrolloven § 53 · Skattekontrolloven § 55 · Skattekontrolloven § 74

PRAKSIS
- **Landsskatteretten** · Landsskatteretten: Opgørelse af overskud af virksomhed - rette indkomstmodtager og skønsmæssig ansættelse — 26.03.2025
- **Landsskatteretten** · Delvis stadfæstelse af skønsmæssig ansættelse for blomsterforretning vedrørende MobilePay-indsætninger og biludgifter — 02.09.2024

Landsskatteretten · Landsskatteretten: Manglende dokumentation for MobilePay-indbetalinger og kontante indsætninger medfører skattepligt 14.12.2020

Landsskatteretten · Skønsmæssig forhøjelse af virksomhedsresultat og salg af driftsmidler – manglende regnskabsmateriale og kasseafstemninger 04.02.2020

Landsskatteretten · Landsskatteretten om skønsmæssig indkomstforhøjelse ved lavt privatforbrug og bevisbyrde for kontante midler 02.07.2009

§ 9 Uidentificerede bank- og MobilePay-indsætninger – bevisbyrden hos skatteyderen

Det praktisk dominerende tvistemønster er beskatning af konkrete indsætninger, som ikke kan afstemmes med de oplyste indtægter. Retsstillingen er fastlagt af Højesteret i **SKM2008.905.HR**, hvor et ægtepar havde fået indsat større beløb løbende over en længere periode på deres konti. Højesteret stadfæstede landsrettens dom med bemærkningen om, at heller ikke det, der var fremkommet for Højesteret, gav

> *grundlag for at tilsidesætte skattemyndighedernes skøn vedrørende forhøjelsen af Cs og Bs indkomst for 1997 og 1998*

Ægteparret havde gjort gældende, at der som lønmodtagere ikke er bogføringspligt, og at der derfor "ikke stilles så strenge krav til beviset for, at de beløb, der er indsat på deres konti, er beskattede midler". Det argument slog ikke igennem. Reglen, som Landsskatteretten siden konsekvent gengiver, er, at det påhviler skatteyderen at godtgøre, at indtægterne stammer fra allerede beskattede eller skattefrie midler – jf. tillige SKM2011.208.HR.

Kravet er skærpet på bevisformen: **forklaringer skal underbygges af objektive kendsgerninger**. Landsskatteretten opregnede i 20-0041101 de tilbagevendende afvisningsgrunde:

- **Låneerklæringer** udarbejdet længe efter transaktionerne og i forbindelse med skattesagen kan ikke tillægges selvstændig bevismæssig betydning; der kræves lånedokumenter med vilkår om forrentning og afvikling.
- **Salg af privat indbo** kræver objektiv dokumentation for både ejerskab, anskaffelse for beskattede midler og for, at salgsprisen svarer til de modtagne beløb.
- **Pengestrømmen** skal kunne følges – kontantindsætninger, hvor sporet brydes, accepteres ikke.
- **Posteringsteksterne** indgår i vurderingen; MobilePay-overførsler uden tekst, der indikerer lån eller salg, taler imod skatteyderen.
- Det almindelige dokumentationskrav gælder "uden hensyntagen til særlige kulturelle forhold".

Beløbene i 2017 og 2018 blev beskattet som personlig indkomst efter statsskatteloven § 4, litra c, jf. personskatteloven § 3.

Mønsteret går igen på tværs af sagerne:

Afgørelse	Forklaring	Udfald
09-0240787	444.400 kr. var lån til et selskab stiftet et år *efter* overførslerne	Skattepligtigt – ingen låneaftale mellem parterne, ingen dokumenteret videreoverførsel
16-1020593	Lån fra fætter i Pakistan, genindsætninger, returnerede møbler	Kun møbelposten (13.996 kr.) godkendt – tidsmæssig og beløbsmæssig sammenhæng med dankortkøb dagen før

18-0007643	463 MobilePay-transaktioner à i alt 70.896 kr. fra mange forskellige personer	Ubeskattet løn; kun en hævning på 50.000 kr. anerkendt som afdrag på lån
20-0041195	Lån, gaver, udlæg og private salg	Stadfæstet efter Skattestyrelsens egen delvise nedsættelse
20-0095282	Skattefrie spillegevinster og refusion af udlæg, ca. 2,7 mio. kr.	I det væsentlige stadfæstet; kun kontantindsætninger i 2014 nedsat
21-0077051	MobilePay bogført som "lån/private mellemværender"	Skattepligtig omsætning; heller ikke fradrag for tilbagebetalinger
22-0070068	Vennetransaktioner og DBA-salg	Afvist; "klagerens forklaringer om overførsler internt mellem venner … var ikke understøttet af objektive kendsgerninger"

Retten formulerede afvisningen i den sidstnævnte sag direkte:

> *Retten har lagt vægt på, at klageren ikke har dokumenteret, at han har solgt privat indbo. At klageren har forklaret, at det solgte omfatter gammelt fodboldtøj, værktøj m.v. som solgt igennem [DBA], kan ikke føre til en ændret vurdering.*

Sagen viser samtidig, at skønnet kan indeholde skatteydervenlige elementer, som ikke uden videre kan udvides: Skattestyrelsen havde anvendt en bagatelgrænse på 200 kr. for indsætninger uden for åbningstiden, men Landsskatteretten fastslog, at bagatelgrænsen "var en del af skønnet", og at der ikke var grundlag for at tilsidesætte det – heller ikke med henvisning til byretspraksis om et ønske om en fast bagatelgrænse.

Klassifikationen af den beskattede indsætning afhænger af sammenhængen. Er indsætningen sket i en virksomhed, beskattes den som yderligere omsætning; er den sket privat, som anden personlig indkomst. Tidspunktet kan være afgørende: i 22-0070068 flyttede Landsskatteretten en enkelt indsætning på 275 kr. fra virksomhedsomsætning til anden personlig indkomst, alene fordi den var foretaget uden for butikkens åbningstid. Er skatteyderen hovedanpartshaver, kan indsætningen i stedet blive beskattet som yderligere løn eller maskeret udbytte – jf. 18-0007643 og 19-0008491 – eller den kan henføres til selskabet, som i 25-0066579, hvor et tandlægeselskabs indkomst blev forhøjet med 829.009 kr., fordi hovedanpartshaveren modtog kundebetalinger via MobilePay på sin private konto.

I byretten er billedet det samme. I BS-33099/2021-FRB frifandt Retten på Frederiksberg Skatteministeriet i en sag om uforklarede bankindsætninger på ca. 24,6 mio. kr., maskeret udlodning og gavebeskatning – og fandt tillige, at der forelå grov uagtsomhed med adgang til ekstraordinær genoptagelse.

Endelig viser 25-0040238, at kontrolgrundlaget er under forandring: her udsprang forhøjelsen af en kurervirksomheds omsætning af **DAC7-indberetninger** fra en digital platform, og MobilePay-beskatningen blev delvist nedsat fra 8.603 kr. til 5.000 kr.

LOV Personskatteloven § 3 · Skattekontrolloven § 74 · Statsskatteloven § 4 · Statsskatteloven § 5

PRAKSIS

- **Byretten** · Beskatning af uforklarede bankindsætninger, maskeret udlodning og ejendomsgave — 02.03.2023
- **Landsskatteretten** · Nægtet kørselsfradrag i privat bil, men medhold i afskrivning på el-ladcykler og nedsat MobilePay-beskatning — 27.05.2026
- **Landsskatteretten** · Skattestyrelsens skønsmæssige forhøjelse af selskabs skattepligtige indkomst som følge af MobilePay-indbetalinger på hovedanpartshaverens private bankkonto — 20.04.2026
- **Landsskatteretten** · Landsskatteretten: Manglende dokumentation for lån medfører skattepligtig forhøjelse af omsætning — 04.10.2024

Landsskatteretten · Delvis stadfæstelse af skønsmæssig ansættelse for blomsterforretning vedrørende MobilePay-indsætninger og biludgifter	02.09.2024
Landsskatteretten · Landsskatteretten: Forhøjelse af skattepligtig indkomst baseret på uselvangivne bankindsætninger	30.11.2022
Landsskatteretten · Beskatning af MobilePay-indsætninger og uforklarede bevægelser på mellemregningskonto som yderligere løn	08.06.2021
Landsskatteretten · Beskatning af hovedanpartshaver for maskeret udbytte vedrørende udeholdt omsætning og private udgifter	27.05.2021
Landsskatteretten · Uforklarlige bankindsætninger anset for skattepligtig indkomst fra uregistreret virksomhed	16.02.2021
Landsskatteretten · Landsskatteretten: Manglende dokumentation for MobilePay-indbetalinger og kontante indsætninger medfører skattepligt	14.12.2020
Landsskatteretten · Landsskatteretten: Beskatning af kontante indsætninger – Lån vs. Personlig Indkomst	09.10.2019
Landsskatteretten · Skattepligt af overførte beløb fra aktuar til formidler af skibsanparter	16.06.2015

§ 10 Prøvelsen af skønnet: kravet om "åbenbart urimeligt eller forkert grundlag"

Når først skønsadgangen er etableret, er domstolsprøvelsen af selve skønnets størrelse tilbageholdende. Skatteyderen skal godtgøre, at ansættelsen er **åbenbart urimelig eller hviler på et forkert grundlag**.

Standarden er senest bekræftet af Østre Landsret i BS-20347/2023-OLR. Landsskatteretten havde forhøjet indkomsten for 2011 til 1.522.416 kr. på grundlag af en negativ privatforbrugsopgørelse, hvori indgik udgifter til opførelse af en ejendom med 2,2 mio. kr. Skatteyderen bestred ikke skønsadgangen efter skattekontrolloven § 74, men gjorde gældende, at en væsentlig del af byggeriet var færdiggjort allerede i 2010, og at skønsmandens erklæring – baseret på 2011-priser – derfor ikke kunne tillægges vægt. Landsretten stadfæstede byretsdommen og lagde vægt på to forhold:

- der forelå ikke oplysninger om, at der forud for 2011 var betalt et større beløb end de 13.500 kr., Landsskatteretten havde lagt til grund for kontante betalinger i 2010, og
- det blev ikke tillagt betydning, at skønserklæringen var baseret på 2011-priser frem for 2010-priser, da dette ikke blev anset for at have haft afgørende indflydelse på skønnets rigtighed.

Sagsomkostningerne blev fastsat til 86.250 kr. – et beløb der illustrerer den processuelle risiko ved at prøve et privatforbrugsskøn.

Et syn og skøn kan altså ikke i sig selv vælte en ansættelse; det skal ramme et konkret og væsentligt fejlgrundlag. Skatteministeriet anførte i sagen, at appellanten burde have fremført indsigelsen om færdiggørelsesgrad tidligere, så skønsmanden kunne have taget højde for den – et synspunkt landsretten reelt tiltrådte ved at afvise betydningen af prissætningstidspunktet.

Samme standard anvender Landsskatteretten. I 15-2711361 hedder det, at klageren "ikke tilstrækkeligt havde sandsynliggjort, at SKATs skøn var for højt", og i 22-0070068, at skønnet var "velbegrundet og ikke åbenbart urimeligt".

Det betyder ikke, at skønnet er uprøvet. Landsskatteretten korrigerer regelmæssigt enkeltelementer, når skatteyderen leverer objektiv dokumentation: møbelreturneringen i 16-1020593, afdraget på lån i 18-0007643, kontantindsætningerne i 2014 i 20-0095282, straksafskrivningen af el-ladcykler i 25-0040238

og omkvalificeringen af betalinger til fiktive selskaber til fradragsberettigede lønudgifter i 22-0054043-. Prøvelsen er altså reel, men den er post-for-post og dokumentationsdrevet – ikke en fornyet helhedsvurdering af skønnet.

Forvaltningsretligt gælder de almindelige krav. Landsskatteretten afviste i 22-0070068 en påstand om ugyldighed på grund af tilsidesat officialmaksime, og i 20-0041101 en påstand om, at Skattestyrelsen burde have vejledt om retten til ikke at udtale sig efter retssikkerhedslovens § 10 – retten lagde vægt på, at der ikke forelå konkret mistanke om strafbart forhold på tidspunktet for indhentelsen, og at anmodningen om oplysninger ikke var et pålæg. Folketingets Ombudsmand har derimod i FOB 2014-6 fastslået, at Landsskatteretten som forvaltningsmyndighed er undergivet legalitetsprincippet og officialprincippet og ikke kunne undlade at tage stilling til, om fristerne for at ændre en skatteansættelse var opfyldt – udtalelsen understreger, at klageinstansens prøvelse som udgangspunkt er en fuldstændig efterprøvelse af sagens faktum og retlige spørgsmål.

LOV	Skattekontrolloven § 74	
PRAKSIS	**Landsretten** · Landsretten stadfæster skønsmæssig skatteansættelse for ejendomsopførelse	15.10.2024
	Landsskatteretten · Nægtet kørselsfradrag i privat bil, men medhold i afskrivning på el-ladcykler og nedsat MobilePay-beskatning	27.05.2026
	Landsskatteretten · Landsskatteretten: Opgørelse af overskud af virksomhed - rette indkomstmodtager og skønsmæssig ansættelse	26.03.2025
	Landsskatteretten · Delvis stadfæstelse af skønsmæssig ansættelse for blomsterforretning vedrørende MobilePay-indsætninger og biludgifter	02.09.2024
	Landsskatteretten · Landsskatteretten: Forhøjelse af skattepligtig indkomst baseret på uselvangivne bankindsætninger	30.11.2022
	Landsskatteretten · Beskatning af MobilePay-indsætninger og uforklarede bevægelser på mellemregningskonto som yderligere løn	08.06.2021
	Landsskatteretten · Landsskatteretten: Manglende dokumentation for MobilePay-indbetalinger og kontante indsætninger medfører skattepligt	14.12.2020
	Landsskatteretten · Skønsmæssig forhøjelse af virksomhedsresultat og salg af driftsmidler – manglende regnskabsmateriale og kasseafstemninger	04.02.2020
	Landsskatteretten · Landsskatteretten: Beskatning af kontante indsætninger – Lån vs. Personlig Indkomst	09.10.2019

§ 11 Låneforhold, kapitalindskud og overførsler mellem nærtstående – den skærpede bevisbyrde

Låneindsigelsen er den hyppigste indvending mod en indsætningsbeskatning, fordi statsskatteloven § 5, litra c netop holder "Indtægter, der hidrører fra Kapitalforbrug eller Optagelse af Laan" uden for indkomsten. Praksis stiller derfor skærpede krav til dokumentationen, navnlig mellem interesseforbundne parter.

Udgangspunktet blev formuleret af Landsskatteretten i 09-0240787: når der ikke foreligger en skriftlig låneaftale, skal parterne godtgøre "ved objektive kendsgerninger eller tilstrækkeligt vægtige beviser", at der er indgået en låneaftale – med henvisning til Højesterets dom af 11. juni 2008 (TfS 2008.918). I sagen var 444.400 kr. indsat på klagerens private konto med posteringstekster som "Fordi du altid er der for mig-stort kys" og "Husk, man bliver ikke lykkelig af penge". Den fremlagte låneaftale var indgået med et selskab, klageren først stiftede året *efter* overførslerne, og der var hverken dokumenteret videreoverførsel til selskabet eller tilbagebetaling. Beløbene blev anset for skattepligtige indtægter.

Omvendt kan kvalifikationen også slå ud til skatteyderens fordel. I 19-0014277 havde Skattestyrelsen fikseret en renteindtægt efter ligningslovens § 2 af en eneanpartshavers vedvarende overførsler til sit selskab. Landsskatteretten fandt, at overførslerne reelt var **kapitalindskud** og ikke lån – der manglede skriftlige låneaftaler, beløbene var i selskabets egne årsrapporter omkvalificeret fra ansvarlig lånekapital til egenkapital, og der var ikke stiftet en bindende og ubetinget tilbagebetalingsforpligtelse. Uden gældsforhold var der intet grundlag for renteberegning efter statsskatteloven § 4, litra e, og forhøjelsen for 2013-2017 blev nedsat til 0 kr.

Højesteret har i tre nyere domme fastholdt, at overførsler mellem hovedaktionær og selskab og mellem virksomhedsordning og privatsfære skal vurderes efter deres reelle karakter, ikke deres formelle betegnelse:

- I BS-21956/2022-HJR blev en eneaktionær beskattet af et lån, selskabet havde ydet til hans samlever. Lånet var ikke forretningsmæssigt begrundet i selskabets interesse, men udgjorde en skattepligtig overførsel af værdier til aktionæren og dennes husstand.
- I BS-19349/2022-HJR blev finansiering af en medinteressents ejerandel uden forretningsmæssig samhandel anset for privat långivning med beskatning som overførsel af værdier til følge.
- I BS-19139/2023-HJR fik Skatteministeriet medhold i, at private sælgerkreditter, der uretmæssigt var aktiveret i virksomhedsordningen, kunne anses for hævet i de tidligst mulige indkomstår inden for den ordinære genoptagelsesfrist – selvom lånene var stiftet flere år tidligere.

De momenter, praksis konsekvent lægger vægt på, kan sammenfattes:

- **Skriftlighed og vilkår**: findes der et lånedokument med aftalt forrentning, afvikling og sikkerhed?
- **Tidsmæssig sammenhæng**: er dokumentet oprettet samtidig med dispositionen – eller først efter, at skattesagen opstod?
- **Pengestrømmen**: kan midlerne følges fra långiver til låntager og eventuelt tilbage?
- **Regnskabsmæssig behandling**: er beløbet ført som gæld eller som egenkapital hos modtageren?
- **Interesseforbundethed**: er der et reelt modsætningsforhold mellem parterne, eller er markedsvilkårene alene resultatet af det indbyrdes forhold?

Sidstnævnte var afgørende i 14-1492502, hvor et tilgodehavende på ca. 7,5 mio. kr. mod eget selskab ikke kunne anses for et fuldt ud erhvervsmæssigt udlån, fordi der ikke var aftalt vilkår for afdrag, renter eller sikkerhed – "hvilket ikke er sædvanligt ved handler mellem ikke-interesseforbundne parter". Skatteyderen fik dog medhold, fordi den korrekte beskatning skulle have været placeret i indkomståret 2007, hvor fristen var udløbet.

LOV	Statsskatteloven § 4 · Statsskatteloven § 5	
PRAKSIS	**Højesteret** · Højesterets dom om udtagelse af private lån fra virksomhedsordningen og genoptagelsesfrister	20.12.2023
	Højesteret · Højesterets stadfæstelse af beskatning af eneaktionær for selskabets lån til samlever	24.05.2023
	Højesteret · Klassificering af lån fra virksomhedsskatteordningen som privat overførsel ved finansiering af familiemedlems ejerandel i interessentskab	26.04.2023
	Landsskatteretten · Landsskatteretten: Hovedanpartshavers overførsler til selskab var kapitalindskud, ikke rentebærende lån	19.05.2020
	Landsskatteretten · Landsskatteretten: Beskatning af kontante indsætninger – Lån vs. Personlig Indkomst	09.10.2019
	Landsskatteretten · Manglende fradrag for medarbejdende ægtefælle og udtagelse af tilgodehavende fra virksomhedsordning - forældelse	04.07.2018
	Landsskatteretten · Skattepligt af overførte beløb fra aktuar til formidler af skibsanparter	16.06.2015

§ 12 Delårsindkomst og omregning ved skattepligtsophør

Ophører den fulde skattepligt i løbet af et indkomstår, skal indkomstopgørelsen og skatteberegningen tilpasses den kortere periode. Efter kildeskatteloven § 92 foretages den afsluttende ansættelse på grundlag af en opgørelse af indkomsten i perioden fra begyndelsen af det sidst afsluttede indkomstår til skattepligtens ophør.

Selve beregningsteknikken står i kildeskatteloven § 94, stk. 1:

> *Den efter §§ 92-93 opgjorte indkomst omregnes således, at den kommer til at svare dels til et års indkomst, dels til indkomsten i en delperiode. Omregningen foretages såvel for den skattepligtige indkomst som for den personlige indkomst, kapitalindkomsten og den arbejdsmarkedsbidragspligtige indkomst.*

Omregningen skal altså foretages særskilt for **hver af personskattelovens indkomstkategorier** samt for bidragsgrundlaget – hele kategoriapparatet fra §§ 2-4 følger med over i delårsopgørelsen. Delperioden skal være af samme længde som perioden fra kalenderårets begyndelse til ophørstidspunktet, og der fremkommer herved henholdsvis en helårsindkomst og en delårsindkomst.

Efter § 94, stk. 2 beregnes helårsskatten af helårsindkomsterne efter reglerne i personskatteloven §§ 6-9 og efter arbejdsmarkedsbidragsloven, hvorefter der betales "så stor en del, som svarer til forholdet mellem delårsbeløbene og helårsbeløbene". Konstruktionen sikrer, at progressionsgrænserne – mellemskattens, topskattens og top-topskattens bundfradrag samt personfradraget – anvendes på helårsniveau og ikke giver en utilsigtet fordel eller ulempe, blot fordi indkomsten er koncentreret i en del af året.

Ophør af skattepligt har også ægtefællerelige konsekvenser. Efter kildeskatteloven § 4, stk. 6 anses samlivet i skattemæssig henseende for ophævet på tidspunktet for skattepligtens bortfald, hvis skattepligten efter § 1 bortfalder for den ene eller begge ægtefæller. Dermed bortfalder også de fordelings- og modregningsmuligheder, der forudsætter samliv ved indkomstårets udløb – herunder overførsel af overskud til medarbejdende ægtefælle efter § 25 A, stk. 3, underskudsoverførsel efter personskatteloven § 13, stk. 2 og 4 og overførsel af uudnyttet personfradrag efter personskatteloven § 10, stk. 3.

For personer omfattet af begrænset skattepligt gælder desuden særlige personfradragsregler i personskatteloven § 10, stk. 5 og 6, hvor fradraget kun gives for visse indkomsttyper, og hvor personer med en indkomstansættelse kortere end et år kan *vælge* at få skatterne nedsat med skatteværdien af et personfradrag. Valget skal træffes senest 1. juli i året efter indkomståret og kan omgøres frem til 30. juni i det andet kalenderår efter indkomstårets udløb. Cirkulæret til personskatteloven, afsnit 11.2 præciserer, at overførsel af uudnyttet personfradrag mellem ægtefæller forudsætter, at begge er *fuldt* skattepligtige her i landet.

Spørgsmål om selve skattepligtens ophør – bopæl, opholdets varighed og fraflytningstidspunktet – behandles under bopael-skattepligt.

LOV Kildeskatteloven § 4, stk. 6 Kildeskatteloven § 92 Kildeskatteloven § 94 Personskatteloven § 10

§ 13 Sammenfatning: hvad praksis faktisk afgør

Praksis om indkomstopgørelse og personskatteberegning falder i tre klart adskilte lag, hvor tvistintensiteten er meget ulige fordelt.

Det første lag – indkomstbegrebet – er retligt stabilt. Statsskatteloven § 4 er så bredt formuleret, at næsten enhver pengestrøm som udgangspunkt er skattepligtig, og § 5 undtager kun formuebevægelser, arv og gaver omfattet af boafgiftsloven samt kapitalforbrug og låneoptagelse. Der er praktisk taget ingen sager om, *hvorvidt* § 4 rækker; sagerne handler om, hvorvidt skatteyderen kan bringe forholdet ind under § 5 – og det er et bevisspørgsmål, ikke et fortolkningsspørgsmål.

Det andet lag – kategoriseringen – afgøres næsten udelukkende administrativt. Landsskatteretten og Skatterådet håndterer afgrænsningen mellem personlig indkomst og kapitalindkomst (udlejningssagerne og anpartsreglerne), mellem lønmodtager, selvstændig og honorarmodtager (risikokriteriet fra cirkulære nr. 129 af 4. juli 1994), mellem erhvervsmæssig virksomhed og hobbyvirksomhed (rentabilitet, intensitet og driftsherreløn) og spørgsmålet om rette indkomstmodtager. Domstolene bidrager kun sporadisk. Konsekvenserne er imidlertid betydelige: kategoriseringen afgør fradragsplacering, adgangen til virksomhedsordningen, underskudsanvendelse, muligheden for at overføre til medarbejdende ægtefælle og bidragspligten.

Det tredje lag – skønsmæssige ansættelser – er hvor domstolene faktisk er. Retstilstanden kan sammenfattes i fire trin:

1. Konstateres et negativt eller uantageligt lavt privatforbrug, eller kan regnskabet tilsidesættes, foreligger der skønsadgang efter skattekontrolloven § 74, understøttet af oplysningspligterne i § 53 og § 55.
2. Konstateres konkrete indsætninger, påhviler det skatteyderen at godtgøre, at midlerne er allerede beskattede eller skattefri, jf. **SKM2008.905.HR**.
3. Bevisbyrden løftes kun ved objektive kendsgerninger – dokumenterede pengestrømme, samtidige aftaler med reelle vilkår, tidsmæssig og beløbsmæssig sammenhæng. Efterrationaliserede erklæringer og henvisninger til kulturelle forhold eller til, at man ikke er bogføringspligtig, slår ikke igennem.
4. Selve skønnets størrelse prøves tilbageholdende: det skal være *åbenbart urimeligt* eller hvile på et *forkert grundlag*, jf. BS-20347/2023-OLR. Korrektioner sker post-for-post og kræver konkret dokumentation.

Beregningsreglerne har derimod deres eget udviklingsspor. Med lov nr. 482 af 22. maj 2024 er progressionen fra og med indkomståret 2026 omlagt til tre trin – mellemskat på 7,5 pct., topskat på 7,5 pct. og top-topskat på 5 pct. – mens sundhedsbidraget og udligningsskatten er formelt afskaffet, og skatteloftet for personlig indkomst nominelt er nedsat til 44,57 pct., reelt 52,07 pct. med topskat og 57,07 pct. med top-topskat. Kapitalindkomstloftet på 42 pct. er uændret. Hertil kommer harmoniseringen af personfradraget ved lov nr. 1564 af 12. december 2023, den trinvise forhøjelse af aktieindkomstens progressionsgrænse ved lov nr. 1691 af 30. december 2024 og bidragsfritagelsen for unge under 18 år ved lov nr. 96 af 4. februar 2025. Ingen af disse ændringer har endnu affødt offentliggjort praksis – men de betyder, at afgørelser om indkomstår før 2026 skal læses med den gamle satsstruktur for øje.

Endelig peger 25-0040238 på, hvor kontrollen bevæger sig hen: platformsindberetninger efter DAC7 leverer nu de oplysninger, der tidligere krævede en privatforbrugsberegning. Bevisbyrdereglen er den samme – men anledningen til at aktivere den opstår oftere.

For de tilgrænsende emner henvises til aktiebeskatning, kryptovaluta-beskatning, platformsindkomst-skat-, udlejning-skat, befordringsfradrag, rejsefradrag, skatteret-vaerdiansaettelse, skatteret-genoptagelse og skattesvig.

LOV Personskatteloven § 7 · Personskatteloven § 19 · Skattekontrolloven § 74 · Statsskatteloven § 4 · Statsskatteloven § 5

PRAKSIS

Landsretten · Landsretten stadfæster skønsmæssig skatteansættelse for ejendomsopførelse		15.10.2024
Landsskatteretten · Nægtet kørselsfradrag i privat bil, men medhold i afskrivning på el-ladcykler og nedsat MobilePay-beskatning		27.05.2026
Landsskatteretten · Delvis stadfæstelse af skønsmæssig ansættelse for blomsterforretning vedrørende MobilePay-indsætninger og biludgifter		02.09.2024
Landsskatteretten · Landsskatteretten: Manglende dokumentation for MobilePay-indbetalinger og kontante indsætninger medfører skattepligt		14.12.2020

REFERENCE Lovgrundlag

10 paragraffer

Arbejdsmarkedsbidragsloven § 2	stk. 1	Kildeskatteloven § 25a	
Personskatteloven § 3		Personskatteloven § 4	stk. 1
Personskatteloven § 7		Personskatteloven § 13	
Skattekontrolloven § 74		Statsskatteloven § 4	
Statsskatteloven § 5		Statsskatteloven § 6	

MATERIALE Citerede afgørelser

49 afgørelser

HØJESTERET · ØVERSTE INSTANS 3

20.12.2023	Højesterets dom om udtagelse af private lån fra virksomhedsordningen og genoptagelsesfrister	bs-19139-2023-hjr
24.05.2023	Højesterets stadfæstelse af beskatning af eneaktionær for selskabets lån til samlever	3238-3861
26.04.2023	Klassificering af lån fra virksomhedsskatteordningen som privat overførsel ved finansiering af familiemedlems ejerandel i interessentskab	bs-19349-2022-hjr

LANDSRETTEN · ANKEINSTANS 1

15.10.2024	Landsretten stadfæster skønsmæssig skatteansættelse for ejendomsopførelse	9532-11103

BYRETTEN · FØRSTE INSTANS 1

02.03.2023	Beskatning af uforklarede bankindsætninger, maskeret udlodning og ejendomsgave	5656-6764

LANDSSKATTERETTEN · ADMINISTRATIV KLAGEINSTANS 40

27.05.2026	Nægtet kørselsfradrag i privat bil, men medhold i afskrivning på el-ladcykler og nedsat MobilePay-beskatning	25-0040238
20.04.2026	Skattestyrelsens skønsmæssige forhøjelse af selskabs skattepligtige indkomst som følge af MobilePay-indbetalinger på hovedanpartshaverens private bankkonto	25-0066579
26.03.2025	Landsskatteretten: Opgørelse af overskud af virksomhed - rette indkomstmodtager og skønsmæssig ansættelse	22-0054043
04.10.2024	Landsskatteretten: Manglende dokumentation for lån medfører skattepligtig forhøjelse af omsætning	21-0077051
02.09.2024	Delvis stadfæstelse af skønsmæssig ansættelse for blomsterforretning vedrørende MobilePay-indsætninger og biludgifter	22-0070068
18.01.2023	Landsskatteretten: Beskatning af virksomhedsoverskud - Genoptaget samliv og driftsherre	19-0094190
30.11.2022	Landsskatteretten: Forhøjelse af skattepligtig indkomst baseret på uselvangivne bankindsætninger	20-0095282
04.05.2022	Omklassificering af virksomhedsaktiviteter til hobby og kapitalindkomst medførte tab af retten til virksomhedsordningen	17-0991020
08.06.2021	Beskatning af MobilePay-indsætninger og uforklarede bevægelser på mellemregningskonto som yderligere løn	18-0007643
27.05.2021	Beskatning af hovedanpartshaver for maskeret udbytte vedrørende udeholdt omsætning og private udgifter	19-0008491
17.05.2021	Befordringsfradrag og Honorarindkomst: Vurdering af Selvstændig Erhvervsvirksomhed vs. Honorarmodtager	21-0016184
16.02.2021	Uforklarlige bankindsætninger anset for skattepligtig indkomst fra uregistreret virksomhed	20-0041195
12.02.2021	Landsskatteretten: Kvalifikation af indkomst fra salg af branddøre - Honorarmodtager eller selvstændig erhvervsdrivende?	16-1409165
14.12.2020	Landsskatteretten: Manglende dokumentation for MobilePay-indbetalinger og kontante indsætninger medfører skattepligt	20-0041101
28.08.2020	Beskatning af fri bil for hovedanpartshaver – manglende afkræftelse af formodning om privat rådighed	19-0059465
19.05.2020	Landsskatteretten: Hovedanpartshavers overførsler til selskab var kapitalindskud, ikke rentebærende lån	19-0014277
04.02.2020	Skønsmæssig forhøjelse af virksomhedsresultat og salg af driftsmidler – manglende regnskabsmateriale og kasseafstemninger	15-2711361
02.12.2019	Udlejning af fast ejendom: Beskatning som kapitalindkomst vs. personlig indkomst	15-0863761
09.10.2019	Landsskatteretten: Beskatning af kontante indsætninger – Lån vs. Personlig Indkomst	16-1020593
06.06.2019	Nægtet fradrag for underskud af virksomhed - manglende erhvervsmæssig aktivitet og rentabilitet	17-0700385

08.04.2019	Døgnpleje: Afgørelse om lønmodtagerstatus for medarbejdende ægtefælle	16-1323375
04.07.2018	Manglende fradrag for medarbejdende ægtefælle og udtagelse af tilgodehavende fra virksomhedsordning - forældelse	14-1492502
11.10.2017	Kapelmester anset som honorarmodtager - fradrag for udgifter og arbejdsmarkedsbidrag	13-6656328
22.09.2017	Landsskatterettens vurdering af erhvervsmæssig virksomhed ved network marketing og klassificering af honorarindkomst	12-0192118
18.05.2016	Landsskatteretten: Beskatning af personlig indkomst vs. selskabsindkomst - manglende ansættelseskontrakt og interesseforbundethed	15-3140397
16.06.2015	Skattepligt af overførte beløb fra aktuar til formidler af skibsanparter	09-0240787
04.06.2015	Landsskatteretten: Forhøjelse af personlig indkomst nedsat, kapitalindkomst stadfæstet - manglende selvangivelse af renteindtægter	13-0239254
20.12.2011	Beskatning af sommerhusudlejning: Erhvervsmæssig udlejning vs. kapitalindkomst	11-03143
13.10.2011	Nægtet fradrag for underskud af virksomhed med salg af hængekøjer - manglende erhvervsmæssig karakter	11-02140
10.06.2011	Sejlads med lystfiskere anset for hobbyvirksomhed	10-03433
06.04.2011	Udlejning af fritidsejendom: Personlig indkomst eller kapitalindkomst? - Vurdering af erhvervsmæssig udlejning	10-03065
21.03.2011	Fradrag for underskud af internetbutik – Erhvervsmæssig virksomhed?	10-03128
16.03.2011	Friere fordeling af virksomhedsresultat mellem ægtefæller efter KSL § 25 A, stk. 8 - Invaliditet og ægtefælles øgede arbejdsindsats	10-02044
11.01.2011	Udlejning af ejendom - Personlig indkomst eller kapitalindkomst - Statsskatteloven	10-01964
27.04.2010	Manglende fradrag for underskud: Hobbyvirksomhed vs. Erhvervsmæssig virksomhed	09-01722
21.12.2009	Godkendelse af fradrag for lønudgifter til ægtefælle i udlejningsvirksomhed	09-01330
29.10.2009	Landsskatteretten om fradrag for overført overskud til medarbejdende ægtefælle efter separation	09-01989
17.09.2009	Landsskatteretten om plantagedrift som hobbyvirksomhed og arbejdsmarkedsbidrag	09-01915
02.07.2009	Landsskatteretten om skønsmæssig indkomstforhøjelse ved lavt privatforbrug og bevisbyrde for kontante midler	08-02327
11.06.2009	Landsskatteretten om beskatning af virksomhedsindkomst ved separation og medarbejdende ægtefælle	09-00291

SKATTERÅDET · ADMINISTRATIV MYNDIGHED 4

04.03.2025	Beskatning af GALA kryptotokens, NFT'er og Node-drift	23-1179151
30.06.2021	Udlejning af flydende studieboliger er kapitalindkomst og skibsafskrivning	21-0233180

16.10.2020	Interessent med bestemmende indflydelse og personlig hæftelse er selvstændig erhvervsdrivende	19-0907928
27.05.2013	Finansiel spread betting klassificeres som kapitalindkomst uden arbejdsmarkedsbidrag	13-0010001

15 PRAKSISOVERSIGT · PERSONBESKATNING

Praksisoversigt over offentliggørelse af skatteafgørelser (SKM-nummer)

Udvælgelse, anonymisering og retskildemæssig værdi af SKM-offentliggjorte afgørelser

Version 2 Opdateret 26. jun. 2026 5 afgørelser · 2012–2023 Læs online

INTRODUKTION

Offentliggørelse af skatteafgørelser med SKM-nummer er det centrale redskab til formidling af skatteretlig praksis fra Landsskatteretten, Skatterådet og Skattestyrelsen. Hjemlen findes i bekendtgørelserne om forretningsorden for henholdsvis Landsskatteretten og Skatterådet, mens skatteforvaltningslovens § 17 fastlægger den særlige tavshedspligt, der nødvendiggør anonymisering før offentliggørelse. Folketingets Ombudsmand har i sin egen drift-undersøgelse FOB 2022-7 indgående belyst tidsfrister for offentliggørelse, styresignaler og opdatering af Den juridiske vejledning, og har henstillet til Skattestyrelsen at forbedre informationen om igangværende praksisændringer. Praksisoversigten dækker udvælgelseskriterier, anonymiseringspligt, aktindsigt i ikke-offentliggjorte afgørelser, styresignalers rolle samt Skatterådets adgang til at ændre åbenbart ulovlige ankenævnsafgørelser efter skatteforvaltningslovens § 2, stk. 3.

PRINCIPPER UDLEDT AF PRAKSIS

01 Landsskatteretten udvælger og offentliggør selv afgørelser af principiel eller almen interesse, jf. forretningsordenens § 1, stk. 2, og § 17, mens det for Skatterådets afgørelser er Skattestyrelsen (told- og skatteforvaltningen), der træffer bestemmelse om offentliggørelse, jf. forretningsordenen for Skatterådet § 15.

02 Skatteforvaltningslovens § 17, stk. 1, pålægger skattemyndighederne en særlig, skærpet tavshedspligt under straffelovens §§ 152 ff., der er vidtgående end den almindelige forvaltningsretlige tavshedspligt og udgør retsgrundlaget for, at alle offentliggjorte afgørelser SKAL anonymiseres.

03 Anonymiseringspligten indebærer, at navne på fysiske og juridiske personer, CPR-, CVR- og SE-numre samt andre personhenførbare oplysninger fjernes eller erstattes af anonyme betegnelser; kan fuldstændig anonymisering ikke opnås, skal offentliggørelse undlades.

04 Skatteforvaltningslovens § 17 er en særlig tavshedspligtsbestemmelse som omhandlet i offentlighedslovens § 35, hvilket medfører, at aktindsigt i ikke-offentliggjorte skatteafgørelser er begrænset – myndigheden er endog afskåret fra at give meraktindsigt i identificerbare oplysninger.

05 Folketingets Ombudsmand har i FOB 2022-7 fastslået, at den gennemsnitlige tid til offentliggørelse af domme (ca. 36,5 dage) og LSR-kendelser (ca. 1,7 måneder) ikke generelt giver anledning til kritik, men har henstillet til hurtigere og mere målrettet information om igangværende praksisændringer i Den juridiske vejledning.

06 Styresignaler (SKM-numre med suffix .SKTST) er bindende tjenestebefalinger med samme status som cirkulærer, og borgere og virksomheder kan støtte ret på Den juridiske vejledning, herunder styresignaler, medmindre den beskrevne praksis er klart i uoverensstemmelse med højererangerende retskilder.

07 Ombudsmanden har udtalt, at det vil være i strid med legalitetsprincippet, hvis Skatteforvaltningen – i tilfælde hvor en dom eller afgørelse klart underkender hidtidig praksis – fortsat træffer afgørelser efter den underkendte praksis, selv om styresignal endnu ikke er udstedt.

08 Skatterådet kan efter indstilling fra Skattestyrelsen ændre en åbenbart ulovlig afgørelse truffet af et skatteankenævn, vurderingsankenævn eller motorankenævn, jf. skatteforvaltningslovens § 2, stk. 3, men denne beføjelse omfatter IKKE Landsskatterettens egne kendelser.

09 En ikke-offentliggjort Landsskatteretskendelse har principielt samme retskildeværdi som en offentliggjort, men det faktiske gennemslag er ringere, fordi rådgivere og virksomheder normalt ikke kender den – enkeltstående ikke-publicerede afgørelser kan vanskeligt påberåbes som bindende praksis efter lighedsgrundsætningen.

10 Selve den manglende SKM-publicering kan ikke selvstændigt prøves ved domstolene; den underliggende skatteafgørelse kan indbringes efter skatteforvaltningslovens § 48, og afslag på aktindsigt kan påklages efter offentlighedslovens regler og prøves af Folketingets Ombudsmand.

§ 1 Lovgrundlag for offentliggørelse af skatteafgørelser med SKM-nummer

Offentliggørelse af skatteafgørelser hviler på et flerleddet retsgrundlag bestående af skatteforvaltningsloven, bekendtgørelserne om forretningsorden for henholdsvis Landsskatteretten og Skatterådet samt den særlige tavshedspligtsbestemmelse i skatteforvaltningslovens § 17, stk. 1.

Skatteforvaltningslovens § 13, stk. 4 bemyndiger skatteministeren til at fastsætte en forretningsorden for Landsskatteretten. I medfør heraf er udstedt bekendtgørelse nr. 2373 af 10. december 2021 om forretningsorden for Landsskatteretten, hvis § 1, stk. 2, fastslår:

> *Landsskatteretten formidler praksis gennem udvælgelse og offentliggørelse af afgørelser af principiel eller almen interesse, jf. § 17.*

Forretningsordenens § 17 fastsætter anonymiseringspligten:

> *Ved offentliggørelse af afgørelser af principiel eller almen interesse, jf. § 1, stk. 2, skal navne på fysiske eller juridiske personer, cpr-numre, cvr-numre og andre personhenførbare oplysninger bortset fra journalnummer fjernes eller erstattes af anonyme betegnelser. Vurderer Landsskatteretten, at anonymisering ikke kan ske fuldt ud, skal offentliggørelse undlades.*

For Skatterådets vedkommende er hjemlen bekendtgørelse nr. 1035 af 25. oktober 2005 om forretningsorden for Skatterådet, § 15:

> *Told- og skatteforvaltningen træffer bestemmelse om offentliggørelse af afgørelser, som skønnes at have almen interesse.*

Denne formulering indebærer, at det er *Skattestyrelsen* – ikke Skatterådet selv – der fungerer som publiceringsmyndighed for Skatterådets afgørelser. Endelig gælder for afgørelser truffet af skatteankenævn, vurderingsankenævn og motorankenævn en tilsvarende regel i bekendtgørelse om Skatteankestyrelsen, § 23.

LOV Skatteforvaltningsloven § 13, stk. 4 Skatteforvaltningsloven § 17, stk. 1

§ 2 Publiceringsmyndigheder og udvælgelseskriterier

Et centralt strukturelt træk ved SKM-systemet er forskellen i publiceringsmyndighed:

- **Landsskatteretten** udvælger og offentliggør *selv* sine kendelser af principiel eller almen interesse. Ifølge Skatteankestyrelsens oplysninger til Folketingets Ombudsmand i forbindelse med FOB 2022-7 udtages sager til offentliggørelse af retsformanden umiddelbart efter, at afgørelsen er truffet, og sagerne medtages på et møde mellem de fire retsformænd, der afholdes som udgangspunkt hver 14. dag.
- **Skatterådets** afgørelser offentliggøres af *Skattestyrelsen*, jf. forretningsordenens § 15. Det er Skattestyrelsen, der vurderer, om en afgørelse skønnes at have almen interesse.
- **Domme** i skatte- og afgiftssager offentliggøres ligeledes af Skattestyrelsen, der har fastsat en intern frist på senest 30 dage efter modtagelse af dommen.

Udvælgelseskriteriet »principiel eller almen interesse« er ikke udtømmende defineret i hverken forretningsordenerne eller forarbejderne. Ombudsmanden konstaterede i FOB 2022-7, at de gennemsnitlige offentliggørelsestider var:

Afgørelsestype	Gennemsnitlig tid til offentliggørelse
Domme	36,5 dage (2021)
Bindende svar fra Skatterådet	31,7 dage (2021)
Landsskatterettens kendelser	Ca. 1,7 måneder (2020)

Ombudsmanden fandt, at disse gennemsnitlige tider ikke generelt giver anledning til bemærkninger, men understregede vigtigheden af rettidig offentliggørelse som led i Skatteforvaltningens informationspligt.

§ 3 Den særlige tavshedspligt i skatteforvaltningslovens § 17 og anonymiseringskravet

Skatteforvaltningslovens § 17, stk. 1 pålægger skattemyndighederne en *skærpet* tavshedspligt:

> *Skattemyndighederne skal under ansvar efter §§ 152, 152 a og 152 c-152 f i straffeloven iagttage ubetinget tavshed over for uvedkommende med hensyn til oplysninger om en fysisk eller en juridisk persons økonomiske, erhvervsmæssige eller privatlivet tilhørende forhold, som de under varetagelsen af deres arbejde bliver bekendt med.*

Bestemmelsen er en videreførelse af den tidligere skattestyrelseslovs § 37 og udvider den almindelige forvaltningsretlige tavshedspligt, jf. forarbejderne til skatteforvaltningsloven (lovforslag L 110 af 24. februar 2005, afsnit 4.6.2). Anvendelsesområdet for den skærpede tavshedspligt omfatter hele Skatteministeriets lovgivningsområde bortset fra lovgivning, der ikke er lovgivning om skatter i bred forstand.

Ombudsmanden har i flere udtalelser fastslået, at skatteforvaltningslovens § 17 er en *særlig tavshedspligtsbestemmelse* i offentlighedslovens § 35's forstand. Retsvirkningen er, at de forhold, der er omfattet af tavshedspligten, *ikke er undergivet aktindsigt* efter offentlighedsloven, og at myndigheden er *afskåret fra at give meraktindsigt* i identificerbare oplysninger, medmindre myndigheden selv er rådig over den beskyttede interesse – hvilket skattemyndighederne typisk ikke er.

I FOB 2014-37 fastslog Ombudsmanden, at Skatteministeriet med rette kunne undtage oplysninger om bestemte ejendomme, ejendomsejere og disses repræsentanter fra aktindsigt efter skatteforvaltningslovens § 17, stk. 1, jf. offentlighedslovens § 35, og at ministeriet kun var forpligtet til at give aktindsigt i *anonymiseret* form.

Anonymiseringskravet indebærer efter fast ombudsmandspraksis, at videregivelse af oplysninger i effektivt anonymiseret form *ikke* udgør et brud på tavshedspligten. Effektiv anonymisering forudsætter, at oplysningerne ikke indeholder sådanne kendetegn, at en identifikation af den pågældende er mulig i en »lidt videre kreds«. Anonymiseringskravet er dog ikke tilsidesat, blot fordi den person, oplysningerne angår, selv kan genkende sine egne forhold.

Højesteret har i **U.2022.364H** understreget vægten af den offentlige tavshedspligt ved at stadfæste en dom for uberettiget videregivelse af fortrolige, personhenførbare oplysninger om 89 borgeres sager til en journalist – selv hvor videregivelsen skete for at afdække kritisabel sagsbehandling.

LOV	Offentlighedsloven § 35 · Skatteforvaltningsloven § 17, stk. 1 · Straffeloven § 152, stk. 1	
PRAKSIS	**Højesteret** · Højesterets dom om tavshedspligt og whistleblowerbeskyttelse ved læk af 89 borgersager	13.01.2022
	Højesteret · Højesterets stadfæstelse af dom for videregivelse af 89 borgeres personfølsomme oplysninger til journalist	13.01.2022

§ 4 Aktindsigt i ikke-offentliggjorte skatteafgørelser

En skatteafgørelse, der ikke er udvalgt til offentliggørelse med SKM-nummer, er *ikke* dermed unddraget enhver adgang. Der kan begæres aktindsigt efter offentlighedslovens almindelige regler, men adgangen begrænses af flere undtagelsesbestemmelser:

- Offentlighedslovens § 35, jf. skatteforvaltningslovens § 17, stk. 1: Den særlige tavshedspligt udelukker aktindsigt i *identificerbare* oplysninger om skatteyders økonomiske, erhvervsmæssige eller private forhold.
- Offentlighedslovens § 30, nr. 1: Oplysninger om enkeltpersoners private, herunder økonomiske, forhold.
- Offentlighedslovens § 23 og § 24: Interne dokumenter og ministerbetjeningsdokumenter.

Ombudsmanden har i FOB 2015-50 udførligt redegjort for samspillet mellem skatteforvaltningslovens § 17 og offentlighedslovens § 35, og bekræftet, at selve oplysningen om, at der *eksisterer* en skattesag om en bestemt person, normalt vil være omfattet af den særlige tavshedspligt. Dog gælder tavshedspligten ikke for oplysninger, der i forvejen er offentligt tilgængelige.

En **samtykkeerklæring** fra den skatteyder, som afgørelsen vedrører, kan løfte tavshedspligten, idet parten ikke er »uvedkommende« i § 17's forstand. Myndigheden kan dermed videregive afgørelsen til tredjemand med partens samtykke.

Ombudsmanden har allerede i 1998 i en udtalelse om adgang til løbende aktindsigt i Landsskatterettens kendelser fastslået, at en anmodning om løbende at modtage kopier af offentliggjorte kendelser bør behandles efter offentlighedslovens regler om aktindsigt, ikke alene efter forretningsordenens bestemmelse om offentliggørelse.

For en bredere behandling af aktindsigt efter offentlighedsloven, herunder ministerbetjening og ekstrahering, henvises til praksisoversigten om aktindsigt.

LOV Offentlighedsloven § 30 Offentlighedsloven § 35 Skatteforvaltningsloven § 17, stk. 1

§ 5 Styresignaler, Den juridiske vejledning og Ombudsmandens henstillinger (FOB 2022-7)

Offentliggørelsen af skatteafgørelser med SKM-nummer skal ses i sammenhæng med to andre centrale praksisformidlingsredskaber: **styresignaler** og **Den juridiske vejledning**.

Ifølge SKM2018.348.SKTST, som er Skattestyrelsens egen retningsgivende meddelelse om styresignaler, anvendes styresignaler i to tilfælde:

- **Styresignal om genoptagelse**: Udstedes når Skatteforvaltningens hidtidige praksis er underkendt som følge af en endelig afgørelse fra Landsskatteretten, en endelig national dom eller en EU-dom, eller når Skatteforvaltningen af egen drift ændrer praksis.
- **Styresignal om praksis**: Fastlægger eller præciserer praksis på områder, hvor retsgrundlaget er uklart, eller det konstateres, at praksis ikke er ensartet.

Styresignaler og SKM-meddelelser er *bindende tjenestebefalinger* med samme retlige status som cirkulærer. Det er i domspraksis fastslået, at borgere og virksomheder kan *støtte ret* på Den juridiske vejledning, herunder styresignaler, i det omfang den beskrevne praksis ikke er klart i uoverensstemmelse med højererangerende retskilder.

Folketingets Ombudsmand gennemførte i FOB 2022-7 en egen drift-undersøgelse af tre overordnede spørgsmål:

1. **Tidsfrister for offentliggørelse** af domme og afgørelser samt udstedelse af styresignaler og opdatering af Den juridiske vejledning.
2. **Skatteforvaltningens information** i perioden fra en praksisændring til udstedelse af styresignal.
3. **Sagsbehandling af berørte sager** i overgangsperioden.

Ombudsmandens hovedkonklusioner var:

> *Det er imidlertid min opfattelse, at den tid, der efter det oplyste går med at opdatere informationen til borgere og virksomheder om betydningen af en ny praksis, er lang i forhold til de informationshensyn, der ligger bag Den juridiske vejledning.*

Ombudsmanden henstillede til, at Skattestyrelsen overvejede, om der *hurtigere og på en mere hensigtsmæssig måde* kan gøres opmærksom på eventuelle igangværende overvejelser om ændringer i praksis. Særligt kritiserede Ombudsmanden, at Den juridiske vejlednings forbehold om mulige praksisændringer er »meget generelt« og ikke knytter sig til de enkelte relevante tekstafsnit.

Endvidere fastslog Ombudsmanden:

> *I forhold til Skatteforvaltningens sagsbehandling, i perioden fra en dom eller afgørelse mv. foreligger, og indtil udstedelse af et styresignal er det min opfattelse, at det vil være i strid med legalitetsprincippet, hvis Skatteforvaltningen i de situationer, hvor det er klart, at en dom eller afgørelse mv. indebærer en underkendelse af hidtidig praksis, fortsat træffer afgørelser efter denne praksis.*

Skattestyrelsen oplyste, at der skal offentliggøres en SKM-meddelelse senest fire måneder efter en dom eller afgørelse, hvis det vurderes, at styresignalet ikke kan udstedes inden for seks måneder.

LOV Skatteforvaltningsloven § 17, stk. 1

§ 6 Retskildemæssig værdi af offentliggjorte vs. ikke-offentliggjorte afgørelser

Spørgsmålet om den retskildemæssige værdi af skatteafgørelser afhænger af *myndighedens hierarkiske niveau* (Højesteret > Landsret > Byret > Landsskatteretten > Skatterådet > skatteankenævn > Skattestyrelsen), men – i modsætning til hvad der undertiden antages i praksis – *ikke* af, om afgørelsen er offentliggjort med SKM-nummer.

En ikke-offentliggjort Landsskatteretskendelse har principielt *samme* retskildeværdi som en offentliggjort. Den er truffet af den samme instans med den samme kompetence. Forskellen ligger i det *faktiske gennemslag*: rådgivere, virksomheder og Skattestyrelsen selv orienterer sig primært efter offentliggjorte afgørelser og Den juridiske vejledning.

Denne asymmetri rejser spørgsmål under lighedsgrundsætningen og princippet om berettigede forventninger:

- **Lighedsgrundsætningen** forpligter skattemyndighederne til at behandle ens sager ens. Myndigheden er bundet af sin egen normerende praksis, som den fremgår af offentliggjorte afgørelser, styresignaler og Den juridiske vejledning.
- **Berettigede forventninger**: Borgere og virksomheder kan ifølge fast domspraksis støtte ret på Den juridiske vejlednings beskrivelse af praksis. En enkeltstående ikke-publiceret afgørelse – selv fra Landsskatteretten – kan derimod vanskeligt påberåbes som bindende praksis af andre skatteydere, netop fordi den ikke er tilgængelig.

Det er i forlængelse heraf, at offentliggørelsesmekanismen får retspolitisk betydning: en selektiv udvælgelse af afgørelser til offentliggørelse kan i praksis påvirke, hvilken retsstilling der opfattes som gældende. Rådgiverbranchen (herunder FSR – danske revisorer og Advokatsamfundet) har gentagne gange kritiseret manglende transparens i udvælgelsen og påpeget risikoen for »selektiv transparens« – dvs. at kun afgørelser, der bekræfter styrelsens praksis, offentliggøres, mens afgørelser, der underkender den, forbliver ukendte.

For materiel substans i bindende svar henvises til praksisoversigten om bindende svar fra Skatterådet.

§ 7 Offentliggørelse af selskabsskatteoplysninger (§ 17, stk. 2-5)

Skatteforvaltningslovens § 17, stk. 2-5 indeholder en *undtagelse* fra den særlige tavshedspligt, der tillader Skatteforvaltningen at offentliggøre visse oplysninger om selskabers skatteforhold (de såkaldte »åbne skattelister« for selskaber). De oplysninger, der kan offentliggøres, er:

1. Den skattepligtige indkomst efter fradrag af underskud fra tidligere indkomstår
2. Årets anvendte underskud fra tidligere indkomstår
3. Den beregnede skat for indkomståret
4. Den beregnede skat som følge af forhøjelsen efter selskabsskattelovens § 17 A (finansielle selskaber)
5. Skattepligtsbestemmelse og eventuel tonnagebeskatning

Denne undtagelse blev indført ved lov i 2012 for at øge gennemsigtigheden om selskabers skattebetalinger. Bestemmelsen bemyndiger alene offentliggørelse af de *specifikt opregnede* oplysningstyper – *selve afgørelsesteksten* i en konkret skattesag er fortsat omfattet af tavshedspligten og kan kun offentliggøres i anonymiseret form.

Det fremgår af forarbejderne, at offentliggjorte oplysninger efter stk. 2 herefter *ikke længere er fortrolige* og derfor hverken er omfattet af skattemyndighedernes særlige tavshedspligt eller forvaltningslovens almindelige tavshedspligt. Bestemmelsen gælder ikke for foreninger eller fonde, der er undtaget fra oplysningspligten efter skattekontrollovens § 4, stk. 1, nr. 3, 4 eller 5.

Senest er bestemmelsen udvidet ved lov af 22. juni 2022 (samfundsbidrag fra den finansielle sektor) med et nyt nr. 4 om den beregnede skat som følge af forhøjelsen for finansielle selskaber.

LOV Skatteforvaltningsloven § 17, stk. 2-5

§ 8 Skatterådets adgang til at ændre åbenbart ulovlige ankenævnsafgørelser (§ 2, stk. 3)

Skatteforvaltningslovens § 2, stk. 3 indeholder en særlig revisionsmekanisme:

> *Skatterådet kan efter indstilling fra told- og skatteforvaltningen ændre en åbenbart ulovlig afgørelse, der er truffet af et skatteankenævn, et vurderingsankenævn eller et motorankenævn.*

Bestemmelsen giver Skattestyrelsen mulighed for aktivt at *vælte* ankenævnsafgørelser, som styrelsen finder åbenbart ulovlige. Den indebærer, at Skatterådet – efter at have indkaldt sagsmaterialet – kan omgøre afgørelsen *uden* at borgeren har klaget.

To centrale begrænsninger gælder:

- Beføjelsen forudsætter *indstilling* fra told- og skatteforvaltningen (Skattestyrelsen). Skatterådet kan ikke af egen drift anvende bestemmelsen.
- Beføjelsen omfatter *kun* afgørelser fra skatteankenævn, vurderingsankenævn og motorankenævn – den omfatter **ikke** Landsskatterettens egne kendelser. Landsskatterettens afgørelser kan kun anfægtes ved indbringelse for domstolene efter skatteforvaltningslovens § 48.

»Åbenbart ulovlig« er et strengt kriterium, der forudsætter, at afgørelsen er i klar og ubetvivlelig modstrid med gældende ret. Bestemmelsen anvendes relativt sjældent og har karakter af en *sikkerhedsventil* mod materielt forkerte afgørelser fra de kollegiale ankenævn.

Når en åbenbart ulovlig afgørelse ændres af Skatterådet, offentliggøres den typisk med SKM-nummer (suffix .SR), hvilket sikrer transparens om, at mekanismen er blevet anvendt.

LOV Skatteforvaltningsloven § 2, stk. 3 · Skatteforvaltningsloven § 48

PRAKSIS
Skatterådet · Medregning af igangværende arbejder i pengetankreglen 01.10.2014
Skatterådet · Havneselskabs overgang til skattefrihed og tjenestemandsforpligtelser 12.12.2012

§ 9 Domstolsprøvelse og klagemuligheder

Selve den manglende offentliggørelse af en skatteafgørelse med SKM-nummer kan *ikke* selvstændigt prøves ved domstolene. Der er ingen retskrav på, at en bestemt afgørelse offentliggøres. Udvælgelsen af afgørelser til offentliggørelse er en del af myndighedens interne praksisformidling og ikke en »afgørelse« i forvaltningslovens forstand.

De klagemuligheder, der i praksis er relevante, er:

- **Den underliggende skatteafgørelse**: Kan påklages og indbringes for domstolene efter de almindelige regler i skatteforvaltningslovens §§ 35 a ff. og § 48.
- **Afslag på aktindsigt**: Kan påklages efter offentlighedslovens regler – typisk til den overordnede myndighed – og kan i sidste instans prøves af Folketingets Ombudsmand.
- **Sagsbehandlingstid for aktindsigt**: Offentlighedslovens § 36, stk. 2 fastsætter en frist på 7 arbejdsdage. Ombudsmanden har i **FOB 2017-34** kritiseret Skatteankestyrelsens sagsbehandlingstider for partsaktindsigt.

For en bredere behandling af genoptagelse af konkrete skatteansættelser henvises til praksisoversigten om genoptagelse.

LOV Offentlighedsloven § 36, stk. 2 · Skatteforvaltningsloven § 48

§ 10 Sammenfatning: Balance mellem tavshedspligt og transparens

SKM-offentliggørelsessystemet balancerer mellem to grundlæggende hensyn: den *skærpede skattemæssige tavshedspligt* og *behovet for retlig transparens og ensartet praksis*.

De centrale opmærksomhedspunkter kan opsummeres:

- **Udvælgelsen** beror på et bredt skøn (»principiel eller almen interesse«), hvilket giver Landsskatteretten og Skattestyrelsen betydelig frihed – men også udsætter systemet for kritik om selektiv transparens.
- **Anonymiseringen** skal være effektiv nok til at opfylde tavshedspligten, men ikke så vidtgående, at afgørelsens vejledningsværdi forsvinder. Over-anonymisering reducerer afgørelsens nytte for rådgivere og skatteydere.
- **Tidsfristerne** for offentliggørelse og styresignaludstedelse er væsentlige for retssikkerheden. Ombudsmanden har i FOB 2022-7 fastslået, at det er i strid med legalitetsprincippet at fortsætte med at træffe afgørelser efter en underkendt praksis, selv om styresignal endnu ikke er udstedt.
- **Den juridiske vejledning** er borgernes primære adgang til at kende skattemyndighedernes praksis. Vejledningens retlige status – den er *bindende* for Skattestyrelsen og kan påberåbes af borgere, medmindre den er klart i strid med højererangerende retskilder – understreger vigtigheden af, at den holdes ajour.
- **Åbenbart ulovlig-mekanismen** i skatteforvaltningslovens § 2, stk. 3 viser, at Skattestyrelsen har et aktivt korrektivinstrument over for ankenævnsafgørelser – men ikke over for Landsskatterettens kendelser, der alene kan anfægtes ved domstolene.

LOV Skatteforvaltningsloven § 2, stk. 3 | Skatteforvaltningsloven § 17, stk. 1

REFERENCE Lovgrundlag

5 paragraffer

Offentlighedsloven § 35		Skatteforvaltningsloven § 2	stk. 3
Skatteforvaltningsloven § 13	stk. 4	Skatteforvaltningsloven § 17	stk. 1
Straffeloven § 152			

MATERIALE Citerede afgørelser

5 afgørelser

HØJESTERET · ØVERSTE INSTANS 2

13.01.2022	Højesterets stadfæstelse af dom for videregivelse af 89 borgeres personfølsomme oplysninger til journalist	1874-2233
13.01.2022	Højesterets dom om tavshedspligt og whistleblowerbeskyttelse ved læk af 89 borgersager	U.2022.364H

SKATTERÅDET · ADMINISTRATIV MYNDIGHED 2

01.10.2014	Medregning af igangværende arbejder i pengetankreglen	14-2415478
12.12.2012	Havneselskabs overgang til skattefrihed og tjenestemandsforpligtelser	11-145831

PARKERINGSKLAGENÆVNET · NÆVN / KLAGEINSTANS 1

28.06.2023	Tvist om synlighed af parkeringstilladelse placeret i instrumentpanelets bakke	park-2233

16 PRAKSISOVERSIGT · PERSONBESKATNING

Praksisoversigt over omkostningsgodtgørelse i skattesager

Hæftelseskrav, medholdsvurdering og godtgørelsesberettigede sagstyper efter skatteforvaltningslovens kapitel 19

Version 2 Opdateret 6. sep. 2026 33 afgørelser · 2009–2025 Læs online

INTRODUKTION

Omkostningsgodtgørelse efter skatteforvaltningslovens kapitel 19 (§§ 52-60) dækker udgifter til sagkyndig bistand m.v. i klage- og retssager på Skatteministeriets område med 50 pct. som hovedregel og 100 pct. ved fuldt medhold eller medhold i overvejende grad. Praksis er koncentreret om fire akser: det ufravigelige hæftelseskrav om, at udgiften "ifølge regning skal betales eller er betalt" af den godtgørelsesberettigede selv, medholdsvurderingen instans for instans, afgrænsningen af hvilke sagstyper der overhovedet udløser godtgørelse, og reglerne om fuld dækning af syn og skøn. Højesteret har i to principielle domme – U.2015.3383 H og SKM2022.609.HR – fastslået, at "no cure, no pay"-konstruktioner og subsidiær hæftelse (simpel kaution) afskærer godtgørelse, og at en lempelig administrativ praksis ikke kan fravige lovens klare ordlyd. Landsskatteretten og Skattestyrelsen står for langt hovedparten af den løbende praksis, mens domstolene navnlig har afklaret hæftelsen, den procesretlige stilling ved syn og skøn og rækkevidden af modregningsforbuddet.

PRINCIPPER UDLEDT AF PRAKSIS

01 Godtgørelse forudsætter, at den godtgørelsesberettigede selv er retligt forpligtet til at betale rådgiverhonoraret; kravet i ordlyden "skal betale eller har betalt" er absolut og kan ikke fraviges ved en lempelig administrativ praksis (U.2015.3383 H).

02 En "no cure, no pay"-aftale, hvor skatteyderen aldrig kan komme til at betale mere end en andel af en opnået besparelse, opfylder ikke hæftelseskravet – heller ikke selv om regningen er stilet til skatteyderen.

03 Subsidiær hæftelse i form af simpel kaution, der først aktiveres ved tredjemands konkurs, opfylder ikke betingelsen om direkte og umiddelbar hæftelse (SKM2022.609.HR).

04 Overdragelse (transport) af godtgørelseskravet til den sagkyndige er udtrykkeligt tilladt efter § 52, stk. 8, 2. pkt., men fritager ikke for hæftelseskravet – transporten forudsætter netop, at kravet består.

05 Godtgørelsen er 50 pct. som hovedregel og 100 pct. ved fuldt medhold eller medhold i overvejende grad; grænsen går som udgangspunkt ved beløbsmæssigt medhold i mere end 50 pct. af det påklagede.

06 Medholdsvurderingen foretages instans for instans og ud fra den påstand, der er nedlagt for netop den instans – en samlet vurdering på tværs af instanser kan kun føre til efterregulering opad, aldrig til 100 pct. ved en instans, hvor sagen er tabt.

07 Medholdsvurderingen er en skønsmæssig helhedsbedømmelse af både målelige og ikke-målelige forhold: sagsgenstandens værdi, instansniveau, sagens vidererækkende betydning og klagepunktets tyngde.

08 Klageinstansens udtalelse om medholdsgraden efter § 56 indgår i vurderingen, men er udtrykkeligt ikke bindende; kompetencen til at træffe afgørelse om godtgørelsen ligger hos Skatteforvaltningen i 1. instans.

09 Godtgørelsen er altid 100 pct., når myndighederne selv viderefører sagen efter § 52, stk. 2 – uanset udfaldet ved den pågældende instans.

10 Hjemvises en sag alene som følge af nye oplysninger, som skatteyderen først fremlægger under klage- eller retssagen, ydes der ikke godtgørelse ved hjemvisningsinstansen, medmindre klageinstansen har taget stilling til netop det spørgsmål, oplysningerne angår.

11 En klageinstans' pålæg om genoptagelse er ikke en hjemvisning: den efterfølgende materielle behandling hos Skatteforvaltningen er en selvstændig 1.-instanssag uden godtgørelse.

12 Der ydes ikke godtgørelse for bistand i 1. instans, og der ydes kun godtgørelse, hvis afgørelsen faktisk påklages eller indbringes for domstolene, jf. § 54, stk. 3 og 4.

13 Afvises en sag på grund af oprindelige formelle mangler ved klagen eller stævningen – herunder manglende betaling af retsafgift – bortfalder godtgørelsen for den pågældende instans.

14 Udgifter til syn og skøn efter § 47 kan godtgøres fuldt ud, men forhåndstilsagn er ikke et retskrav; kompetencen ligger hos Skatteankestyrelsen henholdsvis Skatteforvaltningen, mens nævnene og Landsskatteretten selv kan tilkende fuld dækning ved sagens afslutning.

15 Et tilsagn om fuld omkostningsgodtgørelse til syn og skøn er en begunstigende forvaltningsakt og ikke en aftale efter retsplejelovens § 343, stk. 3 – skønsrekvirenten skal derfor foreløbigt afholde skønsmandens honorar (BS-28775/2019-HJR).

16 Honorarets rimelighed kan efterprøves efter § 57, stk. 3, med vægt på sagens karakter, timesats, tidsforbrug, resultat og vidererækkende betydning; bevisbyrden for at fravige udgangspunktet om rimelighed påhviler myndigheden.

17 Selskaber og fonde var afskåret fra godtgørelse i perioden 2009-2016 og fik adgangen tilbage med virkning for bistand udført fra 1. januar 2017.

18 Der ydes ikke godtgørelse for klager over selve godtgørelsesafgørelserne, over inddrivelsesafgørelser eller over afgørelser om refusion af udbytteskat, jf. § 52, stk. 7.

19 Modregningsforbuddet i § 52, stk. 8, er ikke til hinder for konneks modregning i de pålagte sagsomkostninger, som godtgørelsen netop angår (BS-37642/2024-OLR).

§ 1 Ordningens opbygning: de fem kumulative betingelser i kapitel 19

Omkostningsgodtgørelse ydes efter skatteforvaltningslovens § 52, stk. 1, der samler ordningens grundstruktur i én sætning:

> *"Der ydes en godtgørelse på 50 pct. af de udgifter, som en person omfattet af § 53 ifølge regning skal betale eller har betalt til sagkyndig bistand m.v. som nævnt i § 54 i de sager, der er nævnt i § 55. Dog ydes en godtgørelse på 100 pct., hvis den pågældende person i sagen har fået fuldt medhold eller medhold i overvejende grad."*

En ansøgning skal derfor passere fem porte, og falder den på én af dem, er der ingen godtgørelse:

Betingelse	Hjemmel	Kerneindhold
Personkredsen	§ 53	Klageberettigede, søgsmålsberettigede, parter og direkte retligt interesserede, der inddrages af myndigheden
Udgiftstypen	§ 54, stk. 1	Sagkyndig bistand, retsafgifter, syn og skøn, sagkyndige erklæringer, pålagte sagsomkostninger og udtalelser om domstolsprøvelse
Sagstypen	§ 55	Klage til skatteankenævn/Landsskatteretten, skatteankeforvaltningens afgørelser, genoptagelsesanmodninger, EU-Domstolen, EU-tvistbilæggelse og domstolsprøvelse
Hæftelsen	§ 52, stk. 1 og § 54, stk. 1	Udgiften skal "ifølge regning skal betales eller er betalt" af den godtgørelsesberettigede selv
Godtgørelsessatsen	§ 52, stk. 1-2	50 pct., 100 pct. ved fuldt/overvejende medhold, og altid 100 pct. når myndighederne viderefører sagen

Kapitel 19 er en videreførelse af skattestyrelseslovens §§ 33 A-33 C. Det fremgår udtrykkeligt af de oprindelige lovforarbejder til skatteforvaltningsloven, at

> *"Bestemmelserne er videreførelser af skattestyrelseslovens § 33 A, § 33 B og § 33 C."*

Ældre praksis og forarbejder til skattestyrelsesloven har derfor fortsat direkte fortolkningsværdi, hvilket Landsskatteretten gennemgående lægger til grund, jf. bl.a. 12-0191085 og 11-01160.

De formelle krav til ansøgningen er udmøntet i bekendtgørelse om oplysninger om udgifter til sagkyndig bistand m.v. ved godtgørelse efter skatteforvaltningslovens kapitel 19. Bekendtgørelsens § 2 kræver bl.a., at honoraraftalen, regningerne, instansens afgørelse og § 56-udtalelsen vedlægges for hver instansbehandling, og § 12 giver Skatteforvaltningen adgang til at kræve time-sagsregnskab og en fordeling af honoraret pr. instans og pr. klagepunkt. Fører den godtgørelsesberettigede selv sagen, kan der efter bekendtgørelsens § 8 kun opnås godtgørelse for udgifterne efter § 54, stk. 1, nr. 2-6 – aldrig for eget tidsforbrug eller tabt arbejdsfortjeneste.

LOV Skatteforvaltningsloven § 52, stk. 1 Skatteforvaltningsloven § 53 Skatteforvaltningsloven § 54, stk. 1 Skatteforvaltningsloven § 55 Skatteforvaltningsloven § 56

PRAKSIS **Landsskatteretten** · Fuld omkostningsgodtgørelse godkendt: Medholdsvurdering i klagesag om dobbeltbeskatning 21.03.2013

Landsskatteretten · Fuld omkostningsgodtgørelse til klager efter delvis medhold i sag om ejendomsavance 08.12.2011

§ 2 Hæftelseskravet – Højesterets to principielle domme om "no cure, no pay"

Det centrale stridspunkt i domstolspraksis er hæftelseskravet: udgiften skal "ifølge regning skal betales eller er betalt" af den godtgørelsesberettigede selv.

Grundafgørelsen er Højesterets dom af 30. juni 2015, Sag 202/2014 (U.2015.3383 H). En grundejer havde indgået en uopsigelig aftale med et rådgivningsfirma, hvorefter han alene skulle betale en andel af en opnået ejendomsskattebesparelse og ikke honorar til andre rådgivere. Sagen blev videresendt til et advokatfirma, som fakturerede grundejeren, og SKAT udbetalte først godtgørelse, men krævede den siden tilbage. Højesteret gav Skatteministeriet medhold og lagde vægt på tre ting: at ordlyden af § 52 og § 54, stk. 1 udtrykkeligt kræver, at den godtgørelsesberettigede "skal betale eller har betalt"; at forarbejderne – herunder **betænkning nr. 1382/2000** og bemærkningerne til lovforslag nr. L 267 (1999-2000) – konsekvent knytter tilskuddet til den skattepligtige, som udgifterne påhviler, også i mandatarsager; og at en påstået lempelig administrativ praksis ikke kan tillægges betydning, fordi den i givet fald ville være i klar modstrid med lovens ordlyd. At fakturaen var stilet til grundejeren og senere bekræftet ved en erklæring, ændrede ikke det retlige grundlag.

Den anden højesteretsdom er BS-10210/2021-HJR af 1. december 2022 (SKM2022.609.HR), hvor et boligselskab havde forsøgt at reparere hæftelsen med en efterfølgende advokataftale og en hæftelseserklæring. Højesteret afviste:

> *"Højesteret tiltræder herefter og efter bevisførelsen i øvrigt, at det ikke er godtgjort, at X har påtaget sig at hæfte for udgifterne til Zs bistand, sådan at der er ret til omkostningsgodtgørelse efter skatteforvaltningslovens § 52. Det tiltrædes herved, at en eventuel hæftelse for udgifterne til Zs honorar i tilfælde af Ys konkurs er en subsidiær hæftelse, der ikke opfylder betingelsen for omkostningsgodtgørelse efter § 52."*

Underinstanserne i samme sagskompleks – Retten i Glostrup i BS-10072/2018-GLO og Østre Landsret i BS-48187/2019-OLR (SKM2020.477.ØLR) – havde formuleret kernen skarpt:

> *"Landsretten finder, at Domeas erklæring om hæftelse har karakter af simpel kaution, og at denne form for hæftelse ikke opfylder betingelserne i skatteforvaltningslovens § 52."*

Underretspraksis efter 2015 er omfattende og entydig. Byretterne og landsretterne har nægtet godtgørelse i en lang række trepartskonstruktioner mellem grundejer, rådgivningsfirma og advokat, jf. SKM2019.169.BR, SKM2019.320.BR, SKM2019.394.BR, SKM2020.153.BR, SKM2020.494.BR-, SKM2021.159.BR, SKM2022.231.VLR, SKM2022.504.VLR samt SKM2023.601.BR og SKM2023.602.BR-. Den nyeste praksis fastholder linjen – se SKM2025.421.BR om hæftelse ved skatteyderens konkurs og SKM2025.618.BR.

Et vigtigt forbehold: at kravet på godtgørelse er **transporteret** til rådgiveren efter § 52, stk. 8, 2. pkt., er hverken i sig selv en hindring for eller et bevis for hæftelse. Transporten forudsætter netop, at der består et krav, og domstolene har afvist argumenter om, at transporten kan træde i stedet for hæftelsen, jf. SKM2021.159.BR og SKM2022.504.VLR.

Hæftelsespraksis har fået afsmittende virkning uden for godtgørelsesretten. I BS-53891/2023-VLR af 16. april 2025 hjemviste Vestre Landsret en periodiseringssag om et rådgiverselskabs egen indkomst, fordi honorarerne var betinget af "no cure, no pay" og dermed ikke afregningsmodne i faktureringsåret, og fordi Landsskatteretten ikke havde forholdt sig til betydningen af U.2015.3383 H.

LOV	Skatteforvaltningsloven § 52, stk. 1, 8 · Skatteforvaltningsloven § 54, stk. 1	
PRAKSIS	**Højesteret** · Afslag på omkostningsgodtgørelse ved 'no cure no pay'-aftaler og manglende direkte hæftelse for advokatomkostninger	01.12.2022
	Højesteret · Krav om personlig hæftelse for rådgiverhonorar som betingelse for omkostningsgodtgørelse i skattesager	30.06.2015
	Landsretten · Vestre Landsret hjemviser sag om skattepligtig indkomst for rådgivning baseret på "no cure, no pay"-princip	16.04.2025
	Landsretten · Landsretten stadfæster afslag på omkostningsgodtgørelse for advokathonorar	28.10.2020
	Byretten · Afgørelse om berettigelse til omkostningsgodtgørelse for udgifter til sagkyndig bistand	27.05.2019

§ 3 Medholdsvurderingen: 50 pct. som hovedregel, 100 pct. ved fuldt eller overvejende medhold

Satsen på 100 pct. udløses efter § 52, stk. 1, 2. pkt., når den godtgørelsesberettigede "i sagen har fået fuldt medhold eller medhold i overvejende grad". Vurderingen hviler på forarbejderne til den tilsvarende bestemmelse i skattestyrelseslovens § 33 A, stk. 1, som Landsskatteretten refererer i standardform, senest gengivet i 12-0191085:

> *Medholdsvurderingen skal foretages på baggrund af en skønsmæssig vurdering af såvel målelige som ikke-målelige forhold. Antallet af klagepunkter er ikke i sig selv afgørende. I vurderingen kan bl.a. indgå sagsgenstandens beløbsmæssige værdi, på hvilket niveau i klagesystemet eller ved domstolene sagen er afgjort, sagens eventuelle vidererækkende betydning for den skatte- eller afgiftspligtige eller for retstilstanden i øvrigt, samt udgifterne til den sagkyndiges behandling af sagen på det pågældende punkt (punktets tyngde).*

Den beløbsmæssige tommelfingerregel er, at der skal være opnået medhold i mere end 50 pct. af det påklagede. Skatteankestyrelsen har formuleret det direkte i SKM2014.655.SANST: er de påklagede forhøjelser ikke nedsat med mere end 50 pct., er der ikke medhold i overvejende grad. Ren procentregning er dog ikke nok – der ses bort fra øreafrunding, jf. SKM2007.94.LSR, og præcis 50 pct. medhold er ikke tilstrækkeligt.

Praksis viser to typiske udfald af helhedsbedømmelsen:

- *Skønselementet kan trække opad.* I 11-01160 fik klageren fuld godtgørelse, selv om påstanden om genanbringelse efter ejendomsavancebeskatningsloven og formalitetsindsigelserne blev afvist. Landsskatteretten lagde vægt på den betydelige beløbsmæssige nedsættelse af avancen (836.200 kr.), på at genanbringelsesspørgsmålet reelt kun angik periodisering, og på at avanceopgørelsen havde haft hovedvægten i sagen, herunder ved syn og skøn.
-

> *Formuleringen af påstanden er afgørende.* I 12-0191085 blev klagen til skatteankenævnet tilbagekaldt, efter at SKAT havde imødekommet den principale påstand ved genoptagelse. Landsskatteretten sammenholdt påstandene i klagen med SKATs efterfølgende afgørelse og fandt fuldt medhold, fordi den subsidiære påstand om et tabsfradrag reelt havde været en selvstændig anmodning uden for klagesagen.

Andre typiske temaer er, hvilken påstand der skal danne grundlag, når klagen først er foreløbig og siden præciseret (SKM2009.573.LSR, SKM2010.615.LSR), medholdsvurdering efter forlig (SKM2008.672.LSR, SKM2019.532.LSR), og transfer pricing-sager, hvor medholdet blev beregnet til 33,5 pct. og dermed ikke var overvejende (SKM2024.573.LSR). Skattestyrelsens samlede fremstilling af kriterierne findes i Den juridiske vejledning om medholdsvurderingen.

En særlig, praktisk vigtig regel er, at **hjemvisning som hovedregel anses for medhold i overvejende grad**, jf. SKM2021.63.LSR.

LOV	`Skatteforvaltningsloven § 52, stk. 1`	
PRAKSIS	**Landsskatteretten** · Fuld omkostningsgodtgørelse godkendt: Medholdsvurdering i klagesag om dobbeltbeskatning	21.03.2013
	Landsskatteretten · Fuld omkostningsgodtgørelse til klager efter delvis medhold i sag om ejendomsavance	08.12.2011

§ 4 Instans-for-instans-princippet og efterreguleringen

Medholdsvurderingen foretages **instans for instans** ud fra den eller de påstande, der er nedlagt for den pågældende instans. Princippet blev fastslået af Østre Landsret i SKM2005.358.ØLR og er siden gentaget i fast landsskatteretspraksis.

Den klareste illustration er 12-0191571 (SKM2013.510.LSR). Klageren havde vundet ca. 85 pct. af den samlede forhøjelse ved skatteankenævnet, men tabte det ene punkt om erhvervsmæssig kørsel, som blev påklaget videre til Landsskatteretten. Han krævede 100 pct. godtgørelse ved alle instanser ud fra en samlet betragtning. Landsskatteretten afviste:

> *"Vurderingen af, om klageren har fået fuldt medhold eller medhold i overvejende grad, skal ske instans for instans og ud fra den eller de påstande, som klageren har nedlagt for den pågældende klageinstans."*

Retten præciserede samtidig den asymmetri, der ligger i systemet: den **samlede** vurdering er efter forarbejderne kun relevant, når man skal afgøre, om et resultat ved en højere instans skal medføre **efterregulering** (opjustering til 100 pct.) af godtgørelsen for de tidligere instanser. Den kan ikke bruges den anden vej – klageren bærer selv risikoen ved at føre sagen videre og få den stadfæstet.

Instansprincippet gælder også, når et delspørgsmål udskilles. I 11-0300575 havde byretten afvist en momssag som for sent indbragt, hvorefter landsretten ophævede afvisningen og hjemviste til realitetsbehandling. Landsskatteretten anså afvisningsspørgsmålet for en **selvstændig sag** ved byretten, hvor klageren havde fået fuldt medhold, og opdelte godtgørelsen:

Periode	Arbejdets karakter	Godtgørelsesgrad
Dec. 2009 – feb. 2010	Den materielle sag (stævning m.v.)	50 pct. a conto
Jun. 2010 – jul. 2010	Formalitetstvisten (afvisningen)	100 pct.

Afgørelsen viser samtidig anvendelsen af reduktionsreglen i § 54, stk. 2, nr. 1: de tilkendte sagsomkostninger fra landsretten blev modregnet i de godtgørelsesberettigede udgifter. Efter § 54, stk. 2 reduceres de godtgørelsesberettigede udgifter tilsvarende med offentlig retshjælp og med moms, der kan fradrages som indgående afgift.

LOV Skatteforvaltningsloven § 52, stk. 1 Skatteforvaltningsloven § 54, stk. 2

PRAKSIS **Landsskatteretten** · Omkostningsgodtgørelse ved Landsskatteretten: Instans-for-instans vurdering af medholdsgrad 19.04.2013

Landsskatteretten · Omkostningsgodtgørelse ved formalitetsspørgsmål og hjemvisning fra landsretten 27.11.2012

§ 5 Medholdsudtalelsen efter § 56 – vejledende, men ikke en afgørelse

Efter § 56, stk. 1 skal den instans, der afgør den godtgørelsesberettigede sag, samtidig afgive en begrundet udtalelse om, i hvilket omfang der er opnået medhold. Bestemmelsen fastlægger selv udtalelsens retlige status:

> *"Denne udtalelse indgår i vurderingen af størrelsen af den godtgørelse, den godtgørelsesberettigede er berettiget til. Udtalelsen er dog ikke bindende for afgørelsen af spørgsmålet om godtgørelsens størrelse."*

Efter § 56, stk. 2 kan udtalelsen afgives af Skatteforvaltningen som sekretariat for Skatterådet eller af skatteankeforvaltningen, herunder som sekretariat for skatteankenævnet eller Landsskatteretten. I sager om kontrollerede transaktioner skal klageinstansen efter § 56, stk. 3 desuden udtale sig om, hvor stor en del af bistandsudgifterne der skønnes medgået til dokumentation, jf. § 54, stk. 1, nr. 4.

Den praktiske konsekvens af udtalelsens ikke-bindende karakter er dobbelt.

For det første er en udtalelse – eller et afslag på at afgive den – **ikke en afgørelse** i forvaltningslovens forstand og kan derfor ikke selvstændigt påklages. I 10-01849 havde et ankenævnssekretariat meddelt, at nævnet ikke kunne udtale sig om medholdsgraden, fordi klagen var bortfaldet ved SKATs genoptagelse. Landsskatteretten afviste klagen med den begrundelse, at brevet ikke var en retsakt, der fastsætter hvad der er eller skal være ret, og at kompetencen til at afgøre godtgørelsesspørgsmålet i 1. instans ligger hos Skatteforvaltningen. Ansøgningerne blev i stedet videresendt som rette myndighed.

For det andet kan klageinstansen henvise den godtgørelsesberettigede videre, netop fordi udtalelsen ikke afgør noget. I 11-04353 afsluttede Landsskatteretten sin kendelse med at henvise klageren til SKAT, netop fordi "Landsskatterettens medholdsvurdering udelukkende er vejledende". Det samme gælder i 11-04352.

Efter § 57, stk. 1 udbetales der forskudsvis 50 pct. af det ansøgte beløb, hvis ansøgningen giver anledning til nærmere at undersøge medholdsgraden, og et eventuelt restbeløb forrentes efter § 57, stk. 2.

LOV Skatteforvaltningsloven § 54, stk. 1 Skatteforvaltningsloven § 56, stk. 1-3 Skatteforvaltningsloven § 57, stk. 1

PRAKSIS
Landsskatteretten · Afslag på genoptagelse af kendelse om omkostningsgodtgørelse for syn og skøn 22.12.2011
Landsskatteretten · Landsskatterettens afslag på genoptagelse af sag om fuld omkostningsgodtgørelse til syn og skøn 22.12.2011
Landsskatteretten · Afvisning af klage over manglende udtalelse om medholdsgrad vedrørende ejendomsværdiskat 29.06.2010

§ 6 100 pct. når myndighederne selv viderefører sagen – § 52, stk. 2

Uafhængigt af medholdsgraden er godtgørelsen 100 pct., når det er skattemyndighederne, der viderefører sagen. § 52, stk. 2, 1. pkt. opregner situationerne udtømmende:

- Skatteforvaltningen forelægger en skatteankenævnsafgørelse for Skatterådet til ændring, jf. § 2, stk. 3.
- Skatteministeriet indbringer en skatterådsafgørelse for Landsskatteretten, jf. § 40, stk. 1.
- Skatteministeriet indbringer et spørgsmål afgjort af skatteankeforvaltningen, et skatteankenævn, et vurderingsankenævn, et motorankenævn eller Landsskatteretten for domstolene.
- Skatteministeriet anker en dom til højere instans.

Baggrunden fremgår direkte af forarbejderne til **lov nr. 1500 af 23. december 2014**, der udvidede bestemmelsen til også at omfatte de ankenævnsafgørelser, ministeriet indbringer:

> *"Når skattemyndighederne viderefører en sag, sker det typisk, fordi den er principiel. Godtgørelsen ydes kun til dækning af de godtgørelsesberettigede udgifter, som afholdes til sagens behandling ved henholdsvis Skatterådet, Landsskatteretten og den pågældende domstolsinstans og ydes uanset udfaldet af sagen ved den pågældende instans."*

Forarbejderne fremhæver netop, at reglen får betydning, hvis skatteyderen **taber** ved den instans, myndigheden har trukket sagen op til: "Derved får den skatte- eller afgiftspligtige fuldt ud dækket sine udgifter ved den pågældende instans til behandling af en sag, som er videreført i skattemyndighedernes interesse."

Godtgørelsen efter stk. 2 er dog **instansafgrænset**, jf. bestemmelsens 2. pkt.: den dækker kun udgifter ved den administrative klageinstans eller domstolsinstans, som myndigheden har bragt sagen for. Forarbejderne illustrerer grænsen: har Skatteministeriet indbragt en landsskatteretskendelse for byretten og fået medhold dér, mens skatteyderen selv anker til landsretten og taber, ydes der kun 50 pct. for landsretsbehandlingen.

Efter § 52, stk. 2, 3. pkt. omfatter 100 pct.-satsen tillige udgifter ved anmodning om henstand efter § 51 og udgifter til afsluttende arbejder, der direkte knytter sig til udfaldet af afgørelsen og er nødvendige for at gennemføre den. Henstandsdelen blev indsat ved **lov nr. 1665 af 20. december 2016** med den begrundelse, at man lovfæstede en allerede eksisterende praksis, og at "det ikke er en forudsætning for ydelsen af godtgørelsen, at SKAT imødekommer ansøgningen".

LOV Skatteforvaltningsloven § 51 Skatteforvaltningsloven § 52, stk. 2

§ 7 Hjemvisning, afsluttende arbejder – og den skarpe grænse til genoptagelsessager

Både § 52, stk. 2 og § 55, stk. 5 indeholder i dag den samme hjemvisningsmodifikation:

> *"Hjemvises en sag som følge af nye oplysninger, som den skatte- eller afgiftspligtige fremlægger i sagen, ydes der dog ikke omkostningsgodtgørelse til behandlingen ved hjemvisningsinstansen, medmindre klageinstansen eller domstolen har taget stilling til det spørgsmål i klagen eller retssagen, som de nye oplysninger angår, og der efter de almindelige regler ydes omkostningsgodtgørelse ved denne hjemvisningsinstans."*

Reglen blev indsat ved **lov nr. 1500 af 23. december 2014** som reaktion på Højesterets dom SKM2013.731.HR, hvor retten fandt, at der ikke i skatteforvaltningsloven var hjemmel til at yde godtgørelse for bistand ydet, **efter** at klageinstansen havde truffet afgørelse. Lovgiver valgte at lovfæste den hidtidige administrative praksis, men med én modifikation. De almindelige bemærkninger forklarer formålet:

> *"Denne del af forslaget har til formål at tilskynde den skatte- eller afgiftspligtige til at fremlægge alle væsentlige oplysninger i sagen på et så tidligt tidspunkt i sagsforløbet som muligt."*

Forarbejderne opstiller også afgrænsningen konkret. Hjemvises en sag om, hvorvidt skattepligten til Danmark er ophørt, og tager klageinstansen stilling til selve skattepligtsspørgsmålet, men hjemviser til den talmæssige opgørelse, ydes der godtgørelse ved hjemvisningsinstansen. Gør skatteyderen derimod alene en formalitetsindsigelse gældende samtidig med, at ny dokumentation for hovedspørgsmålet fremlægges, og hjemvises hovedspørgsmålet uden materiel stillingtagen, ydes der ikke godtgørelse. Indgår begge elementer, skal den sagkyndige skønsmæssigt fordele sine udgifter ved ansøgningen. Endelig gælder, at hjemvises sagen til Skatteforvaltningen eller til et vurderings- eller motorankenævn, ydes der under ingen omstændigheder godtgørelse ved hjemvisningsinstansen – der er kun godtgørelse, hvis hjemvisningsinstansen selv er en godtgørelsesberettiget instans.

Grænsen til genoptagelsessager er selvstændig og skarp. En klageinstans' pålæg om, at Skatteforvaltningen skal genoptage en ansættelse, er ikke en hjemvisning, fordi overinstansen ikke har overladt en del af klagebehandlingen til underinstansen, men blot stillet skatteyderen som om anmodningen om genoptagelse var imødekommet fra begyndelsen. To landsskatteretskendelser fastslår dette:

- I 09-03323 havde Landsskatteretten pålagt vurderingsmyndigheden at genoptage ansættelsen af fradrag i grundværdien. De efterfølgende udgifter på 83.540 kr. til at diskutere fradragets størrelse med SKAT var ikke godtgørelsesberettigede, fordi den efterfølgende ansættelse var "en selvstændig sag i første instans".
- I 10-02974 nåede Landsskatteretten samme resultat efter en ekstraordinær genoptagelse efter § 27, stk. 1, nr. 8: retten havde alene taget stilling til, om der forelå særlige omstændigheder, ikke til den materielle ansættelse. Skatteyderen blev henvist til at søge godtgørelse, hvis han valgte at påklage SKATs nye afgørelse.

For sammenhængen med genoptagelse i øvrigt henvises til skatteret-genoptagelse.

Endelig gælder, at nye oplysninger, der fremlægges under selve godtgørelsessagen, kan føre til hjemvisning af godtgørelsessagen. I 11-0299180 hjemviste Landsskatteretten en sag om manglende underskrift på ansøgningsskemaet, da et underskrevet skema blev fremsendt under klagebehandlingen – hensynet til instansrækkefølgen tilsagde, at Skatteforvaltningen først vurderede de øvrige betingelser.

LOV `Skatteforvaltningsloven § 27, stk. 1` `Skatteforvaltningsloven § 52, stk. 2` `Skatteforvaltningsloven § 55, stk. 5`

PRAKSIS **Landsskatteretten** · Hjemvisning af sag om omkostningsgodtgørelse grundet nye faktiske omstændigheder 03.07.2013

Landsskatteretten · Manglende omkostningsgodtgørelse for sagkyndig bistand ved genoptagelse af skatteansættelse 08.04.2011

Landsskatteretten · Omkostningsgodtgørelse nægtet: Sagkyndig bistand efter Landsskatterettens afgørelse anses for selvstændig sag 22.09.2010

§ 8 Godtgørelsesberettigede sagstyper efter § 55 – og hullerne i dækningen

§ 55, stk. 1 opregner udtømmende de sagstyper, der udløser godtgørelse: klagesager hvor et skatteankenævn eller Landsskatteretten kan træffe afgørelse (nr. 1), skatteankeforvaltningens egne afgørelser efter regler udstedt i medfør af § 35 b, stk. 3 (nr. 2), Landsskatterettens behandling af sager indbragt af Skatteministeriet efter § 40, stk. 1 (nr. 3), anmodninger til klageinstansen om genoptagelse af dens egen tidligere afgørelse (nr. 4), sager for EU-Domstolen hvor den godtgørelsesberettigede er part (nr. 5), og sager efter lov om mekanismer til bilæggelse af skattetvister i EU (nr. 6). Efter § 55, stk. 4 ydes der desuden godtgørelse ved domstolsprøvelse af sager omfattet af nr. 1-4.

De praktisk vigtige **undtagelser og huller** er følgende:

- **Told, afgifter og arbejdsgiverkontrol.** Efter § 55, stk. 2 gælder stk. 1, nr. 2, ikke sager om told, afgifter eller arbejdsgiverkontrol – bortset fra hæftelsessager – og heller ikke sager om registrering af køretøjer. Under den tidligere formulering af bestemmelsen tog Landsskatteretten i 11-0300001 stilling til en klage, der både angik beregning af og hæftelse for registreringsafgift, og delte godtgørelsen op: undtagelsen for hæftelsessager gjaldt kun arbejdsgiverkontrol, ikke hæftelse for registreringsafgift, mens afgiftsberegningen var godtgørelsesberettiget. At de to spørgsmål konkret blev behandlet samlet, ændrede ikke retten til godtgørelse for den berettigede del.
- **Vurderingsankenævn.** Klager til vurderingsankenævn er ikke nævnt i § 55, stk. 1 og udløser derfor ikke godtgørelse. Landsskatteretten stadfæstede afslaget i 11-02980 med den korte begrundelse, at der ikke er hjemmel.
- **Ejendomsvurdering ved overspringelse.** Efter § 55, stk. 4, 2. pkt. ydes der ikke godtgørelse ved domstolsprøvelse, hvis sagen angår vurdering efter vurderingsloven eller ejendomsvurderingsloven og indbringes efter § 48, stk. 1 eller 2, dvs. ved overspringelse af klageinstansen.
- **Genoptagelse af visse skatteankeforvaltningsafgørelser.** § 55, stk. 3 undtager genoptagelsesanmodninger vedrørende afgørelser truffet efter § 4 a.
- **Klager over godtgørelsesafgørelser, inddrivelse og udbytteskatterefusion.** Efter § 52, stk. 7 ydes der ikke godtgørelse for klager over afgørelser om omkostningsgodtgørelse, for klager over afgørelser efter lov om inddrivelse af gæld til det offentlige, eller for klager over tilbagekaldelse af eller afslag på refusion af udbytteskat. De to første undtagelser kom ind ved **lov nr. 1665 af 20. december 2016**, den sidste ved **lov nr. 1125 af 19. november 2019** som led i opfølgningen på udbytteskattesagerne.

Hertil kommer de **almindelige begrænsninger i § 54**. Efter § 54, stk. 3 ydes der kun godtgørelse for bistand i forbindelse med påklage eller indbringelse for domstolene – aldrig for behandlingen i 1. instans – og efter § 54, stk. 4 er det en betingelse, at afgørelsen faktisk påklages eller indbringes, ligesom der ikke ydes godtgørelse, i det omfang sagen afvises som følge af oprindelige formelle mangler ved klagen eller stævningen. Begge stykker blev indsat ved **lov nr. 1125 af 19. november 2019** og lovfæstede efter forarbejderne den hidtidige praksis. Forarbejderne præciserer bl.a., at ordene "i det omfang" indebærer, at afvises to ud af fem klagepunkter som følge af manglende kompetence, ydes der godtgørelse for de tre punkter, der realitetsbehandles.

Afvisningspraksis er illustreret i 10-01543, hvor Højesteret havde afvist en ankesag, fordi tillægsafgiften ikke var betalt. Selskabet gjorde gældende, at afvisningen reelt var en måde at opgive sagen på efter to års behandling, men Landsskatteretten fastholdt, at der efter forarbejderne til den tidligere skattestyrelseslovs § 33 A "ikke ydes tilskud til klager, der afvises", og nægtede godtgørelse af de 231.327 kr., der vedrørte højesteretsfasen.

LOV Skatteforvaltningsloven § 52, stk. 7 Skatteforvaltningsloven § 54, stk. 3-4 Skatteforvaltningsloven § 55, stk. 1-5

PRAKSIS **Landsskatteretten** · Delvis omkostningsgodtgørelse for sagkyndig bistand ved klage over registreringsafgift 05.04.2013

Landsskatteretten · Afslag på omkostningsgodtgørelse for klage til vurderingsankenævn 26.04.2012

Landsskatteretten · Afgørelse om omkostningsgodtgørelse ved afvist ankesag i Højesteret 08.03.2011

§ 9 Personkredsen i § 53 – og selskabernes tur-retur 2009-2017

Efter § 53 er godtgørelsesberettigede fysiske og juridiske personer, som er klageberettigede over en § 55-sag, kan indbringe den for domstolene, i øvrigt må anerkendes som part, eller inddrages i sagen af en myndighed, fordi den skønner, at de har en direkte retlig interesse i udfaldet.

Partsbegrebet fortolkes snævert. I 09-00487 søgte et selskab om godtgørelse for udgifter til klagesager, der angik selskabets egne ansattes skatteansættelser i en arbejdsudlejesag. Selskabet påberåbte sig risikoen for hæftelsesansvar efter kildeskattelovens § 69 og for erstatningskrav fra medarbejderne. Landsskatteretten fandt, at interessen var **afledt (indirekte)** og ikke tilstrækkelig til at begrunde partsstatus. Afgørelsen indeholder samtidig to praktisk vigtige pointer: en aftale, hvor arbejdsgiveren friholder de ansatte for bistandsudgifterne, er et skattefrit tredjemandstilskud efter ligningslovens § 7 Q, som ikke reducerer de godtgørelsesberettigede udgifter, jf. § 54, stk. 2 – men regningen skal være stilet til den godtgørelsesberettigede selv, og de ansattes krav kan ikke overdrages til arbejdsgiverselskabet.

Selskabers og fondes adgang har været slået frem og tilbage. Ved ændringsloven af juni 2009 om harmonisering af selskabers aktie- og udbyttebeskatning blev § 53 nyaffattet, så skattepligtige efter selskabsskattelovens §§ 1-2 og fondsbeskatningslovens § 1 blev afskåret fra godtgørelse – også fra fuld dækning af syn og skøn efter § 52, stk. 3. Forarbejderne præciserede, at ordningen fortsat gjaldt fysiske personer, dødsboer og juridiske personer uden for de nævnte bestemmelser, herunder stat, kommuner, trossamfund og havne undtaget efter selskabsskattelovens § 3.

Afgrænsningen gav en betydelig fortolkningspraksis i den periode, hvor undtagelsen gjaldt:

Afgørelse	Enhed	Udfald
10-01731	Andelsboligforening uden udlejning	Godtgørelse – ingen erhvervsmæssig virksomhed, derfor ikke omfattet af undtagelsen
11-0300488	Almennyttig idrætsforening med erhvervsindtægter	Afslag – formel skattepligt består, selv om fradrag reducerer indkomsten til nul
11-03088	Dansk Boldspil-Union	Afslag – entré-, tv- og sponsorindtægter udgør erhvervsmæssig virksomhed

Undtagelsen blev ophævet ved **lov nr. 1665 af 20. december 2016**. Forarbejderne til ophævelsen fastslår resultatet direkte:

> *"Dermed får skattepligtige selskaber og fonde igen mulighed for at opnå omkostningsgodtgørelse for godtgørelsesberettigede bistandsudgifter med virkning for udgifter til sagkyndig bistand m.v., som udføres den 1. januar 2017 eller senere."*

Den praktiske konsekvens er, at afgørelser som 11-0300488 og 11-03088 i dag kun har historisk interesse for sondringen mellem formel skattepligt og faktisk skattebetaling – de kan ikke længere anvendes som gældende ret for spørgsmålet om selskabers adgang til godtgørelse.

En sidste, ofte overset regel: efter § 52, stk. 7 er selve klagen over godtgørelsesafgørelsen ikke godtgørelsesberettiget, selv om den godtgørelsesberettigede i øvrigt tilhører personkredsen.

LOV `Ligningsloven § 7q` `Skatteforvaltningsloven § 52, stk. 7` `Skatteforvaltningsloven § 53` `Skatteforvaltningsloven § 54, stk. 2`

PRAKSIS

Landsskatteretten · Almennyttig forening med erhvervsindtægter fik afslag på omkostningsgodtgørelse	15.10.2012
Landsskatteretten · Landsskatteretten stadfæster afslag på omkostningsgodtgørelse til Dansk Boldspil-Union	15.10.2012
Landsskatteretten · Landsskatteretten imødekommer andelsboligforenings ansøgning om omkostningsgodtgørelse	16.06.2011
Landsskatteretten · Landsskatteretten: Omkostningsgodtgørelse til selskab for ansattes skattesager	25.05.2010

§ 10 Syn og skøn: fuld dækning, forhåndstilsagn og den procesretlige hæftelse

Udgifter til syn og skøn efter § 47 i forbindelse med en sag for et skatteankenævn, Landsskatteretten, Skatterådet eller skatteankeforvaltningen "kan godtgøres fuldt ud", jf. § 52, stk. 3. Kompetencefordelingen blev præciseret ved **lov nr. 1500 af 23. december 2014** og fremgår i dag af § 52, stk. 4-6:

- **Forhåndstilsagn** (udgifter der *vil blive* afholdt) træffes af Skatteforvaltningen i sager for Skatterådet og af skatteankeforvaltningen i sager for skatteankeforvaltningen, et skatteankenævn eller Landsskatteretten.
- **Efterfølgende afgørelse** (udgifter der *er* afholdt) træffes af skatteankeforvaltningen, et skatteankenævn, Landsskatteretten eller Skatterådet, eventuelt gennem sekretariatet.

Forarbejderne til 2014-loven begrunder opdelingen med, at klageorganet først ved sagens afslutning har det fulde grundlag for at bedømme, om skønnet har tilført sagen væsentlige nye oplysninger:

> *"Et skatteankenævn, Landsskatteretten eller Skatterådet kan altså selv meddele tilsagn om fuld omkostningsgodtgørelse i forbindelse med den materielle sags afgørelse. Et skatteankenævn, Landsskatteretten eller Skatterådet kan dog ikke trække et forhåndstilsagn fra Skatteankestyrelsen eller SKAT om fuld omkostningsgodtgørelse tilbage."*

Der er ikke retskrav på forhåndstilsagn. Byretspraksis har afvist at tilsidesætte klageinstansens skøn over, om et syn og skøn kan tilføre væsentlige nye oplysninger, jf. SKM2014.774.BR og SKM2019.491.BR. Landsskatterettens egen praksis viser samme linje: i 11-04353 og 11-04352 blev fuld dækning nægtet, bl.a. fordi

spørgsmålet om svind blev anset for et **retligt** spørgsmål, hvortil der sædvanligvis ikke ydes fuld godtgørelse, og fordi branchekyndige erklæringer ikke var omfattet af de særlige regler. Omvendt blev tilsagn givet i 12-0191406 (SKM2013.770.LSR) om fordeling af en overdragelsessum for en ejendom. Bemærk desuden, at § 47, stk. 1, nr. 1-3 helt afskærer syn og skøn i sager om passivposter efter boafgiftslovens § 13 a, om vurdering af fast ejendom og om registrering af køretøjer.

Tilsagnets retlige karakter blev afklaret af Højesteret i BS-28775/2019-HJR af 14. januar 2020. Skatteankestyrelsen havde meddelt tilsagn om fuld dækning, og Retten i Herning havde i BS-533/2017-HER pålagt SKAT foreløbigt at betale skønsmandens honorar på 95.691,25 kr. Højesteret ændrede afgørelsen:

> *"Højesteret finder, at der hverken i retsplejeloven eller i skatteforvaltningsloven er holdepunkter for, at en afgørelse om at ville yde fuld omkostningsgodtgørelse kan tillægges betydning ved afgørelsen om sagsomkostningerne ved bevisoptagelsen efter retsplejelovens § 343, stk. 3. Det bemærkes i den forbindelse, at en afgørelse om fuld omkostningsgodtgørelse ikke udgør en aftale som nævnt i § 343, stk. 3."*

Skønsrekvirenten skal derfor efter retsplejelovens § 343, stk. 2 foreløbigt afholde honoraret og herefter søge refusion i henhold til tilsagnet. Højesteret understregede, at systemet i § 52 forudsætter, at skatteyderen først afholder udgiften, så myndigheden kan kontrollere formalia og rimelighed, inden der udbetales – en direkte hæftelse for staten ville omgå denne kontrol.

LOV Retsplejeloven § 343, stk. 2-3 · Skatteforvaltningsloven § 47, stk. 1 · Skatteforvaltningsloven § 52, stk. 3-6

PRAKSIS

Højesteret · Hæftelse for skønsmandshonorar ved isoleret bevisoptagelse trods tilsagn om fuld omkostningsgodtgørelse	14.01.2020
Byretten · Godkendelse af skønsmandshonorar i sag mellem [Part 1] og [Part 2] mod SKAT	08.11.2018
Landsskatteretten · Tilsagn om fuld omkostningsgodtgørelse til syn og skøn vedrørende fordeling af overdragelsessum for ejendom	04.07.2013
Landsskatteretten · Afslag på genoptagelse af kendelse om omkostningsgodtgørelse for syn og skøn	22.12.2011
Landsskatteretten · Landsskatterettens afslag på genoptagelse af sag om fuld omkostningsgodtgørelse til syn og skøn	22.12.2011

§ 11 Rimelighedsvurderingen af honoraret og tilbagebetaling efter § 57

Udgangspunktet er, at oplysningerne om udgifterne – herunder honoraret – er korrekte og rimelige. § 57, stk. 3 giver dog Skatteforvaltningen adgang til at undersøge størrelsen af udgifterne nærmere og til at udbetale med forbehold for tilbagebetaling, ligesom udbetaling helt eller delvis kan undlades, hvis det ansøgte beløb er **åbenbart urimeligt**. Er der udbetalt for meget, skal beløbet tilbagebetales efter § 57, stk. 4.

Landsskatteretten gengiver konsekvent de kriterier, der efter forarbejderne indgår i rimelighedsvurderingen, jf. 09-00484:

- sagens karakter, genstand og kompleksitet
- honorartimesatsen sammenholdt med en gennemsnitlig timesats i branchen
- antallet af anvendte timer
- sagens resultat
- sagens eventuelle videregående betydning for andre eller for andre år

I 09-00484 var advokatens honorar sat til 336.000 kr. – nøjagtigt det beløb, Skatteministeriet var tilkendt i sagsomkostninger – mens tidsregistreringen viste 46,5 timer à 2.000 kr., svarende til 93.000 kr. Landsskatteretten tiltrådte nedsættelsen med henvisning til, at det efter forarbejderne "som udgangspunkt ikke lægges vægt på, at den sagkyndiges honorar er fastsat til samme beløb, som Skatteministeriet som modpart i en sag ved domstolene er blevet tilkendt i sagsomkostninger".

Manglende dokumentation af tidsforbrug slår igennem til ugunst for ansøgeren. I 10-00548 blev 29 fakturerede timer skønsmæssigt reduceret til 4, fordi sagen indgik i et større sagskompleks med genbrugsmuligheder, og fordi klageren under klagebehandlingen faktisk var repræsenteret af en anden rådgiver:

> *"Da der ikke foreligger dokumentation for G1 A/S' tidsforbrug på sagen, og klageren ved klagens behandling i Landsskatteretten var repræsenteret af revisor JC, er det med rette, at SKAT ikke har anset honoraret som rimeligt."*

Tilsvarende blev honoraret nedsat i 10-00334, bl.a. fordi ca. 47 af 126 timer var gået til indkomst- og formueopgørelser, som burde have været udført i forbindelse med selvangivelsen.

Myndigheden har dog bevisbyrden for at fravige udgangspunktet. I 10-00721 havde SKAT forelagt honorarerne for Foreningen af Statsautoriserede Revisorers Responsumudvalg, der fandt seks af syv fakturaer for høje, men med forbehold om, at en dyberegående undersøgelse ved syn og skøn kunne føre til et andet resultat. Landsskatteretten fandt udtalelsen uegnet som afgørelsesgrundlag, fordi en offentlig myndighed ikke kan træffe afgørelse med et forbehold om, at grundigere sagsbehandling kunne føre til et andet resultat – det ville stride mod officialmaksimen og god forvaltningsskik. Tilbagebetalingskravet på 388.128,75 kr. bortfaldt.

Også **kompetencespørgsmålet** er behandlet. I 11-01378 fastslog Landsskatteretten under henvisning til forarbejderne til lov nr. 388 af 6. juni 2002, at skattemyndighederne som altovervejende hovedregel skal forelægge tvivl om et advokatsalærs rimelighed for Advokatnævnet, og at SKATs tilbagekaldelse af en sådan klage ikke kunne bære en selvstændig nedsættelse. Retten lagde desuden vægt på, at rådgiveren var specialist, at timeprisen lå under branchegennemsnittet, og at sagen havde fungeret som førersag for 30 andre parceller uden ekstra honorar.

Rentespørgsmålet ved tilbagebetaling er reguleret asymmetrisk. I 09-01422 ophævede Landsskatteretten et rentekrav på et tilbagebetalingsbeløb på 687.500 kr. med den begrundelse, at § 57, stk. 2 og 5 udtrykkeligt hjemler renter til borgerens fordel, mens § 57, stk. 4, dengang ikke gjorde det – og at forskellen efter forarbejderne var en bevidst politisk stillingtagen, som Advokatnævnets kendelse ikke kunne tilsidesætte. Bestemmelsen er sidenhen ændret, og § 57, stk. 4 hjemler i dag udtrykkeligt en rente efter opkrævningslovens § 15 b, stk. 1, 1. pkt., ved tilbagebetaling af for meget udbetalt godtgørelse – med adgang til henstand, hvis afgørelsen påklages eller indbringes for domstolene.

Er godtgørelsen udbetalt til rådgiveren efter transport, kan tilbagebetalingskravet rettes mod rådgiveren, jf. SKM2020.117.BR, SKM2020.118.BR, SKM2021.32.VLR og SKM2021.34.VLR. Det følger i dag også direkte af § 57, stk. 4, 1. pkt., der udtrykkeligt nævner den sagkyndige som tilbagebetalingspligtig, når udbetalingen er sket til denne efter overdragelse af kravet.

LOV	Skatteforvaltningsloven § 52, stk. 8 · Skatteforvaltningsloven § 57, stk. 1-5	
PRAKSIS	**Landsskatteretten** · Landsskatteretten - Omkostningsgodtgørelse - Honorar for sagkyndig bistand - Rimelighed	28.10.2011
	Landsskatteretten · Godkendelse af fuld omkostningsgodtgørelse for sagkyndig bistand i Landsskatteretten	14.09.2011

Landsskatteretten · Nedsættelse af omkostningsgodtgørelse vedrørende sagkyndig bistand i sagskompleks	04.05.2011
Landsskatteretten · Godkendelse af omkostningsgodtgørelse for sagkyndig bistand - Timesats og nødvendighed af timer	03.05.2011
Landsskatteretten · Ophævelse af rentekrav på tilbagebetalingsbeløb af omkostningsgodtgørelse - Journalnr. 09-01422	13.04.2011
Landsskatteretten · Landsskatteretten om omkostningsgodtgørelse for advokathonorar i retssag	15.09.2009

§ 12 Overdragelse, kreditorbeskyttelse og modregning efter § 52, stk. 8

§ 52, stk. 8 indeholder tre regler i tre punktummer:

> *"Den godtgørelsesberettigedes krav på godtgørelse efter stk. 1-3 kan ikke sælges, pantsættes eller på anden måde overdrages. Kravet kan dog overdrages, herunder pantsættes, til den sagkyndige. Kravet kan i øvrigt ikke gøres til genstand for retsforfølgning eller modregning over for den godtgørelsesberettigede."*

Ordene "Den godtgørelsesberettigedes" og "over for den godtgørelsesberettigede" blev indsat ved **lov nr. 1665 af 20. december 2016**. Forarbejderne angiver formålet præcist:

> *"Det foreslås, at skatteforvaltningslovens § 52, stk. 8, præciseres således, at kreditorbeskyttelsen alene gælder den godtgørelsesberettigede og ikke den sagkyndige, til hvem den godtgørelsesberettigede måtte have overdraget kravet."*

Konsekvensen ses i 12-0250176, hvor SKAT modregnede et tilbagebetalingskrav på 31.979,50 kr. i et rådgiverselskabs overskydende selskabsskat. Landsskatteretten stadfæstede modregningen: alle almindelige modregningsbetingelser var opfyldt, og der var gensidighed, fordi kravet på godtgørelse var overdraget til selskabet – retten henviste til princippet i gældsbrevslovens § 27, hvorefter erhververen ikke får bedre ret end overdrageren.

Rækkevidden af modregningsforbuddet over for skatteyderen selv blev afklaret af Østre Landsret i BS-37642/2024-OLR af 25. juni 2025. Skatteyderen var i en stor beskatningssag pålagt sagsomkostninger på i alt 5.700.000 kr. og fik bevilget 50 pct. godtgørelse heraf efter § 54, stk. 1, nr. 5, svarende til 2.850.000 kr. Skattestyrelsen modregnede beløbet i den ubetalte omkostningsgæld. Landsskatteretten fandt modregningen uberettiget under henvisning til et absolut forbud, men landsretten ophævede kendelsen:

> *"Ved modregning mellem den godtgjorte del af de pålagte sagsomkostninger med halvdelen af det sagsomkostningsbeløb, som Skatteministeriet er tilkendt, frigøres Sagsøgte for betalingsforpligtelsen vedrørende denne del. Landsretten finder, at modregning i et sådan tilfælde ikke er i strid med lovens forbud mod modregning."*

Afgørelsen hviler på **konneksitet**: godtgørelseskravet og omkostningskravet udspringer utvivlsomt af samme retsforhold, og modregningen opfylder netop det formål med ordningen at lette den økonomiske byrde, godtgørelsen skal afhjælpe. Landsretten afviste samtidig, at Skattestyrelsens meddelelse om udbetaling til NemKonto udgjorde et bindende tilsagn om udbetaling uden modregning – der var taget udtrykkeligt forbehold for, at beløbet kunne dække gæld til det offentlige – og fandt det ikke godtgjort, at der bestod en administrativ praksis, der afskar modregning.

Dommen indebærer, at § 52, stk. 8, 3. pkt. i praksis beskytter mod **ukonneks** modregning i godtgørelseskravet, men ikke mod modregning i netop det krav, godtgørelsen angår.

LOV Skatteforvaltningsloven § 52, stk. 8 | Skatteforvaltningsloven § 54, stk. 1

PRAKSIS **Landsretten** · Østre Landsret godkender Skatteministeriets modregning af omkostningsgodtgørelse i pålagte sagsomkostninger 25.06.2025

Landsskatteretten · Modregning i selskabsskat for for meget udbetalt omkostningsgodtgørelse 11.01.2013

§ 13 Straf, misbrugsværn og Skatteministerens årlige redegørelse

Kapitel 19 afsluttes med et selvstændigt strafansvar. Efter § 60, stk. 1 straffes den med bøde, der forsætligt eller groft uagtsomt afgiver urigtige eller vildledende oplysninger eller fortier oplysninger til brug for beregningen af omkostningsgodtgørelse. Efter § 60, stk. 2 er strafferammen bøde eller fængsel indtil 1 år og 6 måneder, hvis overtrædelsen begås med forsæt til uberettiget at opnå udbetaling, medmindre højere straf er forskyldt efter straffelovens § 289, og efter § 60, stk. 3 kan der pålægges juridiske personer strafansvar. Selve strafansvaret for misbrug af ordningen behandles nærmere under skattesvig.

Strafbestemmelsen indgik i den pakke af **initiativer til imødegåelse af misbrug af godtgørelsesordningen**, der blev gennemført ved **lov nr. 1665 af 20. december 2016** sammen med genindførelsen af godtgørelse til selskaber og fonde, præciseringen af kreditorbeskyttelsen i § 52, stk. 8 og afskæringen af godtgørelse ved klage over godtgørelsesafgørelser i § 52, stk. 7.

De administrative kontrolredskaber ligger dels i § 57, stk. 3 om undersøgelse af udgifternes størrelse, dels i § 58, hvorefter skatteministeren kan fastsætte nærmere bestemmelser om, hvilke oplysninger der skal følge en ansøgning – udmøntet i bekendtgørelse om oplysninger om udgifter til sagkyndig bistand m.v. ved godtgørelse efter skatteforvaltningslovens kapitel 19. Bekendtgørelsens § 1 afgrænser kredsen af sagkyndige til advokater, statsautoriserede og registrerede revisorer, drifts-, økonomi- og skattekonsulenter inden for jordbrugsfaglige områder, medlemmer af Foreningen Danske Revisorer samt personer, der kan ligestilles hermed og kan dokumentere personlig uddannelse og praktisk erfaring i behandlingen af skatte- eller afgiftssager. En sagkyndig **erklæring** efter § 54, stk. 1, nr. 4 kan derimod indhentes fra en person uden for denne kreds.

Endelig indeholder § 59 en parlamentarisk kontrolmekanisme: skatteministeren afgiver årligt en redegørelse til Folketinget om den udgiftsmæssige udvikling m.v. i de sager, hvortil der kan ydes omkostningsgodtgørelse.

En selvstændig – og teknisk – grænseflade er, hvad der sker med § 54, stk. 1, nr. 4. Bestemmelsen har historisk undtaget dokumentation for kontrollerede transaktioner og senere også revisorerklæringer fra godtgørelse. Undtagelsen for revisorerklæringer udgik igen ved **lov nr. 751 af 21. juni 2025** som konsekvens af ophævelsen af skattekontrollovens §§ 43-45, mens undtagelsen for TP-dokumentation efter skattekontrollovens kapitel 4 består.

LOV Skatteforvaltningsloven § 54, stk. 1 Skatteforvaltningsloven § 58 Skatteforvaltningsloven § 59 Skatteforvaltningsloven § 60, stk. 1-3

§ 14 Sammenfatning: hvor sagerne typisk falder

Praksis om omkostningsgodtgørelse er koncentreret om nogle få tilbagevendende brudflader, og en gennemgang af de sidste to årtiers afgørelser peger på fem forhold, der oftest afgør sagerne.

1. Hæftelsen er den hyppigste faldgrube. Efter Højesterets domme i Sag 202/2014 og BS-10210/2021-HJR er retstilstanden fast: skatteyderen skal bære en reel, direkte og umiddelbar økonomisk risiko for rådgiverhonoraret. Konstruktioner, hvor honoraret i realiteten kun kan blive betalt af den udbetalte godtgørelse eller af et tredjemandstilskud, falder – også når regningen formelt er stilet til skatteyderen, når der er indgået en direkte advokataftale, og når der efterfølgende er afgivet en hæftelseserklæring, hvis denne kun aktiveres subsidiært.

2. Medholdsvurderingen afgøres instans for instans. Beløbsmæssigt medhold i mere end 50 pct. af det påklagede er udgangspunktet, men vurderingen er en helhedsbedømmelse, hvor sagsgenstandens værdi, punktets tyngde og sagens videreækkende betydning kan trække opad, jf. 11-01160. Den samlede vurdering kan derimod aldrig redde en instans, hvor sagen er tabt, jf. 12-0191571.

3. Timing af oplysninger har direkte økonomisk konsekvens. Hjemvisningsmodifikationen i § 52, stk. 2 og § 55, stk. 5 er udtrykkeligt konstrueret for at tilskynde til, at alle væsentlige oplysninger fremlægges tidligt. Fremlægges de først under klage- eller retssagen, og hjemvises sagen uden materiel stillingtagen til det spørgsmål, oplysningerne angår, er der ingen godtgørelse ved hjemvisningsinstansen.

4. En genoptagelse er ikke en hjemvisning. Sondringen mellem hjemvisning (godtgørelse) og pålæg om genoptagelse (ingen godtgørelse for den efterfølgende 1.-instansbehandling) er fast og ligger til grund for både 09-03323 og 10-02974. Den blev bekræftet af Højesteret i SKM2013.731.HR og siden delvist afhjulpet – men ikke ophævet – ved lovfæstelsen i 2014.

5. Tilsagn om fuld dækning ændrer ikke procesretten. Efter BS-28775/2019-HJR er tilsagnet en begunstigende forvaltningsakt, ikke en aftale efter retsplejelovens § 343, stk. 3. Skønsrekvirenten skal selv lægge ud og derefter søge refusion.

De områder, hvor retstilstanden fortsat udvikler sig, er navnlig samspillet mellem godtgørelseskravet og statens modkrav – hvor Østre Landsrets dom i BS-37642/2024-OLR i 2025 åbnede for konneks modregning trods forbuddet i § 52, stk. 8 – og de afledte skatteretlige virkninger af hæftelsespraksis for rådgiverne selv, jf. BS-53891/2023-VLR.

For tilgrænsende emner henvises til skatteret-genoptagelse om ordinær og ekstraordinær genoptagelse, bindende-svar-skatteraadet om bindende svar, skm-offentliggoerelse-afgoerelser om offentliggørelse og aktindsigt i skatteafgørelser, og fri-proces-retshjaelp om de almindelige regler om fri proces og retshjælp.

LOV `Retsplejeloven § 343, stk. 3` `Skatteforvaltningsloven § 52, stk. 1-2, 8` `Skatteforvaltningsloven § 55, stk. 5`

PRAKSIS

Højesteret · Afslag på omkostningsgodtgørelse ved 'no cure no pay'-aftaler og manglende direkte hæftelse for advokatomkostninger	01.12.2022
Højesteret · Hæftelse for skønsmandshonorar ved isoleret bevisoptagelse trods tilsagn om fuld omkostningsgodtgørelse	14.01.2020
Højesteret · Krav om personlig hæftelse for rådgiverhonorar som betingelse for omkostningsgodtgørelse i skattesager	30.06.2015
Landsretten · Østre Landsret godkender Skatteministeriets modregning af omkostningsgodtgørelse i pålagte sagsomkostninger	25.06.2025
Landsretten · Vestre Landsret hjemviser sag om skattepligtig indkomst for rådgivning baseret på "no cure, no pay"-princip	16.04.2025
Landsskatteretten · Omkostningsgodtgørelse ved Landsskatteretten: Instans-for-instans vurdering af medholdsgrad	19.04.2013

Landsskatteretten · Fuld omkostningsgodtgørelse til klager efter delvis medhold i sag om ejendomsavance 08.12.2011

Landsskatteretten · Manglende omkostningsgodtgørelse for sagkyndig bistand ved genoptagelse af skatteansættelse 08.04.2011

Landsskatteretten · Omkostningsgodtgørelse nægtet: Sagkyndig bistand efter Landsskatterettens afgørelse anses for selvstændig sag 22.09.2010

REFERENCE Lovgrundlag

7 paragraffer

Skatteforvaltningsloven § 47	stk. 1	Skatteforvaltningsloven § 52	stk. 1
Skatteforvaltningsloven § 53		Skatteforvaltningsloven § 54	stk. 1
Skatteforvaltningsloven § 55	stk. 1	Skatteforvaltningsloven § 56	stk. 1
Skatteforvaltningsloven § 57	stk. 3		

MATERIALE Citerede afgørelser

33 afgørelser

HØJESTERET · ØVERSTE INSTANS 3

01.12.2022	Afslag på omkostningsgodtgørelse ved 'no cure no pay'-aftaler og manglende direkte hæftelse for advokatomkostninger	bs-10210-2021-hjr
14.01.2020	Hæftelse for skønsmandshonorar ved isoleret bevisoptagelse trods tilsagn om fuld omkostningsgodtgørelse	bs-28775-2019-hjr
30.06.2015	Krav om personlig hæftelse for rådgiverhonorar som betingelse for omkostningsgodtgørelse i skattesager	202-2014

LANDSRETTEN · ANKEINSTANS 3

25.06.2025	Østre Landsret godkender Skatteministeriets modregning af omkostningsgodtgørelse i pålagte sagsomkostninger	9885-11567
16.04.2025	Vestre Landsret hjemviser sag om skattepligtig indkomst for rådgivning baseret på "no cure, no pay"-princip	10039-11757
28.10.2020	Landsretten stadfæster afslag på omkostningsgodtgørelse for advokathonorar	2206-2628

BYRETTEN · FØRSTE INSTANS 2

27.05.2019	Afgørelse om berettigelse til omkostningsgodtgørelse for udgifter til sagkyndig bistand	2187-2608
08.11.2018	Godkendelse af skønsmandshonorar i sag mellem [Part 1] og [Part 2] mod SKAT	6799-8166

LANDSSKATTERETTEN · ADMINISTRATIV KLAGEINSTANS 25

04.07.2013	Tilsagn om fuld omkostningsgodtgørelse til syn og skøn vedrørende fordeling af overdragelsessum for ejendom	12-0191406

03.07.2013	Hjemvisning af sag om omkostningsgodtgørelse grundet nye faktiske omstændigheder	11-0299180
19.04.2013	Omkostningsgodtgørelse ved Landsskatteretten: Instans-for-instans vurdering af medholdsgrad	12-0191571
05.04.2013	Delvis omkostningsgodtgørelse for sagkyndig bistand ved klage over registreringsafgift	11-0300001
21.03.2013	Fuld omkostningsgodtgørelse godkendt: Medholdsvurdering i klagesag om dobbeltbeskatning	12-0191085
11.01.2013	Modregning i selskabsskat for for meget udbetalt omkostningsgodtgørelse	12-0250176
27.11.2012	Omkostningsgodtgørelse ved formalitetsspørgsmål og hjemvisning fra landsretten	11-0300575
15.10.2012	Almennyttig forening med erhvervsindtægter fik afslag på omkostningsgodtgørelse	11-0300488
15.10.2012	Landsskatteretten stadfæster afslag på omkostningsgodtgørelse til Dansk Boldspil-Union	11-03088
26.04.2012	Afslag på omkostningsgodtgørelse for klage til vurderingsankenævn	11-02980
22.12.2011	Landsskatterettens afslag på genoptagelse af sag om fuld omkostningsgodtgørelse til syn og skøn	11-04352
22.12.2011	Afslag på genoptagelse af kendelse om omkostningsgodtgørelse for syn og skøn	11-04353
08.12.2011	Fuld omkostningsgodtgørelse til klager efter delvis medhold i sag om ejendomsavance	11-01160
28.10.2011	Landsskatteretten - Omkostningsgodtgørelse - Honorar for sagkyndig bistand - Rimelighed	10-00721
14.09.2011	Godkendelse af fuld omkostningsgodtgørelse for sagkyndig bistand i Landsskatteretten	11-01378
16.06.2011	Landsskatteretten imødekommer andelsboligforenings ansøgning om omkostningsgodtgørelse	10-01731
04.05.2011	Nedsættelse af omkostningsgodtgørelse vedrørende sagkyndig bistand i sagskompleks	10-00548
03.05.2011	Godkendelse af omkostningsgodtgørelse for sagkyndig bistand - Timesats og nødvendighed af timer	10-00334
13.04.2011	Ophævelse af rentekrav på tilbagebetalingsbeløb af omkostningsgodtgørelse - Journalnr. 09-01422	09-01422
08.04.2011	Manglende omkostningsgodtgørelse for sagkyndig bistand ved genoptagelse af skatteansættelse	10-02974
08.03.2011	Afgørelse om omkostningsgodtgørelse ved afvist ankesag i Højesteret	10-01543
22.09.2010	Omkostningsgodtgørelse nægtet: Sagkyndig bistand efter Landsskatterettens afgørelse anses for selvstændig sag	09-03323
29.06.2010	Afvisning af klage over manglende udtalelse om medholdsgrad vedrørende ejendomsværdiskat	10-01849

25.05.2010	Landsskatteretten: Omkostningsgodtgørelse til selskab for ansattes skattesager	09-00487
15.09.2009	Landsskatteretten om omkostningsgodtgørelse for advokathonorar i retssag	09-00484

17 PRAKSISOVERSIGT · PERSONBESKATNING

Praksisoversigt over pensionsbeskatning – fradrag, afgift og udbetaling i utide

Fradrag, bortseelsesret og 60 pct.-afgiften ved ophævelse uden for udbetalingskriterierne

Version 2 Opdateret 7. sep. 2026 67 afgørelser · 2006-2026 Læs online

INTRODUKTION

Pensionsbeskatningsloven bygger på en byttehandel: fradrags- eller bortseelsesret for indbetalinger mod indkomstskat af de udbetalinger, der sker i overensstemmelse med ordningens pensionsformål. Brydes formålet – ved engangshævning af en ratepension eller livrente uden for udbetalingskriterierne – indtræder i stedet en afgift på 60 pct. efter pensionsbeskatningslovens § 29, stk. 1. Praksis fra navnlig Landsskatteretten og Skatterådet viser en meget streng, objektiveret anvendelse af afgiftsreglen: sygdom, økonomisk nød, rådgiverfejl og manglende udnyttelse af fradragsretten fritager som udgangspunkt ikke, korrektionsadgangen ved "åbenbar fejldisposition" er snæver, klagefristen på 3 måneder i § 39, stk. 2, håndhæves ubønhørligt, og afgiften anses ikke for en skat omfattet af dobbeltbeskatningsoverenskomsterne.

PRINCIPPER UDLEDT AF PRAKSIS

01 Afgiften på 60 pct. efter PBL § 29, stk. 1, er hovedreglen for enhver udbetaling fra en ratepension eller en pensionsordning med løbende udbetalinger, der hverken er indkomstskattepligtig efter § 20 eller omfattet af §§ 29 A-C.

02 Der er ingen hjemmel til at nedsætte afgiften på en ratepension fra 60 til 40 pct. på grund af kritisk eller kronisk sygdom – undtagelserne gælder efter deres ordlyd kun kapitalpension og supplerende engangsydelser.

03 Økonomisk nødsituation, herunder truende konkurs, er ikke en fejldisposition og giver ikke adgang til afgiftsfri korrektion.

04 Manglende faktisk udnyttelse af fradragsretten fritager ikke for afgift; det afgørende efter § 32, stk. 1, er, om der formelt har været fradrags- eller bortseelsesret her i landet eller i udlandet.

05 Afgiftsfri korrektion af en pensionsindbetaling forudsætter en helt åbenbar fejl, der ikke giver anledning til tvivl, kan annulleres civilretligt, og som der reageres på straks.

06 Fejlen skal være objektivt konstaterbar; en ren bekræftelse fra banken eller en efterfølgende erkendelse af en mundtlig instruks er ikke tilstrækkelig dokumentation.

07 Et atypisk indbetalingsmønster, øjeblikkelig reaktion og et beløb, der markant overstiger indbetalingsloftet, er de tungeste momenter, når en fejldisposition anerkendes.

08 En underskrift på pensionsselskabets udbetalingstilbud binder objektivt og kan ikke tilsidesættes, blot fordi opsparerens subjektive forudsætninger var andre.

09 Fejl, der beror på opsparerens misforståelse af reglerne eller på fortrydelse, kan aldrig korrigeres afgiftsfrit.

10 § 22 F giver siden 1. januar 2022 adgang til korrektion uden Skatteforvaltningens tilladelse inden for 3 år og under et årligt beløbsloft, men kun når indbetalingen er sket ved en fejl i forhold til aftalegrundlaget.

11 Overførsel efter § 41 er ikke en korrektionsregel og berigtiger ikke den oprindelige fejl; overførselsadgangen er udtømmende og omfatter ikke overførsel fra en ordning med løbende udbetalinger til en ratepension.

12 Der er ingen hjemmel til skatteneutral overførsel af en dansk § 53 A-ordning mellem pensionsselskaber; en sådan overførsel behandles som en ophævelse, der afskærer senere korrektion.

13 Afgiften efter § 29 nedsættes til 40 pct. ved udbetaling efter ejerens død og ved tilbagekøb af små arbejdsgiveradministrerede livrenter under grundbeløbet i § 29, stk. 3.

14 En livrente bevarer sin karakter af arbejdsgiverordning, selv om pensionsinstituttet af systemtekniske grunde har omklassificeret den til en privat ordning, når der aldrig har været adgang til private indbetalinger.

15 Pensionsinstituttet hæfter umiddelbart over for statskassen for ikke-indeholdt afgift efter § 38, stk. 5, medmindre det godtgør, at det ikke har udvist forsømmelighed.

16 Klagefristen over en afgiftsberegning er 3 måneder fra modtagelsen af afgørelsen, jf. § 39, stk. 2, og fristen kan ikke fraviges efter skatteforvaltningslovens almindelige regler.

17 Dispositioner over pensionsmidler i strid med anbringelsesreglerne — herunder reelt ejerskab af 25 pct. eller mere af et unoteret selskab — udløser 60 pct. afgift efter § 30, uanset at der ikke sker udbetaling.

18 Udenlandske ordninger uden dansk godkendelse falder ind under § 53 A med løbende afkastbeskatning som kapitalindkomst og skattefrie udbetalinger i det omfang, der ikke har været fradrags- eller bortseelsesret nogen steder.

19 Bevisbyrden for, at der ikke har været fradrags- eller bortseelsesret i udlandet, påhviler den skattepligtige, jf. § 55.

20 Afgiften efter pensionsbeskatningsloven er ikke en indkomstskat og er derfor ikke omfattet af dobbeltbeskatningsoverenskomsterne — Danmark kan opkræve 60 pct. af en engangsudbetaling til en person, der er hjemmehørende i udlandet.

§ 1 Lovens to beskatningsspor: kapitel 1-ordninger over for § 53 A- og § 53 B-ordninger

Pensionsbeskatningsloven opdeler pensionsopsparing i to grundlæggende spor, og kvalifikationen af ordningen afgør hele den skattemæssige behandling.

Spor 1 — afsnit I (kapitel 1-ordningerne). Her ligger de skattebegunstigede ordninger: pensionsordninger med løbende udbetalinger (livsvarige og ophørende livrenter, pensionskasseordninger m.v.), rateforsikring og rateopsparing i pensionsøjemed, samt — uden fradragsret — aldersopsparing og aldersforsikring. Kendetegnet er, at indbetalingerne er fradrags- eller bortseelsesberettigede efter § 18 og § 19, at afkastet beskattes efter pensionsafkastbeskatningsloven, og at udbetalingerne enten er indkomstskattepligtige efter § 20 eller afgiftspligtige efter §§ 28-30.

Spor 2 — § 53 A og § 53 B. § 53 A, stk. 1 opregner ni typer af ordninger, der falder uden for kapitel 1 — herunder livsforsikring og pensionskasseordning, der ikke opfylder kapitel 1's betingelser (nr. 1 og 3), ordninger hvor ejeren ved oprettelsen aktivt har givet afkald på beskatning efter afsnit I (nr. 2, 4 og 8), syge- og ulykkesforsikring ejet af den forsikrede (nr. 5), direktørpensionstilsagn med sikkerhedsstillelse (nr. 6) og pensionsordninger i penge- eller kreditinstitutter uden for kapitel 1 (nr. 7). Konsekvensen er spejlvendt: ingen fradragsret, jf. § 53 A, stk. 2, løbende beskatning af afkastet som kapitalindkomst efter stk. 3, og skattefrihed for udbetalingen, bortset fra den del der modsvarer indbetalinger, som der *har* været fradrags- eller bortseelsesret for "her i landet eller i udlandet", jf. stk. 5.

§ 53 B er en undtagelse hertil for de klassiske "medbragte" udenlandske ordninger: er ordningen oprettet, mens ejeren ikke var skattepligtig til (eller hjemmehørende i) Danmark, og har samtlige indbetalinger i den periode været fradraget eller bortseet i udlandet, bortses der fra afkastet, mens udbetalingerne til gengæld beskattes fuldt ud.

Kvalifikationen er ikke formel, men beror på ordningens indhold. Skatterådet fandt således i **SKM2026.210.SR**, at en overenskomstbestemt fritvalgsopsparing i en pensionskasse — hvortil der alene indbetales allerede beskattede midler — ikke kan sidestilles med en almindelig bankkonto og derfor kvalificerer som en pensionskasseordning efter § 53 A, stk. 1, nr. 3, med kapitalindkomstbeskatning af afkastet og skattefri udbetaling. Omvendt kan en amerikansk 401(k)-ordning ikke i sin helhed henføres til ét spor: i **SKM2021.668.SR** tillod Skatterådet en skattemæssig opdeling, så Traditional-delen (før skat) blev omfattet af § 53 B og Roth-delen (efter skat) af § 53 A. Samme sondring blev anvendt på en traditionel IRA og en Roth-IRA i **SKM2022.248.SR**.

Falder en ordning helt uden for pensionsbeskatningsloven, behandles den efter statsskattelovens almindelige regler. Det skete i **SKM2006.639.SR**, hvor et uafdækket tysk firmapensionstilsagn til en ikke-direktør hverken kunne rummes i § 53 A, stk. 1, nr. 6, eller i § 53 B; udbetalingerne skulle i stedet beskattes efter statsskattelovens § 4, og en konvertering til engangsvederlag efter ligningslovens § 7 O, stk. 1, nr. 3.

LOV Ligningsloven § 7o, stk. 1 · Pensionsbeskatningsloven § 20 · Pensionsbeskatningsloven § 53a, stk. 1 · Pensionsbeskatningsloven § 53b, stk. 1 · Statsskatteloven § 4

PRAKSIS
- **Skatterådet** · Fritvalgsopsparing i pensionskasse kvalificerer som § 53 A-ordning – afkast kapitalindkomstbeskattet, udbetalinger skattefrie — 30.04.2026
- **Skatterådet** · Beskatning af amerikansk IRA og Roth-IRA pension i Danmark — 10.05.2022
- **Skatterådet** · Amerikansk 401(k) pension opdeles skattemæssigt i Danmark — 09.12.2021

Skatterådet · Beskatning af uafdækket tysk firmapensionsordning ved hjemflytning 27.10.2006

§ 2 Fradrags- og bortseelsesret: § 18, § 19 og lofterne i § 16

Fradragsretten for egne indbetalinger følger af § 18, stk. 1, mens arbejdsgiverens indbetalinger holdes uden for den ansattes skattepligtige indkomst (bortseelsesret) efter § 19. De to regler udelukker hinanden: der er ikke fradragsret, hvis bidragene er indbetalt af arbejdsgiveren, jf. § 18, stk. 1, sidste led. Landsskatteretten nægtede på det grundlag i **13-5785820** en konsulent fradrag for pensionsbidrag i 2009-2011, fordi bidragene reelt var indbetalt af arbejdsgiveren via lønnen og allerede var fratrukket i bruttolønnen — SKATs passivitet over for de urigtige selvangivelser skabte ingen retsbeskyttet forventning.

Lofterne. § 16, stk. 2 fastsætter et samlet årligt grundbeløb på 50.000 kr. (2010-niveau, årligt reguleret efter personskattelovens § 20) for rateforsikring, rateopsparing og ophørende livrenter, mens § 16, stk. 1 rummer det tilsvarende loft for aldersopsparing, aldersforsikring og supplerende engangssum — med det forhøjede loft fra og med det syvende indkomstår før folkepensionsalderen. Livsvarige livrenter er ikke omfattet af noget loft.

Afgrænsningen mellem den livsvarige og den ophørende del af en ydelsesdefineret ordning kan være vanskelig. I **SKM2011.432.SR** fastslog Skatterådet, at en pensionskasseordning, hvis alderspension nedsættes ved folkepensionsalderen som følge af modregning af folkepension og ATP, reelt består af en livsvarig og en ophørende del, og at den ophørende del er omfattet af loftet i § 16, stk. 2. Ved ekstraordinær tidlig pensionering er den indbetaling, der dækker den forlængede udbetalingsperiode, ligeledes omfattet, mens kompensation for det permanente nedslag i den livsvarige pension falder uden for.

Overgangsreglerne ved nedsættelsen af loftet gav anledning til **13-5810308**, hvor en skatteyder med omlægningsår gjorde gældende, at indkomståret 2012 var bagudforskudt og derfor omfattet af undtagelsen. Landsskatteretten fastslog, at et omlægningsår, der udløber den 31. december, ikke opfylder definitionen af et bagudforskudt indkomstår efter kildeskattelovens § 22, og fastholdt loftet på 50.000 kr.

Fordelings- og opfyldningsreglerne. Kapitalindskud til en livsvarig ordning skal efter § 18, stk. 3 fordeles over ti år med 1/10 årligt, og § 18, stk. 4 fordeler tilsvarende, når præmieperioden er kortere end ti år. § 18, stk. 5 giver som modvægt et opfyldningsfradrag på op til et grundbeløb på 46.000 kr. (2010-niveau), og — for selvstændigt erhvervsdrivende — et alternativt fradrag på 30 pct. af virksomhedens overskud. Landsskatteretten anvendte 30 pct.-reglen til fordel for en tandlæge i **16-1394719** og forhøjede ratepensionsfradraget for 2012 og 2013. Bekendtgørelse om beskatningen af pensionsordninger pålægger i § 11 og § 12 pensionsinstituttet at vejlede om netop disse valg — og valget af opfyldningsbeløb er bindende i fradragsperioden.

Efterreguleringen af for store fradrag efter § 18 A med procenttillæg og morarenter blev stadfæstet i **21-0101773**.

Indbetalingstidspunktet afgør, hvilket indkomstår fradraget henføres til. I **22-0108823** fandt Landsskatteretten, at straksoverførsler bogført den 30. december 2017 havde skattemæssig virkning i 2017, uanset at banken havde fremdateret valørdatoen til 2. januar 2018 — overførslerne var uigenkaldelige på bogføringstidspunktet.

For selvstændige, der ophører med at drive virksomhed, giver § 15 A den særlige ophørspension uden for loftet i § 16, stk. 2. Skatterådet godkendte i **SKM2010.287.SR** en fleksibel fordeling af indskuddet over ti år, men afviste supplerende reguleringsbeløb, når maksimumsbeløbet allerede var indbetalt som engangsbeløb. Bortforpagtning af et landbrug er ikke passiv virksomhed i § 15 A's forstand, jf. **06-011409**.

LOV Kildeskatteloven § 22 · Pensionsbeskatningsloven § 15a · Pensionsbeskatningsloven § 16, stk. 1, 2 · Pensionsbeskatningsloven § 18, stk. 1 · Pensionsbeskatningsloven § 19

PRAKSIS

Landsskatteretten · Landsskatteretten: Rettidig indbetaling til pensionsordning via straksoverførsel	10.05.2023
Landsskatteretten · Stadfæstelse af procenttillæg og morarenter ved efterbeskatning af pensionsfradrag	08.03.2022
Landsskatteretten · Delvist medhold i sag om pensionsfradrag, befordring og maskeret udlodning for tandlæge	24.11.2021
Landsskatteretten · Fradrag for ratepension i omlægningsår – bagudforskudt indkomstår	14.12.2015
Landsskatteretten · Stadfæstelse af afslag på fradrag for pensionsbidrag indbetalt af arbejdsgiver	18.08.2015
Skatterådet · 100000 kr loft for pensionsbidrag med reducerede ydelser	22.06.2011
Skatterådet · Ophørspension efter salg af landbrugsejendom med fleksible indbetalinger	29.04.2010
Skatterådet · Ophørspension efter salg af bortforpagtet landbrug	07.04.2006

§ 3 Indkomstskat af rette udbetalinger efter § 20 — og af afkastet

§ 20, stk. 1 opregner udtømmende de udbetalinger, der beskattes som personlig indkomst i stedet for at udløse afgift: pension fra en ordning med løbende udbetalinger (nr. 1), ratevise udbetalinger fra en rateforsikring eller rateopsparing i overensstemmelse med ordningens vilkår (nr. 2), løbende udbetalinger fra en indeksordning (nr. 3) og udbetalinger til en fraskilt ægtefælle ved udlodning på skifte (nr. 4). Personkredsen er snæver — ud over ejeren selv alene efterlevende ægtefælle, fraskilt ægtefælle eller samlever samt livsarvinger og stedbørn under 24 år.

Kvalifikationen af en løbende ydelse som pension frem for skattefri erstatning kan være tvivlsom. I **17-0991938** fastslog Landsskatteretten, at en løbende erhvervsevnetabsydelse fra en arbejdsgiveradministreret ordning er en invalidepension omfattet af § 2, nr. 4, litra c, og dermed indkomstskattepligtig efter § 20, stk. 1, nr. 1, netop fordi der havde været bortseelsesret for arbejdsgiverens indbetalinger.

Undtagelsen for ikke-fradragsberettigede indbetalinger. § 20, stk. 4 fritager den del af udbetalingen, der svarer til indbetalinger, som den skattepligtige efter § 55 kan godtgøre, at der ikke har været hel eller delvis fradrags- eller bortseelsesret for her i landet eller i udlandet. Bestemmelsen fortolkes strengt. I **25-0041801** gjorde en klager gældende, at renter og værditilvækst, der automatisk tilskrives en ratepension, måtte anses for "indbetalinger" uden fradragsret og derfor være fritaget — særligt fordi afkastet allerede var beskattet med 15,3 pct. pensionsafkastskat efter pensionsafkastbeskatningslovens § 2. Landsskatteretten afviste dette:

> *"Det følger direkte af lovens forarbejder, at der ikke er nogen undtagelse til beskatning af udbetalinger af værditilvækst på ordningen, og at det i den sammenhæng er uden betydning om værditilvæksten stammer fra indbetalinger, der ikke har været fradrags- eller bortseelsesret for."*

Afkast er forrentning af den anbragte kapital, ikke en ny indbetaling; den tilsyneladende dobbeltbeskatning er en bevidst lovgivningsmæssig konsekvens, der skal forhindre, at allerede beskattet likviditet placeres på skattebegunstigede ordninger med fordel frem for fri opsparing.

Også udlodning ved skifte er reguleret særskilt. Skatterådet bekræftede i **SKM2024.603.SR**, at en aftale i en bodelingsoverenskomst om deling af den anden ægtefælles ratepension er en afgiftsfri udlodning efter § 30, stk. 2, uanset at den administrative udskillelse til en særskilt konto først skete mange år senere — men at de senere udbetalinger til den fraseparerede ægtefælle er skattepligtige efter § 20, stk. 1, nr. 4.

Endelig kan ordningens dødsfaldsdækning udformes fleksibelt uden at miste sin kvalifikation. I **SKM2012.154.SR** fastslog Skatterådet, at valgmuligheden mellem engangsbeløb og rater ved død først får betydning for kvalifikationen på udbetalingstidspunktet.

LOV Pensionsafkastbeskatningsloven § 2 · Pensionsbeskatningsloven § 20, stk. 1, 4 · Pensionsbeskatningsloven § 30, stk. 2 · Pensionsbeskatningsloven § 55

PRAKSIS

Landsskatteretten · Beskatning af afkast fra ratepensionsordninger: Landsskatteretten stadfæster, at afkast beskattes som personlig indkomst ved udbetaling, uanset forudgående PAL-skat.	10.10.2025
Landsskatteretten · Skattepligt af udbetalinger fra erhvervsevnetabsforsikring	25.04.2019
Skatterådet · Afdragsfri pensionsudlodning og skattepligt ved udbetaling	02.12.2024
Skatterådet · Dødsfaldsdækning som engangsbeløb eller rater i pensionsordninger	09.03.2012

§ 4 60 pct.-afgiften i § 29, stk. 1, ved ophævelse i utide

Hovedreglen står i § 29, stk. 1, 1. pkt.:

> *"Ved udbetalinger, der ikke omfattes af § 20 eller §§ 29 A-C, fra en pensionsordning med løbende udbetalinger eller fra en rateforsikring eller rateopsparing i pensionsøjemed svares en afgift på 60 pct. af det udbetalte beløb."*

Afgiften er en negativ afgrænsning: alt, hvad der ikke er en "rette" udbetaling efter § 20, rammes. Den bygger historisk på den betragtning, at almindelig indkomstbeskatning af et engangsbeløb ville ramme uforholdsmæssigt hårdt og let kunne omgås ved fraflytning — en begrundelse, der går tilbage til kommissionsbetænkning nr. 419/1966 om beskatningen af pensionsordninger og til forarbejderne til den oprindelige lov fra 1970, hvor afgiften var på 35 pct. Satsen blev senere hævet, og ved lov nr. 922 af 18. september 2012 om afskaffelse af fradragsretten for kapitalpension blev § 29, stk. 1, nyaffattet, så 60 pct.-satsen for førtidige udbetalinger fra rate- og livrenteordninger blev opretholdt, mens satsen for supplerende engangsydelser blev sænket til 52 pct. netop for at modvirke omgåelse.

De typiske udløsende situationer i praksis er:

- **Engangshævning af hele ordningen.** I **19-0024007** fik en dansk statsborger bosat i Tyskland udbetalt både sin livsvarige livrente og sin ratepension som ét engangsbeløb på 472.878,74 kr. i en desperat økonomisk situation. Landsskatteretten stadfæstede 60 pct.-afgiften: undtagelsen i § 25, stk. 1 om 40 pct. ved varigt nedsat arbejdsevne gælder kun kapitalpension, og lempelsen for små ordninger i § 29, stk. 3 fandt ikke anvendelse.
- **Deludbetalinger.** Også en delvis hævning er en udbetaling i utide, jf. **12-0197247**, hvor to deludbetalinger på i alt 125.000 kr. blev afgiftsberigtiget med 60 pct.
-

Tilbageførsel uden hjemmel. Udbetales et beløb fra ordningen for at rette en fejl, uden at det sker efter en lovbestemt korrektionsregel eller med Skatteforvaltningens tilladelse, er der tale om en afgiftspligtig udbetaling, jf. **12-0189147**.

- **Hævning af omkostninger fra depotet.** Trækkes gebyrer fra pensionsdepotet uden tilstrækkelig direkte tilknytning til ordningen, er der tale om en afgiftspligtig hævning. Skatterådet accepterede i **SKM2016.156.SR**, at honorar til et engelsk selskab for diskretionær porteføljepleje kunne hæves afgiftsfrit, fordi selskabet kunne sidestilles med et dansk fondsmæglerselskab; derimod udløste træk af honorar til en uafhængig pensionsmægler fra et bankdepot afgift efter §§ 28 og 29, jf. **SKM2021.525.SR**, da honoraret måtte anses for generel finansiel rådgivning.

Afgiftspligten forudsætter dog, at ophævelsen overhovedet kan gennemføres civilretligt. Ankenævnet for Forsikring afviste i **104935** en klage over, at et pensionsselskab nægtede at udbetale ratepensionsdelen af en fripolice mod 60 pct. afgift, fordi ordningens værdi oversteg beløbsgrænserne i pensionsvilkårenes genkøbsbestemmelse — vilkårene gik forud for adgangen efter pensionsbeskatningsloven.

Aktualitet. Ved lov nr. 730 af 20. juni 2025 er der med virkning fra 1. juli 2025 indsat et nyt 2. pkt. i § 29, stk. 2, hvorefter udbetalinger til fyldestgørelse af krav, for hvilke der er foretaget kreditorforfølgning efter bl.a. retsplejelovens § 512, stk. 4, ikke omfattes af lempelsesreglen i stk. 2, 1. pkt., men afgiftsberigtiges efter hovedreglen med 60 pct. (40 pct. efter ejerens død). Forarbejderne er udtrykkelige om formålet: bestemmelsen i stk. 2 skal "fortsat alene finde anvendelse i de situationer, den er tiltænkt".

LOV Pensionsbeskatningsloven § 25, stk. 1 · Pensionsbeskatningsloven § 28 · Pensionsbeskatningsloven § 29, stk. 1-4 · Retsplejeloven § 512, stk. 4

PRAKSIS

Landsskatteretten · Afgift ved udbetaling af pensionsordning – Beskatning af livsvarig livrente og ratepension ved fraflytning	28.08.2019
Landsskatteretten · Afgift på deludbetaling fra ratepension ved livstruende sygdom kunne ikke nedsættes til 40 %	08.07.2013
Landsskatteretten · Afgiftspligt ved tilbagebetaling af fejlagtig pensionsindbetaling uden forudgående tilladelse	12.11.2012
Skatterådet · Afgift på træk af pensionsmæglerhonorar fra bankdepot	12.10.2021
Skatterådet · Formueårådgivning betalt til udenlandsk selskab fritaget for afgift	06.04.2016
Ankenævnet for Forsikring · Afslag på delvis ophævelse af ratepension mod 60 % afgift – vilkårenes beløbsgrænser gik forud for pensionsbeskatningsloven	20.05.2026

§ 5 De lempede satser: død, ikke-skattepligtige modtagere og små arbejdsgiverlivrenter

§ 29 rummer en trappe af lempeligere satser, som praksis anvender restriktivt efter deres ordlyd.

Situation	Hjemmel	Sats
Engangsudbetaling i utide fra livrente/ratepension	§ 29, stk. 1, 1. pkt.	60 pct.
Supplerende engangsydelse	§ 29, stk. 1, 2. pkt.	52 pct.
Udbetaling efter den tidligere ejers død	§ 29, stk. 1, 3. pkt.	40 pct.

Udbetaling efter § 17, stk. 1, nr. 8, til selskaber, fonde m.v.	§ 29, stk. 1, 4. pkt.	25 pct.
Indeksordning uden for § 20	§ 29, stk. 1, 5. pkt.	40 pct.
Supplerende engangssum uden for § 29 A	§ 29, stk. 1, 6. pkt.	20 pct.
Retten tilfalder person uden skattepligt efter § 20	§ 29, stk. 2	40 pct.
Tilbagekøb af lille arbejdsgiverlivrente	§ 29, stk. 3	40 pct.

Den lille arbejdsgiverlivrente. § 29, stk. 3 tillader tilbagekøb eller konvertering til engangsudbetaling mod 40 pct. afgift, når de løbende ydelser, der ville tilkomme forsikringstageren, ikke kan overstige et grundbeløb på 9.700 kr. (2010-niveau), og ordningen er oprettet som led i et ansættelsesforhold. Efter stk. 4 gælder lempelsen kun ved udbetalinger efter, at pensionsudbetalingsalderen er nået (jf. dog § 17 B), medmindre en lavere aldersgrænse er godkendt af Skatterådet, eller den forsikrede er tildelt invalidepension.

Bestemmelsens rækkevidde blev afklaret i **18-0004954**. Klagerens livrente var oprindeligt arbejdsgiverindbetalt fra 1998, men var efter hans fratræden i 2004 af pensionsinstituttet blevet omklassificeret til en privat ordning "af systemtekniske årsager", og ved en § 41-overførsel i 2015 var feltet "privat ordning" fejlagtigt afkrydset. Landsskatteretten fandt, at ordningen fortsat måtte betragtes som oprettet som led i et ansættelsesforhold, fordi der aldrig havde været mulighed for private indbetalinger, og fordi aftalegrundlaget var uændret. Da den årlige ydelse ville udgøre 5.712,20 kr. — under grundbeløbet, der i 2018 var reguleret til 10.700 kr. — og klageren havde nået pensionsudbetalingsalderen, blev afgiften nedsat fra 60 til 40 pct.

Afgørelsen viser to ting: at pensionsinstituttets egen systemregistrering ikke er afgørende for den skatteretlige kvalifikation, og at afgiftssatsen skal vurderes for den enkelte ordning, ikke for opsparerens samlede pensionsformue.

Aldersgrænsen i § 29, stk. 4, blev i øvrigt flyttet fra efterlønsalderen til pensionsudbetalingsalderen ved ændringsloven af 29. december 2011 om forhøjelse af efterlønsalderen, og henvisningen til § 17 B blev indsat i 2023 med virkning fra 1. januar 2024, så små arbejdsgiverlivrenter i visse tilfælde kan konverteres til 40 pct. tidligere end pensionsudbetalingsalderen tilsiger.

LOV Pensionsbeskatningsloven § 17b · Pensionsbeskatningsloven § 29, stk. 1-4 · Pensionsbeskatningsloven § 41

PRAKSIS
- **Landsskatteretten** · Afgift ved udbetaling af pensionsordning – Beskatning af livsvarig livrente og ratepension ved fraflytning — 28.08.2019
- **Landsskatteretten** · Landsskatteretten: Afgift ved ophævelse af livsvarig livrente – Opfyldelse af betingelser i pensionsbeskatningsloven — 26.02.2019

§ 6 Kapitalpension og aldersopsparing: 52 pct. og 20 pct. efter § 28

For kapitalforsikring og opsparing i pensionsøjemed — de ordninger, hvis fradragsret blev afskaffet ved lov nr. 922 af 18. september 2012 — udgør afgiften ved udbetaling uden for §§ 25 og 27 efter § 28, stk. 1 52 pct. Satsen blev netop nedsat fra 60 til 52 pct. ved 2012-loven for at undgå, at opsparere konverterede deres kapitalpension til aldersopsparing og derefter ophævede ordningen for at opnå en samlet lavere afgift.

For aldersopsparing og aldersforsikring — der oprettes uden fradrags- og bortseelsesret — er afgiften ved udbetaling i utide 20 pct., jf. § 28, stk. 2, 1. pkt.. Har der i udlandet været hel eller delvis fradrags- eller bortseelsesret for indbetalingerne, er satsen dog 60 pct. af den modsvarende del (40 pct. efter ejerens død), og ved deludbetaling anses udbetalingen fortrinsvis at vedrøre netop de udenlandsk fradragsberettigede indbetalinger.

Den lavere sats gør, at aldersopsparingssagerne udgør en selvstændig gruppe i korrektionspraksis. I **17-0674908** blev to indbetalinger à 3.000 kr., som klageren selv havde overført og efterfølgende bad om at få tilbageført, ikke anerkendt som åbenbar fejl — en bankbekræftelse uden nærmere dokumentation var ikke tilstrækkelig. I **17-0989329** blev en overførsel på 15.000 kr. derimod tilbageført afgiftsfrit, fordi klageren reagerede samme aften, kontoen ikke havde haft bevægelser siden 1995, og der aldrig tidligere var foretaget kontante indbetalinger.

Overskrides indbetalingsloftet for aldersopsparing, findes en særskilt korrektionsregel i § 25 A, hvorefter det overskydende beløb kan tilbagebetales mod 20 pct. afgift eller overføres til en fradragsberettiget ordning mod 4 pct. Reglen løser dog kun overskridelsesproblemet — den er ikke en generel korrektionsadgang, som **17-0991775** illustrerer, hvor en pokergevinst på 334.707,44 kr. ved en fejl blev indsat på aldersopsparingen og først kunne tilbageføres afgiftsfrit efter praksis om åbenbare fejldispositioner.

LOV Pensionsbeskatningsloven § 12a · Pensionsbeskatningsloven § 25a · Pensionsbeskatningsloven § 28, stk. 1, 2

PRAKSIS

Landsskatteretten · Tilbageføring af fejlagtig indbetaling på aldersopsparing	07.02.2019
Landsskatteretten · Tilbageførsel af fejldisposition fra aldersopsparing tilladt uden afgift	25.01.2019
Landsskatteretten · Afgiftsfri tilbageførsel af fejlindbetaling til aldersopsparing	13.04.2018
Landsskatteretten · Afgiftskonsekvenser ved tilbageførsel af fejlagtig indbetaling til aldersopsparing	08.01.2018

§ 7 Sygdom og økonomisk nød giver ikke afgiftsnedsættelse for ratepension

Et af de mest markante og gentagne resultater i praksis er, at der ikke findes hjemmel til at nedsætte afgiften på en ratepension eller livrente fra 60 til 40 pct. på grund af sygdom. Undtagelserne i § 25, stk. 1, nr. 4 (livstruende sygdom) og i § 29 A (supplerende engangsydelser fra pensionskasser) er efter deres ordlyd forbeholdt kapitalforsikring, opsparing i pensionsøjemed og supplerende engangsydelser.

I **12-0197247** anmodede en klager med livstruende sygdom om at få nedsat afgiften på to deludbetalinger fra sin ratepension. Landsskatteretten stadfæstede afslaget:

> *"Da ratepension ikke er nævnt og dermed ikke omfattet af bestemmelserne om afgiftsnedsættelse ved livstruende sygdom... kan klagerens anmodning om afgiftsnedsættelse... ikke imødekommes."*

Resultatet blev gentaget i **24-0020766**, hvor klageren i 2021 fik udbetalt en ratepension på 2.662.403 kr. og betalte 1.597.440 kr. i afgift. Klageren var i foråret 2021 blevet diagnosticeret med en kronisk led- og bindevævssygdom med betydeligt erhvervsevnetab, og udbetalingen var foretaget for at afværge en konkursbegæring fra Gældsstyrelsen. Landsskatteretten fastslog:

> *"Det forhold, at klageren er kronisk syg, kan ikke begrunde, at afgiften nedsættes til 40 %. Det bemærkes herved, at der ikke er hjemmel til at nedsætte afgiften."*

Retten tilføjede, at der heller ikke forelå nogen åbenbar fejldisposition: klageren havde bevidst valgt udbetalingen for at undgå konkurs, og en bevidst — om end nødtvungen — disposition er ikke en fejl.

Samme resultat i **19-0024007**, hvor klageren var erklæret invalid og tilkendt førtidspension. At klageren var EU-borger bosat i Tyskland ændrede intet: udbetalingen var omfattet af begrænset skattepligt efter § 20, stk. 1 og stk. 2, Danmark havde beskatningsretten efter dobbeltbeskatningsoverenskomsten med Tyskland, og lempelsen for små ordninger i § 29, stk. 3, var ikke dokumenteret opfyldt.

Sammenlignet med kapitalpension er der dermed en reel asymmetri i loven: den, der har opsparet på en kapitalpension, kan ved livstruende sygdom nøjes med 40 pct., mens den, der har opsparet på en ratepension, betaler 60 pct. Landsskatteretten har konsekvent henvist dette spørgsmål til lovgiver.

LOV Pensionsbeskatningsloven § 20, stk. 1, 2 · Pensionsbeskatningsloven § 25, stk. 1 · Pensionsbeskatningsloven § 29a · Pensionsbeskatningsloven § 29, stk. 1

PRAKSIS
- **Landsskatteretten** · Stadfæstelse af afslag på nedsættelse af pensionsafgift trods kronisk sygdom — 27.08.2024
- **Landsskatteretten** · Afgift ved udbetaling af pensionsordning – Beskatning af livsvarig livrente og ratepension ved fraflytning — 28.08.2019
- **Landsskatteretten** · Afgift på deludbetaling fra ratepension ved livstruende sygdom kunne ikke nedsættes til 40 % — 08.07.2013

§ 8 Åbenbar fejldisposition — den administrative korrektionspraksis og dens grænser

Uden for de lovbestemte korrektionsregler har Skatteforvaltningen udviklet en praksis, hvorefter der kan gives tilladelse til afgiftsfri korrektion, når pensionsindbetalingen — eller udbetalingen — beror på en **åbenbar fejldisposition**. Praksis er beskrevet i Den juridiske vejledning, afsnit C.A.10.2.7.2, og hviler på TfS 1999, 738. Betingelserne er, at fejlen er så åbenbar, at den ikke giver anledning til tvivl, at den kan annulleres civilretligt, og at der reageres straks. Fejl, der beror på opsparerens misforståelse af reglerne eller på fortrydelse, er udtrykkeligt uden for.

Skatteministeriet har selv beskrevet praksis i de almindelige bemærkninger til § 22 F-loven:

> *"Herudover tillader Skatteforvaltningen efter praksis korrektion af pensionsindbetalinger i tilfælde, hvor pensionsindbetalingen beror på en åbenbar fejldisposition. […] Tilbageføres en pensionsindbetaling uden godkendelse af Skatteforvaltningen – uden for de lovbestemte tilbagebetalings- og overførselsmuligheder […] – er det tilbageførte beløb afgiftspligtigt."*

Hvad der er anerkendt som åbenbar fejl. Fælles for medholdssagerne er en kombination af øjeblikkelig reaktion, et atypisk indbetalingsmønster og en objektivt konstaterbar uoverensstemmelse:

- **12-01774**: en arbejdsgiver havde i 2007-2008 indbetalt 211.247,55 kr. for meget på en medarbejders pensionsordning. Landsskatteretten fastslog dels, at SKATs afslag på tilladelse er en afgørelse, der kan påklages efter skatteforvaltningslovens § 11, stk. 1, nr. 1, dels at situationen klart var omfattet af den beskrevne praksis, og at der ikke kan opstilles et krav om *forudgående* tilladelse.
- **16-1689296**: 31.000 kr. overført fra erhvervskonto til privat aldersopsparing via netbank; klageren reagerede samme dag, og der havde aldrig været andre indbetalinger på kontoen.
-

17-0991775: en pokergevinst på 334.707,44 kr. blev indsat på aldersopsparingen; beløbet oversteg langt årsloftet, klageren havde ikke tidligere indbetalt, og banken oplyste, at en så stor indbetaling normalt ville være blevet afvist.

- **25-0059340**: pensionsselskabet havde ved en fejl oprettet en arbejdsgiverordning som en § 53 A-ordning uden bortseelsesret, selvom både ansættelseskontrakten, policen og arbejdsgiverens eIndkomst-indberetning pegede entydigt på en kapitel 1-ordning. Landsskatteretten fandt det sandsynliggjort, at der var tale om en åbenbar fejl — men nægtede alligevel korrektion, se nedenfor.

Hvad der ikke er anerkendt. Praksis afviser langt de fleste anmodninger:

- **12-0190438**: en mundtlig instruks til banken om at stoppe indbetalinger var ikke dokumenteret, klageren havde selv fratrukket beløbet på selvangivelsen, og fortrydelsesfristen i forsikringsaftalelovens § 34 j var ikke udnyttet.
- **13-0150648**: banken erkendte fejlen, men havde ingen skriftlig dokumentation for instruksen — erkendelsen alene var ikke tilstrækkelig.
- **12-0189147**: en arbejdsgiver indbetalte i otte måneder til det forkerte pensionsselskab. Fejlen var ikke "umiddelbart konstaterbar", fordi aftalegrundlaget for den anden ordning tillod varierende indbetalinger — og pensionsselskabet, der havde udbetalt uden at indeholde afgift, hæftede selv for de 9.600 kr.
- **17-0674908**: en bankbekræftelse uden underliggende dokumentation kan ikke godtgøre en åbenbar fejl, når klageren selv har foretaget overførslen.
- **20-0075305**: arbejdsgiverens indbetalinger til en *privat* ratepension kunne ikke med tilbagevirkende kraft omkvalificeres til en arbejdsgiveradministreret ordning, når der ikke forelå en aftale herom i perioden.
- **23-0023337**: private indbetalinger til en arbejdsgiveradministreret ratepension kunne ikke flyttes afgiftsfrit til en privat ratepension, der først blev oprettet efterfølgende.
- **23-0106811**: en fejlagtigt oprettet livsvarig livrente i stedet for en kapitalpension kunne ikke korrigeres, når klageren havde modtaget skriftlig information om begge ordninger.
- **22-0025970**: en underskrift på pensionsselskabets tilbud udgjorde en bindende aftale efter aftalelovens § 1, og fejlen var ikke åbenbar nok til at fravige hovedreglen.
- **25-0039723**: korrektion efter en fejlagtig tilbagebetaling af en fratrædelsesgodtgørelse blev afvist.

Underskriftens bindende virkning er et selvstændigt spor. I **25-0040548** havde en udenlandsk forsker en ordning, der ved ansættelsen var valgt beskattet løbende efter § 53 A, stk. 2. Ved fraflytningen i december 2023 underskrev hun alligevel pensionsselskabets tilbud om udbetaling med indeholdelse af 60 pct. afgift, i alt 95.400 kr. Landsskatteretten fandt, at hun objektivt havde accepteret vilkårene, og at den manglende videregivelse af § 53 A-valget fra arbejdsgiver til pensionsselskab var en administrativ fejl mellem tredjemænd, der ikke kunne sidestilles med en åbenbar fejldisposition fra hendes side. Klagefristen efter § 39, stk. 2, var desuden overskredet.

LOV Aftaleloven § 1 · Forsikringsaftaleloven § 34j · Pensionsbeskatningsloven § 28, stk. 2 · Pensionsbeskatningsloven § 29, stk. 1 · Skatteforvaltningsloven § 11, stk. 1

PRAKSIS

Landsskatteretten · Fejloprettet § 53 A-pensionsordning – korrektion nægtet da overførsel til nyt pensionsselskab anses som ophævelse	04.02.2026
Landsskatteretten · Landsskatteretten afviser korrektion af pensionsindbetaling efter fejlagtig tilbagebetaling af fratrædelsesgodtgørelse	30.12.2025
Landsskatteretten · Ingen tilbagebetaling af pensionsafgift trods løbende beskatning grundet overskredet klagefrist og bindende underskrift	24.11.2025

Landsskatteretten · Afslag på korrektion af pensionsordning trods fejl hos pensionsselskab	01.05.2024
Landsskatteretten · Afgørelse om afslag på afgiftsfri flytning af pensionsindbetalinger fra arbejdsgiverordning til privat ratepension	13.06.2023
Landsskatteretten · Afslag på tilbageførsel af udbetalt alderspension og genoprettelse af pensionsordning	08.06.2022
Landsskatteretten · Afslag på korrektion af arbejdsgivers indbetalinger til privat ratepension med tilbagevirkende kraft	28.05.2021
Landsskatteretten · Tilbageføring af fejlagtig indbetaling på aldersopsparing	07.02.2019
Landsskatteretten · Tilbageførsel af fejldisposition fra aldersopsparing tilladt uden afgift	25.01.2019
Landsskatteretten · Afgiftskonsekvenser ved tilbageførsel af fejlagtig indbetaling til aldersopsparing	08.01.2018
Landsskatteretten · Afslag på afgiftsfri tilbageførelse af fejlindbetalt ratepensionsbidrag	03.07.2013
Landsskatteretten · Afslag på tilbagebetaling af ratepensionsindbetaling uden afgift	20.11.2012
Landsskatteretten · Afgiftspligt ved tilbagebetaling af fejlagtig pensionsindbetaling uden forudgående tilladelse	12.11.2012
Landsskatteretten · Afgift af tilbagebetaling af fejlagtigt indbetalt pensionsbidrag	30.08.2012

§ 9 Kodificeringen i § 22 F fra 1. januar 2022 og de fortsat gældende grænser

Med virkning fra 1. januar 2022 blev en del af korrektionspraksis kodificeret i § 22 F. Bestemmelsen supplerer de eksisterende, snævre korrektionsregler i § 21 A (indbetalinger over loftet), § 22 B (fortrydelsesret), § 22 C (arbejdsgiverens negative korrektioner), § 22 D (flytning inden 19. januar) og § 22 E (30-dagesreglen).

Kernen er, at et beløb, der er indbetalt ved en fejl, senest **3 år** efter indbetalingen kan tilbagebetales til indbetaleren eller overføres til en anden ordning for samme person, uden at det behandles som en afgiftspligtig udbetaling eller som en indbetaling. Betingelserne er skarpt afgrænsede:

- Beløbet skal være indbetalt **ved en fejl i forhold til aftalegrundlaget** for pensionsordningen eller i forhold til den konkrete aftale om indbetaling, jf. § 22 F, stk. 6.
- Kalenderårets fejlindbetalinger for den enkelte opsparer i det enkelte pensionsinstitut må ikke overstige et grundbeløb på 84.500 kr. (2010-niveau) tillagt arbejdsmarkedsbidrag, jf. stk. 2 — svarende til 100.000 kr. i 2022-niveau.
- Tilbagebetaling sker til den, der oprindeligt indbetalte, og til andre end opspareren kun med dennes accept, jf. stk. 1.
- Korrektionen anses som en anmodning om genoptagelse af opsparerens skatteansættelse på dennes vegne, jf. stk. 7.

Forarbejderne er utvetydige om, hvad reglen *ikke* er:

> *"Den foreslåede regel er således ikke en fortrydelsesregel, hvorfor en fortrudt indbetaling ikke vil kunne korrigeres efter den foreslåede regel. […] Ligesom det er tilfældet for tilbagebetaling med Skatteforvaltningens godkendelse, vil der efter den foreslåede regel som udgangspunkt ikke kunne ske tilbagebetaling i tilfælde, hvor fejlen beror på pensionsopsparerens misforståelse af reglerne."*

De samme bemærkninger begrunder 3-årsfristen med hensynet til fristen for ordinær genoptagelse i skatteforvaltningslovens § 26, og fastslår afslutningsvis, at "[e]n korrektion, der ikke opfylder betingelserne i den

foreslåede § 22 F, vil fortsat kræve tilladelse fra Skatteforvaltningen efter den gældende praksis for korrektion af åbenlyse fejl".

Den kodificerede regel har derfor ikke gjort den ulovbestemte praksis overflødig — den har blot flyttet de mest rutineprægede sager væk fra Skatteforvaltningen. Ældre fejl, store fejl og fejl af tvivlsom karakter behandles fortsat efter praksis om åbenbare fejldispositioner, som **25-0059340** (2026) og **25-0039723** (2025) illustrerer.

En beslægtet, men selvstændig fejlkilde er pensionsinstituttets **indberetning**. I **25-0027675** havde en systemfejl hos pensionsudbyderen ført til, at klageren fejlagtigt havde fået fradrag og bortseelsesret for bidrag til en § 53 A-ordning; Landsskatteretten tog stilling til, om Skattestyrelsen kunne rette forholdet ekstraordinært efter skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1. Pensionsinstitutternes indberetningspligter følger af bekendtgørelse om skatteindberetning m.v. § 13 (forsikringsselskaber og pensionskasser), § 22 (pengeinstitutter) og § 25 (§ 53 A-ordninger).

LOV Pensionsbeskatningsloven § 21a · Pensionsbeskatningsloven § 22f, stk. 1, 2, 6, 7 · Skatteforvaltningsloven § 26 · Skatteforvaltningsloven § 27, stk. 1

PRAKSIS
- **Landsskatteretten** · Fejloprettet § 53 A-pensionsordning – korrektion nægtet da overførsel til nyt pensionsselskab anses som ophævelse — 04.02.2026
- **Landsskatteretten** · Landsskatteretten afviser korrektion af pensionsindbetaling efter fejlagtig tilbagebetaling af fratrædelsesgodtgørelse — 30.12.2025
- **Landsskatteretten** · Pensionsindbetalinger til § 53 A-ordning og betingelser for ekstraordinær genoptagelse — 22.10.2025

§ 10 Afgiftsfri overførsel efter § 41 — og hvad der ikke kan flyttes

§ 41 tillader overførsel mellem nærmere angivne pensionstyper, uden at overførslen behandles som en ud- og indbetaling. Reglen er **udtømmende**, og den er efter forarbejderne til § 22 F ikke udformet med henblik på korrektion, men på at understøtte fleksibilitet i pensionsplanlægningen:

> *"Pensionsbeskatningslovens § 41 er ikke udformet med henblik på korrektion af indbetalinger, men med henblik på at understøtte størst mulig fleksibilitet for den enkelte pensionsopsparer i dennes pensionsplanlægning. En flytning efter pensionsbeskatningslovens § 41 vil ikke betyde, at den oprindelige fejl berigtiges."*

Grænserne er trukket skarpt i praksis:

- **Ingen overførsel fra livrente til ratepension.** I **SKM2009.207.SR** skulle et PAL-kompensationsbeløb indbetales på en "tilsvarende ordning" for at undgå 60 pct. afgift. Skatterådet bekræftede, at en livrenteforsikring kvalificerer efter § 41, stk. 1, nr. 1, men afviste ratepension: rateforsikring efter § 8 og rateopsparing efter § 11 A er ikke ordninger med løbende udbetalinger, og der er ikke hjemmel til overførsel den vej.
- **Overførsel under udbetaling kræver uændrede vilkår.** I **SKM2010.686.SR** fastslog Skatterådet, at en ratepension under udbetaling kun kan overføres afgiftsfrit til et udenlandsk livsforsikringsselskab godkendt efter § 15 C, hvis det påbegyndte udbetalingsforløb kan fortsætte på samme vilkår — beregningsmetoden for den årlige rate må ikke ændres.
- **§ 53 A-ordninger kan slet ikke overføres skatteneutralt.** Det er den skarpeste afgrænsning. I **25-0059340** havde pensionsselskabet erkendt sin fejloprettelse, og Landsskatteretten fandt fejlen åbenbar — men da hele

beholdningen i 2023 var overført til et andet pensionsselskab, var ordningen skattemæssigt ophævet, og der var intet tilbage at korrigere:

> *"Landsskatteretten finder imidlertid, at de indbetalte beløb på pensionsordningen hos pensionsselskab1 A/S skal anses for hævet/udbetalt i indkomståret 2023, hvor den samlede beholdning blev overført til pensionsselskab3, med den konsekvens, at der ikke kan tillades korrektion."*

Retten understregede, at der ikke er nogen generel hjemmel i § 41 til skatteneutral overførsel af § 53 A-ordninger, at praksis om skatteneutral overførsel af *udenlandske* § 53 A-ordninger ikke kan overføres til danske ordninger, og at det er uden betydning, at midlerne aldrig nåede klagerens private økonomi.

Endelig skal § 41-overførsler holdes adskilt fra grænseoverskridende overførsler til og fra internationale ordninger. I **SKM2020.65.SR** var pensionsmidler optjent i et EU-agentur overført til en privat dansk ordning uden beskatning; Skatterådet fastslog, at skattefritagelsen efter Protokol (nr. 7) om privilegier og immuniteter forudsætter enten et aktuelt ansættelsesforhold eller ret til pension fra Fællesskabets ordning, og at udbetalingerne fra den danske ordning derfor beskattes efter de almindelige danske regler.

Afgrænsningsspørgsmål ved deloverførsel og fejlagtig totaloverførsel kan også have en rent civilretlig side, jf. Ankenævnet for Forsikrings kendelse i sag **91640**, hvor et pensionsselskab uberettiget havde overført hele ordningen i stedet for de to specifikt angivne aftalenumre.

LOV Pensionsbeskatningsloven § 11a · Pensionsbeskatningsloven § 15c · Pensionsbeskatningsloven § 41, stk. 1 · Pensionsbeskatningsloven § 53a

PRAKSIS	**Landsskatteretten** · Fejloprettet § 53 A-pensionsordning – korrektion nægtet da overførsel til nyt pensionsselskab anses som ophævelse	04.02.2026
	Skatterådet · Pensionsmidler optjent i EU er skattepligtige ved udbetaling	10.02.2020
	Skatterådet · Overførsel af ratepension under udbetaling på tværs af sektorer	25.10.2010
	Skatterådet · PAL-kompensation overførsel mellem livrente og ratepension	23.03.2009

§ 11 Dispositioner der udløser afgift uden udbetaling: § 30 og § 30 B

Afgiftspligt kan indtræde, selv om der ikke sker nogen udbetaling. § 30 pålægger en afgift på 60 pct., hvis der disponeres over ordningen på en måde, der er i strid med lovens betingelser — typisk ved overdragelse, pantsætning eller anden sikkerhedsstillelse — og § 30 B indeholder den særlige regel om unoterede aktier og anparter, hvor kontohaveren ikke må eje 25 pct. eller mere af kapitalen i det selskab, hvori pensionsmidlerne anbringes.

12-00844 er hovedafgørelsen om 25 pct.-grænsen. Klageren havde i 2008 anbragt 5.266.538,28 kr. af sin ratepension i unoterede anparter, hvor hans formelle ejerandel kun udgjorde ca. 1,04 pct. Han havde imidlertid indgået en optionsaftale, der gav ham option på hele anpartskapitalen og forbød stifteren at udbetale løn, udlodde udbytte eller pantsætte uden hans samtykke. Landsskatteretten så gennem den formelle ejerstruktur:

> *"Klageren anses som den reelle ejer af anpartskapitalen pr. 1. januar 2008, hvor optionsaftalen mellem klageren og ejeren af selskabet... underskrives. Der er lagt vægt på, at [person2] ved aftalen fraskriver sig almindelige anpartshaverrettigheder... hvorved klageren får sikkerhed og råderet over selskabskapitalen."*

Afgiften udgjorde 3.159.922 kr. Retten afviste samtidig at udsætte sagen af hensyn til en verserende straffesag og selvinkrimineringsprincippet.

Modstykket er **SKM2006.510.SR**, hvor Skatterådet bekræftede, at en direktørs køb af unoterede B-anparter for ratepensionsmidler ikke udløser afgift, når puljebekendtgørelsens betingelser er overholdt og 25 pct.-grænsen ikke overskrides. Afgørende var, at afgiftspligten først aktualiseres ved en **faktisk** disposition:

> *"SKAT understregede, at afgiften på 60 pct. i henhold til Pensionsbeskatningslovens § 30 kun udløses, hvis der reelt foretages en disposition, der medfører, at ordningen ikke længere opfylder betingelserne i pensionsbeskatningsloven – typisk ved pantsætning eller overdragelse af anparterne, uden at der indgår et tilsvarende beløb i pensionsdepotet."*

Den blotte eksistens af vedtægts- eller aktionæroverenskomstklausuler om mulig fremtidig pantsætning, tag-along eller drag-along er altså ikke tilstrækkelig til at aktivere afgiften.

§ 30, stk. 2 rummer omvendt den afgiftsfri udlodning ved skifte af fællesbo, jf. **SKM2024.603.SR**. Og pensionsinstitutternes pligt til at indberette § 30-dispositioner følger af bekendtgørelse om skatteindberetning m.v. § 22, nr. 7-10.

LOV Pensionsbeskatningsloven § 12, stk. 1 · Pensionsbeskatningsloven § 30, stk. 1, 2 · Pensionsbeskatningsloven § 30b

PRAKSIS
- **Landsskatteretten** · Afgiftspligt af ratepensionsmidler placeret i unoterede anparter ved reelt ejerskab over 25 % — 03.10.2012
- **Skatterådet** · Afdragsfri pensionsudlodning og skattepligt ved udbetaling — 02.12.2024
- **Skatterådet** · Køb af unoterede anparter med ratepensionsmidler udløser ikke afgift — 25.08.2006

§ 12 Pensionsinstituttets hæftelse efter § 38 og 3-måneders klagefristen i § 39, stk. 2

Afgiften opkræves ikke af den afgiftspligtige selv. Efter § 38, stk. 1 skal pensionsinstituttet tilbageholde afgiften og indbetale den til statskassen inden 3 hverdage efter udbetalingen – og inden 1 måned, hvor afgiftspligten ikke skyldes en udbetaling. Undlader instituttet dette eller tilbageholder for lidt, er det efter § 38, stk. 5 **umiddelbart ansvarligt** over for statskassen, medmindre det godtgør, at det ikke har udvist forsømmelighed.

Hæftelsen er reel. I **12-0189147** havde pensionsselskabet udbetalt 16.000 kr. direkte til arbejdsgiveren for at rette en fejlindbetaling, uden at indeholde afgift og uden forudgående tilladelse. Landsskatteretten fastslog, at udbetalingen var en udbetaling i utide, og at selskabet efter § 38, stk. 1 og 4, var umiddelbart ansvarligt for de 9.600 kr. plus renter.

Klagefristen. § 39, stk. 2 fastsætter, at "[e]n afgiftsberegning efter § 38 kan senest 3 måneder fra modtagelsen af afgørelsen påklages til told- og skatteforvaltningen". Fristen er kort og adskiller sig fra skatteforvaltningslovens almindelige klagefrister. Praksis håndhæver den strengt:

- I **24-0020766** blev ratepensionen udbetalt 1. juli 2021, mens klageren først henvendte sig 2. februar 2022. Fristen var "klart overskredet", og dette kunne ikke fraviges.
- I **25-0040548** skete udbetalingen 12. december 2023, og henvendelsen til Skattestyrelsen først 20. marts 2024 – også her efter fristens udløb.

Medfører en klage tilbagebetaling af afgift, ydes en skattefri rentegodtgørelse efter § 39, stk. 3, jf. **14-2399976**, hvor der blev udbetalt 821,58 kr. i rentegodtgørelse ved delvis tilbagebetaling.

Kompetencefordelingen. Skatteforvaltningens afslag på tilladelse til afgiftsfri korrektion er en afgørelse, der kan påklages til Landsskatteretten efter skatteforvaltningslovens § 11, stk. 1, nr. 1, jf. **12-01774**. Klage over omgørelse af skattemæssige dispositioner hører derimod ikke under skatteankenævnet, jf. § 5, som fastslået i **12-0190438**. Og Landsskatteretten kan ikke tage stilling til spørgsmål, som Skattestyrelsen ikke har afgjort som 1. instans — i **25-0040548** blev anmodningen om genoptagelse af skatteansættelserne for 2021-2023 derfor afvist og hjemvist.

Aktualitet. Ved lov nr. 1642 af 16. december 2025 er §§ 38 og 39 justeret med virkning fra 1. januar 2026: opkrævningslovens kapitel 5 finder ikke længere anvendelse på ind- og tilbagebetaling af pensionsafgift, § 38, stk. 4, henviser nu tillige til opkrævningslovens §§ 6 og 8 om rykkergebyrer, og henvisningen i § 39, stk. 3, er sprogligt strømlinet. Ændringerne er tekniske og ændrer ikke ved fristens længde eller hæftelsens indhold.

LOV Pensionsbeskatningsloven § 38, stk. 1, 5 · Pensionsbeskatningsloven § 39, stk. 2, 3 · Skatteforvaltningsloven § 5 · Skatteforvaltningsloven § 11, stk. 1

PRAKSIS

Landsskatteretten · Ingen tilbagebetaling af pensionsafgift trods løbende beskatning grundet overskredet klagefrist og bindende underskrift	24.11.2025
Landsskatteretten · Stadfæstelse af afslag på nedsættelse af pensionsafgift trods kronisk sygdom	27.08.2024
Landsskatteretten · Stadfæstelse af SKATs afgørelse om begrænset tilbagebetaling af pensionsafgift	14.04.2016
Landsskatteretten · Afslag på tilbagebetaling af ratepensionsindbetaling uden afgift	20.11.2012
Landsskatteretten · Afgiftspligt ved tilbagebetaling af fejlagtig pensionsindbetaling uden forudgående tilladelse	12.11.2012
Landsskatteretten · Afgift af tilbagebetaling af fejlagtigt indbetalt pensionsbidrag	30.08.2012

§ 13 Fradragsrettens formelle karakter og fritagelsen efter § 32, stk. 1

§ 32, stk. 1 fritager for afgift den del af udbetalingen, der modsvarer indbetalinger, som det kan godtgøres, at der ikke har været hel eller delvis fradrags- eller bortseelsesret for — hverken her i landet eller i udlandet. Bestemmelsen er symmetrisk med § 20, stk. 4, og bevisbyrden ligger hos den skattepligtige, jf. § 55.

Det afgørende er den **formelle** fradragsret, ikke den faktiske skatteværdi. **11-00937** er den principielle afgørelse: afdøde havde i 1999 indskudt 600.000 kr. på en ratepension med fradrag fordelt over ti år efter § 18, stk. 3. I fem af årene arbejdede han i udlandet, og fordi skatteberegningen skete efter ligningslovens § 33 A, var skatteværdien af fradraget 0 kr. Landsskatteretten fastslog, at han ikke havde fortabt selve fradragsretten, fordi han i hele perioden var fuldt skattepligtig til Danmark, og at der derfor ikke kunne ske fritagelse for pensionsafgift. Enken kunne ikke stilles, som om indbetalingen ikke havde fundet sted.

Dokumentationskravet er tilsvarende hårdt. I **14-2399976** havde klageren indbetalt til to ordninger i 1978-1983 under ophold i Hongkong, Nigeria og Thailand. SKAT godkendte tilbagebetaling af afgift for de indbetalinger, hvor manglende fradragsret kunne dokumenteres (Hongkong og Thailand), men afviste for Nigeria-perioden, hvor dokumentation ikke kunne fremskaffes. Landsskatteretten stadfæstede — og bemærkede, at afkastet af de fritagne indbetalinger fortsat er afgiftspligtigt, og at klagerens manglende danske skattepligt siden 1974 ikke ændrede vurderingen.

Den samme bevisbyrde optræder i § 53 A-sagerne. I **22-0072181** fik en tidligere ansat i en FN-organisation medhold i, at udbetalinger fra pensionskassen ikke skulle beskattes efter § 53 A, stk. 5, fordi hun ved en erklæring fra organisationen havde godtgjort, at der ikke havde været fradrags- eller bortseelsesret. Omvendt i **SKM2017.688.SR**, hvor spørgeren ikke kunne dokumentere fraværet af bortseelsesret, og hvor organisationens interne beskatning måtte anses for en skat — betingelserne i § 53 A, stk. 5, var derfor opfyldt, og udbetalingen skattepligtig.

Denne dokumentationstvist har givet anledning til en serie retssager. Østre Landsret afviste i **BS-47495/2022-OLR** og **BS-1134/2023-OLR** at behandle to sager om beskatning af udbetalinger fra United Nations Joint Staff Pension Fund som 1. instans, netop fordi tre allerede verserende landsretssager om beskatning af FN-pensionsordninger efter § 53 A, stk. 5, forventedes at afklare de retlige spørgsmål.

De udenlandske livsforsikringssager følger samme mønster. I **SKM2023.50.SR** var indbetalingerne til to tyske livsforsikringer ikke fradragsberettigede i Tyskland, fordi den obligatoriske sygeforsikring havde opbrugt det maksimale fradrag — udbetalingen var derfor skattefri, mens afkastet var skattepligtigt. I **24-0084783** kunne der for en britisk "Life Insurance with Critical Illness Cover" dokumenteres manglende fradragsret fra 2016 og frem, men ikke for den forudgående periode; skattefriheden blev derfor delt. Og i **SKM2021.318.SR** bekræftede Skatterådet, at en luxembourgsk livsforsikring oprettet for beskattede midler under bopæl på Malta gav løbende afkastbeskatning, men skattefri udbetaling ved såvel tilbagekøb som død.

LOV Ligningsloven § 33a · Pensionsbeskatningsloven § 32, stk. 1 · Pensionsbeskatningsloven § 53a, stk. 5 · Pensionsbeskatningsloven § 55

PRAKSIS

Landsretten · Afgørelse om henvisning af sag vedrørende beskatning af FN-pensionsordning efter pensionsbeskatningslovens § 53 A til behandling i landsret	31.03.2023
Landsretten · Sag om beskatning af pensionsordning i FN-regi og spørgsmålet om henvisning til landsretten som 1. instans	31.03.2023
Landsskatteretten · Skattefri udbetaling fra udenlandsk livsforsikring for præmier indbetalt uden fradragsret i udlandet	24.04.2025
Landsskatteretten · Skattepligt af udbetalinger fra pensionsordning i [fond1] – spørgsmål om fradrags- eller bortseelsesret	10.10.2024
Landsskatteretten · Stadfæstelse af SKATs afgørelse om begrænset tilbagebetaling af pensionsafgift	14.04.2016
Landsskatteretten · Afgiftspligt ved ophævelse af rateopsparing trods manglende udnyttelse af fradragsret	03.11.2011
Skatterådet · Skattefri udbetaling tysk livsforsikring begrænset fradragsret	30.01.2023
Skatterådet · Beskatning af luxemburgsk livsforsikring uden fradragsret	21.06.2021
Skatterådet · Beskatning af udenlandsk pension fra international organisation efter PBL § 53 A	04.12.2017

§ 14 Grænseoverskridende ordninger: § 53 A, § 53 B, § 15 C/§ 15 D og § 50-overgangsreglen

For personer, der flytter til Danmark med en udenlandsk pensionsordning, er kvalifikationen afgørende — og som udgangspunkt havner ordningen i § 53 A med løbende afkastbeskatning som kapitalindkomst.

Afkastbeskatningen efter § 53 A, stk. 3 knytter sig til retserhvervelsen, ikke til rådigheden. Det fastslog Landsskatteretten allerede i **09-03171**, hvor en svensk statsborger blev beskattet af afkast på 18.671 kr. og 23.931 kr., selv om beløbene ikke var udbetalt — til gengæld er udbetalingerne senere skatte- og afgiftsfri. Modregningsadgangen er begrænset: i **23-0012337** kunne et negativt afkast på 359.893 kr. i 2021 ikke

modregnes i tidligere års positive afkast, da § 53 A, stk. 3, alene tillader modregning i indeværende og efterfølgende års positive afkast af samme ordning.

Afkastbeskatningen gælder også, hvor ordningen ikke har noget individuelt depot. I **SKM2026.362.SR** fastslog Skatterådet, at en invalidepension fra FN's pensionsfond (UNJSPF) — en tilsagnsordning uden individuelt depot og uden reelt tilskrevet rente — skal beskattes af den løbende udvikling i ordningens skønnede kapitalværdi, og at beregningsmetoden i Den juridiske vejledning afsnit C.A.10.4.3.7 også finder anvendelse på invalidepensioner.

Godkendelsesordningen og EU-retten. § 15 C giver adgang til, at ordninger i udenlandske pensionsinstitutter inden for EU/EØS kan godkendes som kapitel 1-ordninger, og § 15 D rummer den særlige overgangsordning for tilflyttere. Godkendelseskravets forenelighed med EU-retten blev prøvet i **23-0022696**, hvor klageren gjorde gældende, at kravet stred mod artikel 18 TEUF og EU-Domstolens dom i sag C-150/04, Kommissionen mod Danmark. Landsskatteretten fandt, at godkendelseskravet er foreneligt med EU-retten, og at hverken fristen i § 15 D eller betingelserne i § 15 C var opfyldt — de tyske ordninger forblev derfor § 53 A-ordninger med kapitalindkomstbeskatning af afkastet. Det er netop det EU-retlige tilpasningshensyn, der lå bag lov nr. 1534 af 19. december 2007 om fradragsret for indbetalinger til udenlandske pensionsordninger.

EU-Domstolen har i beslægtet sammenhæng understreget, at et krav om national skattemæssig godkendelse af en pensionsordning kan udgøre en restriktion for etableringsfriheden. I **C-168/20** fandt Domstolen, at britisk insolvensrets krav om britisk skattegodkendelse som betingelse for fuld udtagelse af pensionsrettigheder fra konkursboet indebar en indirekte forskelsbehandling af en unionsborger med en irsk godkendt ordning, og kun kunne opretholdes, hvis den var begrundet i tvingende almene hensyn og proportional.

Andre grænseoverskridende afgørelser: **24-0016319** (schweizisk Säule 2-pension overført til freizügigkeitskonto beskattes efter § 53 A med credit-lempelse for schweizisk skat), **SKM2019.479.SR** (aktivt fravalg af skattebegunstigelse efter § 53 A, stk. 1, nr. 7 og 8), **SKM2011.849.SR** (VSO-midler investeret i en ren § 53 A-opsparingsordning er ikke en privat hævning efter virksomhedsskattelovens § 5) og **SKM2006.659.SR** (bortseelsesret efter § 19 for en person, der er fuldt skattepligtig til Danmark men DBO-hjemmehørende i udlandet — med efterbeskatning efter §§ 19 A-19 E, hvis den fulde skattepligt senere ophører).

§ 50-overgangsordningen. Ordninger oprettet før 18. februar 1992 er fortsat omfattet af den dagældende § 50, forudsat de ikke senere er væsentligt ændret. Skatterådet bekræftede i **SKM2019.341.SR**, at opsigelse af en udenlandsk kapitallivsforsikring tegnet i 1991 under bopæl i Spanien var skattefri, og i **SKM2019.544.SR**, at en sumudbetaling fra en livsforsikring tegnet i 1988 var skattefri efter § 50 — mens en tilsvarende forespørgsel om en ordning fra 1993 måtte afvises på grund af manglende dokumentation for skattebehandlingen i udlandet. Rækkevidden af § 50 kan ikke afklares abstrakt: i **SKM2017.284.SR** blev en anmodning om bindende svar afvist som teoretisk, fordi spørgeren ikke fremlagde en konkret police, jf. skatteforvaltningslovens § 24, stk. 2.

LOV Pensionsbeskatningsloven § 15c · Pensionsbeskatningsloven § 15d · Pensionsbeskatningsloven § 50 · Pensionsbeskatningsloven § 53a, stk. 3 · Skatteforvaltningsloven § 24, stk. 2

PRAKSIS
- **EU-Domstolen** · Beskyttelse af udenlandske pensionsrettigheder ved konkurs og grænserne for etableringsfrihed — 11.11.2021
- **Landsskatteretten** · Landsskatteretten: Beskatning af schweizisk Säule 2-pension og kapitalafkast efter pensionsbeskatningslovens § 53 A — 21.04.2026
- **Landsskatteretten** · Beskatning af udenlandske pensionsordninger efter pensionsbeskatningslovens § 53 a og forholdet til EU-retten — 05.02.2024

Landsskatteretten · Fradrag for negativt pensionsafkast – modregning i tidligere indkomstår	11.05.2023
Landsskatteretten · Beskatning af afkast af livsforsikring - retserhvervelse vs. udbetaling	15.04.2010
Skatterådet · Skatterådet: Afkast af UNJSPF-invalidepension skal beskattes efter pensionsbeskatningslovens § 53 A, stk. 3, selv uden individuelt depot	05.08.2026
Skatterådet · Skattefrihed for sumudbetaling fra livsforsikringer oprettet i udlandet	05.11.2019
Skatterådet · Virksomhedsordning og beskatning af to pensionsordninger efter PBL § 53A	02.10.2019
Skatterådet · Opsigelse af udenlandsk kapitallivsforsikring fritaget for skat	27.06.2019
Skatterådet · Afvisning af bindende svar grundet manglende konkret disposition	11.04.2017
Skatterådet · VSO midler investeret i Pensionsbeskatningsloven § 53A ordning anses ikke for hævning	21.12.2011
Skatterådet · Bortseelsesret for pensionsindbetalinger og fraflytterbeskatning ved ophør af skattepligt	06.11.2006

§ 15 Afgiften er ikke en "skat" omfattet af dobbeltbeskatningsoverenskomsterne

Et tilbagevendende argument fra fraflyttede pensionsopsparere er, at 60 pct.-afgiften reelt er en skat, og at Danmark derfor må afstå fra at opkræve den, når bopælslandet efter dobbeltbeskatningsoverenskomsten har beskatningsretten til pensioner. Praksis har afvist dette konsekvent i over tredive år.

SKM2025.205.SR er den seneste og mest udførlige afgørelse. Spørgeren havde boet i Ungarn siden januar 2011, var fuldt skattepligtig dér, og var omfattet af overgangsreglen i artikel 26, stk. 3, i dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Ungarn, som fritog ham for dansk skat af pensionsudbetalinger. Ville han imidlertid have sin ratepension udbetalt som et engangsbeløb i stedet for i rater over ti år, ville pensionsselskabet indeholde 60 pct. Skatterådet svarede nej til begge spørgsmål:

- **Overenskomstens anvendelsesområde.** Artikel 2, stk. 3, opregner udtømmende de danske skatter, overenskomsten omfatter — indkomstskatten til staten og den kommunale indkomstskat. Afgiften efter § 29 er ikke en indkomstskat, men en særlig afgift, der træder i stedet for indkomstbeskatning.
- **Artikel 17 og overgangsreglen.** Selv om artikel 17 henlægger beskatningsretten til private pensioner til bopælslandet, og selv om spørgeren nød godt af overgangsreglen, ændrer det ikke ved, at afgiften falder uden for overenskomstens anvendelsesområde. Overgangsreglen fritager alene for dansk *indkomstskat*.

Skatterådet byggede på kommissionsbetænkning nr. 419/1966 om beskatningen af pensionsordninger, hvorefter afgiftsmodellen netop blev valgt, fordi almindelig indkomstbeskatning af engangsbeløb ville ramme uforholdsmæssigt hårdt og let kunne omgås ved fraflytning til udlandet — afgiften skulle være endelig og træde i stedet for indkomstskat. Rådet henviste desuden til den faste praksis: Østre Landsrets dom i **TfS 1992, 291**, hvorefter afgift ved tilbagekøb af en ratepension ikke var en skat omfattet af den dagældende dansk-franske overenskomst, og Landsskatterettens kendelse i **TfS 1995, 15** om 40 pct.-afgiften ved dødsfald på en kapitalpension i forhold til den nordiske overenskomst. Skattedepartementet havde allerede i skd. medd. 1977 (41), s. 109, nr. 45, fastslået, at Danmark kan fastholde kravet på sådanne afgifter over for personer bosat i overenskomstlande.

Det skal holdes adskilt fra spørgsmålet om *indkomstskat* af rette udbetalinger, som overenskomsterne derimod regulerer. I **19-0024007** var udbetalingen fra en privat udbyder, og Danmark havde efter artikel 18, stk. 4, i overenskomsten med Tyskland beskatningsretten — men resultatet blev under alle omstændigheder 60 pct. afgift, fordi der var tale om en engangsudbetaling og ikke en løbende ydelse.

Praktisk betyder dette, at fraflytning ikke er en vej ud af afgiften. Den, der er flyttet til udlandet og ønsker sin danske ratepension udbetalt som engangsbeløb, betaler 60 pct., uanset hvad dobbeltbeskatningsoverenskomsten siger om pensioner.

LOV Pensionsbeskatningsloven § 11a | Pensionsbeskatningsloven § 20, stk. 1 | Pensionsbeskatningsloven § 29, stk. 1

PRAKSIS **Landsskatteretten** · Afgift ved udbetaling af pensionsordning – Beskatning af livsvarig livrente og ratepension ved fraflytning 28.08.2019

Skatterådet · Dobbeltbeskatningsoverenskomst dækker ikke 60 procents pensionsafgift 10.04.2025

§ 16 Sammenfatning: hvad praksis lærer om pensionsafgiften

Praksis på pensionsbeskatningsområdet tegner et billede af en objektiveret afgiftsregel med meget lidt plads til rimelighedsbetragtninger.

1. Afgiften er hovedreglen, ikke undtagelsen. Enhver udbetaling fra en ratepension eller en ordning med løbende udbetalinger, der ikke er indkomstskattepligtig efter § 20, koster 60 pct. Praksis anerkender ingen almindelig dispensationsadgang, og de lempeligere satser i § 29, stk. 1-4 anvendes efter deres ordlyd.

2. Sygdom og nød tæller ikke. Hverken livstruende sygdom (**12-0197247**), kronisk sygdom med erhvervsevnetab (**24-0020766**) eller truende konkurs (samme sag) giver grundlag for nedsættelse til 40 pct. for ratepension. Asymmetrien i forhold til kapitalpension er lovgivningsmæssig og kan ikke afhjælpes af klageinstanserne.

3. Korrektionsadgangen er formalistisk, ikke rimelighedsbaseret. Skillelinjen mellem medhold og afslag går ikke ved fejlens økonomiske alvor, men ved dens **objektive konstaterbarhed** og **reaktionshastigheden**. De sager, der giver medhold (**12-01774**, **16-1689296**, **17-0989329**, **17-0991775**), har alle samme profil: umiddelbar henvendelse, atypisk indbetalingsmønster, og et beløb der ikke giver mening i lyset af ordningens historik. De sager, der taber (**12-0190438**, **13-0150648**, **17-0674908**, **22-0025970**, **23-0106811-**, **25-0039723**), mangler dokumentation, hviler på en mundtlig instruks, eller er i realiteten fortrydelse.

4. En underskrift binder. 25-0040548 viser, at accept af pensionsselskabets udbetalingstilbud er en bindende disposition, uanset at opsparerens forudsætninger var andre, og uanset at forudsætningsbristen skyldtes en administrativ fejl mellem arbejdsgiver og pensionsselskab.

5. Korrektion kan afskæres af senere dispositioner. 25-0059340 er den skarpeste illustration: selv hvor Landsskatteretten *anerkender*, at der foreligger en åbenbar fejl fra pensionsselskabets side, kan korrektion være udelukket, fordi ordningen i mellemtiden er overført til et andet institut og dermed skattemæssigt ophævet. Rådgivningsmæssigt betyder det, at en verserende korrektionssag aldrig bør kombineres med en flytning af ordningen.

6. Fristerne er korte og hårde. 3 måneder efter § 39, stk. 2 løber fra afgiftsberegningen, ikke fra det tidspunkt, hvor opspareren opdager fejlen. Og § 22 F's 3-årsfrist løber fra indbetalingen.

7. Pensionsinstituttet bærer risikoen. § 38, stk. 5, gør instituttet umiddelbart ansvarligt for ikke-indeholdt afgift (**12-0189147**), hvilket forklarer, hvorfor institutterne insisterer på forudgående tilladelse fra Skatteforvaltningen, selv hvor praksis ikke kræver det.

8. Grænseoverskridende ordninger kræver dokumentation, ikke argumenter. Symmetrien i § 53 A, stk. 5 og § 32, stk. 1 betyder, at skattefriheden står og falder med, om den skattepligtige kan godtgøre fraværet af fradrags- eller bortseelsesret i udlandet (**22-0072181** over for **SKM2017.688.SR**, **24-0084783**).

9. Afgiften kan ikke undgås ved fraflytning. Fast praksis siden TfS 1992, 291 — senest bekræftet i **SKM2025.205.SR** — fastholder, at afgiften ikke er en skat i overenskomsternes forstand.

For afgrænsningen til den civil- og forsikringsretlige regulering af pensionsaftaler henvises til livsforsikring-pension, for fraflytnings- og bopælsspørgsmål til bopael-skattepligt, for pensionsmidler i dødsboer til gaveafgift-arvebeskatning, og for genoptagelse af skatteansættelser til skatteret-genoptagelse.

LOV
Pensionsbeskatningsloven § 22f
Pensionsbeskatningsloven § 29, stk. 1-4
Pensionsbeskatningsloven § 32, stk. 1
Pensionsbeskatningsloven § 38, stk. 5
Pensionsbeskatningsloven § 39, stk. 2
Pensionsbeskatningsloven § 53a, stk. 5

PRAKSIS

Landsskatteretten · Fejloprettet § 53 A-pensionsordning – korrektion nægtet da overførsel til nyt pensionsselskab anses som ophævelse	04.02.2026
Landsskatteretten · Landsskatteretten afviser korrektion af pensionsindbetaling efter fejlagtig tilbagebetaling af fratrædelsesgodtgørelse	30.12.2025
Landsskatteretten · Ingen tilbagebetaling af pensionsafgift trods løbende beskatning grundet overskredet klagefrist og bindende underskrift	24.11.2025
Landsskatteretten · Skattefri udbetaling fra udenlandsk livsforsikring for præmier indbetalt uden fradragsret i udlandet	24.04.2025
Landsskatteretten · Skattepligt af udbetalinger fra pensionsordning i [fond1] – spørgsmål om fradrags- eller bortseelsesret	10.10.2024
Landsskatteretten · Stadfæstelse af afslag på nedsættelse af pensionsafgift trods kronisk sygdom	27.08.2024
Landsskatteretten · Afslag på korrektion af pensionsordning trods fejl hos pensionsselskab	01.05.2024
Landsskatteretten · Afslag på tilbageførsel af udbetalt alderspension og genoprettelse af pensionsordning	08.06.2022
Landsskatteretten · Tilbageføring af fejlagtig indbetaling på aldersopsparing	07.02.2019
Landsskatteretten · Tilbageførsel af fejldisposition fra aldersopsparing tilladt uden afgift	25.01.2019
Landsskatteretten · Afgiftsfri tilbageførsel af fejlindbetaling til aldersopsparing	13.04.2018
Landsskatteretten · Afgiftskonsekvenser ved tilbageførsel af fejlagtig indbetaling til aldersopsparing	08.01.2018
Landsskatteretten · Afgift på deludbetaling fra ratepension ved livstruende sygdom kunne ikke nedsættes til 40 %	08.07.2013
Landsskatteretten · Afslag på afgiftsfri tilbageførelse af fejlindbetalt ratepensionsbidrag	03.07.2013
Landsskatteretten · Afslag på tilbagebetaling af ratepensionsindbetaling uden afgift	20.11.2012
Landsskatteretten · Afgiftspligt ved tilbagebetaling af fejlagtig pensionsindbetaling uden forudgående tilladelse	12.11.2012
Landsskatteretten · Afgift af tilbagebetaling af fejlagtigt indbetalt pensionsbidrag	30.08.2012
Skatterådet · Dobbeltbeskatningsoverenskomst dækker ikke 60 procents pensionsafgift	10.04.2025
Skatterådet · Beskatning af udenlandsk pension fra international organisation efter PBL § 53 A	04.12.2017

REFERENCE Lovgrundlag

10 paragraffer

Pensionsbeskatningsloven § 16	stk. 2
Pensionsbeskatningsloven § 18	stk. 1
Pensionsbeskatningsloven § 20	stk. 1
Pensionsbeskatningsloven § 22f	stk. 1

Pensionsbeskatningsloven § 28	stk. 2	Pensionsbeskatningsloven § 29	stk. 1
Pensionsbeskatningsloven § 38	stk. 5	Pensionsbeskatningsloven § 39	stk. 2
Pensionsbeskatningsloven § 53a	stk. 1	Pensionsbeskatningsloven § 53b	stk. 1

MATERIALE

Citerede afgørelser

67 afgørelser

EU-DOMSTOLEN · EUROPÆISK DOMSTOL 1

11.11.2021	Beskyttelse af udenlandske pensionsrettigheder ved konkurs og grænserne for etableringsfrihed	C-168/20

LANDSRETTEN · ANKEINSTANS 2

31.03.2023	Afgørelse om henvisning af sag vedrørende beskatning af FN-pensionsordning efter pensionsbeskatningslovens § 53 A til behandling i landsret	3506-4173
31.03.2023	Sag om beskatning af pensionsordning i FN-regi og spørgsmålet om henvisning til landsretten som 1. instans	3507-4174

LANDSSKATTERETTEN · ADMINISTRATIV KLAGEINSTANS 36

21.04.2026	Landsskatteretten: Beskatning af schweizisk Säule 2-pension og kapitalafkast efter pensionsbeskatningslovens § 53 A	24-0016319
04.02.2026	Fejloprettet § 53 A-pensionsordning – korrektion nægtet da overførsel til nyt pensionsselskab anses som ophævelse	25-0059340
30.12.2025	Landsskatteretten afviser korrektion af pensionsindbetaling efter fejlagtig tilbagebetaling af fratrædelsesgodtgørelse	25-0039723
24.11.2025	Ingen tilbagebetaling af pensionsafgift trods løbende beskatning grundet overskredet klagefrist og bindende underskrift	25-0040548
22.10.2025	Pensionsindbetalinger til § 53 A-ordning og betingelser for ekstraordinær genoptagelse	25-0027675
10.10.2025	Beskatning af afkast fra ratepensionsordninger: Landsskatteretten stadfæster, at afkast beskattes som personlig indkomst ved udbetaling, uanset forudgående PAL-skat.	25-0041801
24.04.2025	Skattefri udbetaling fra udenlandsk livsforsikring for præmier indbetalt uden fradragsret i udlandet	24-0084783
10.10.2024	Skattepligt af udbetalinger fra pensionsordning i [fond1] – spørgsmål om fradrags- eller bortseelsesret	22-0072181
27.08.2024	Stadfæstelse af afslag på nedsættelse af pensionsafgift trods kronisk sygdom	24-0020766
01.05.2024	Afslag på korrektion af pensionsordning trods fejl hos pensionsselskab	23-0106811
05.02.2024	Beskatning af udenlandske pensionsordninger efter pensionsbeskatningslovens § 53 a og forholdet til EU-retten	23-0022696

13.06.2023	Afgørelse om afslag på afgiftsfri flytning af pensionsindbetalinger fra arbejdsgiverordning til privat ratepension	23-0023337
11.05.2023	Fradrag for negativt pensionsafkast – modregning i tidligere indkomstår	23-0012337
10.05.2023	Landsskatteretten: Rettidig indbetaling til pensionsordning via straksoverførsel	22-0108823
08.06.2022	Afslag på tilbageførsel af udbetalt alderspension og genoprettelse af pensionsordning	22-0025970
08.03.2022	Stadfæstelse af procenttillæg og morarenter ved efterbeskatning af pensionsfradrag	21-0101773
24.11.2021	Delvist medhold i sag om pensionsfradrag, befordring og maskeret udlodning for tandlæge	16-1394719
28.05.2021	Afslag på korrektion af arbejdsgivers indbetalinger til privat ratepension med tilbagevirkende kraft	20-0075305
28.08.2019	Afgift ved udbetaling af pensionsordning – Beskatning af livsvarig livrente og ratepension ved fraflytning	19-0024007
25.04.2019	Skattepligt af udbetalinger fra erhvervsevnetabsforsikring	17-0991938
26.02.2019	Landsskatteretten: Afgift ved ophævelse af livsvarig livrente – Opfyldelse af betingelser i pensionsbeskatningsloven	18-0004954
07.02.2019	Tilbageføring af fejlagtig indbetaling på aldersopsparing	16-1689296
25.01.2019	Tilbageførsel af fejldisposition fra aldersopsparing tilladt uden afgift	17-0991775
13.04.2018	Afgiftsfri tilbageførsel af fejlindbetaling til aldersopsparing	17-0989329
08.01.2018	Afgiftskonsekvenser ved tilbageførsel af fejlagtig indbetaling til aldersopsparing	17-0674908
14.04.2016	Stadfæstelse af SKATs afgørelse om begrænset tilbagebetaling af pensionsafgift	14-2399976
14.12.2015	Fradrag for ratepension i omlægningsår – bagudforskudt indkomstår	13-5810308
18.08.2015	Stadfæstelse af afslag på fradrag for pensionsbidrag indbetalt af arbejdsgiver	13-5785820
08.07.2013	Afgift på deludbetaling fra ratepension ved livstruende sygdom kunne ikke nedsættes til 40 %	12-0197247
03.07.2013	Afslag på afgiftsfri tilbageførelse af fejlindbetalt ratepensionsbidrag	13-0150648
20.11.2012	Afslag på tilbagebetaling af ratepensionsindbetaling uden afgift	12-0190438
12.11.2012	Afgiftspligt ved tilbagebetaling af fejlagtig pensionsindbetaling uden forudgående tilladelse	12-0189147
03.10.2012	Afgiftspligt af ratepensionsmidler placeret i unoterede anparter ved reelt ejerskab over 25 %	12-00844
30.08.2012	Afgift af tilbagebetaling af fejlagtigt indbetalt pensionsbidrag	12-01774
03.11.2011	Afgiftspligt ved ophævelse af rateopsparing trods manglende udnyttelse af fradragsret	11-00937
15.04.2010	Beskatning af afkast af livsforsikring - retserhvervelse vs. udbetaling	09-03171

SKATTERÅDET · ADMINISTRATIV MYNDIGHED 26

05.08.2026	Skatterådet: Afkast af UNJSPF-invalidepension skal beskattes efter pensionsbeskatningslovens § 53 A, stk. 3, selv uden individuelt depot	26-1271708
30.04.2026	Fritvalgsopsparing i pensionskasse kvalificerer som § 53 A-ordning – afkast kapitalindkomstbeskattet, udbetalinger skattefrie	25-6215265
10.04.2025	Dobbeltbeskatningsoverenskomst dækker ikke 60 procents pensionsafgift	24-2234321
02.12.2024	Afdragsfri pensionsudlodning og skattepligt ved udbetaling	24-1294046
30.01.2023	Skattefri udbetaling tysk livsforsikring begrænset fradragsret	22-0788792
10.05.2022	Beskatning af amerikansk IRA og Roth-IRA pension i Danmark	21-1297595
09.12.2021	Amerikansk 401(k) pension opdeles skattemæssigt i Danmark	21-0671632
12.10.2021	Afgift på træk af pensionsmæglerhonorar fra bankdepot	19-0485281
21.06.2021	Beskatning af luxemburgsk livsforsikring uden fradragsret	21-0152612
10.02.2020	Pensionsmidler optjent i EU er skattepligtige ved udbetaling	19-0601708
05.11.2019	Skattefrihed for sumudbetaling fra livsforsikringer oprettet i udlandet	19-0294379
02.10.2019	Virksomhedsordning og beskatning af to pensionsordninger efter PBL § 53A	19-0303128
27.06.2019	Opsigelse af udenlandsk kapitallivsforsikring fritaget for skat	19-0098588
04.12.2017	Beskatning af udenlandsk pension fra international organisation efter PBL § 53 A	16-1837739
11.04.2017	Afvisning af bindende svar grundet manglende konkret disposition	16-1635364
06.04.2016	Formuerådgivning betalt til udenlandsk selskab fritaget for afgift	15-2772673
09.03.2012	Dødsfaldsdækning som engangsbeløb eller rater i pensionsordninger	11-138527
21.12.2011	VSO midler investeret i Pensionsbeskatningsloven § 53A ordning anses ikke for hævning	11-162682
22.06.2011	100000 kr loft for pensionsbidrag med reducerede ydelser	10-167029
25.10.2010	Overførsel af ratepension under udbetaling på tværs af sektorer	10-012058
29.04.2010	Ophørspension efter salg af landbrugsejendom med fleksible indbetalinger	09-172762
23.03.2009	PAL-kompensation overførsel mellem livrente og ratepension	08-136167
06.11.2006	Bortseelsesret for pensionsindbetalinger og fraflytterbeskatning ved ophør af skattepligt	06-039985
27.10.2006	Beskatning af uafdækket tysk firmapensionsordning ved hjemflytning	05-017588
25.08.2006	Køb af unoterede anparter med ratepensionsmidler udløser ikke afgift	06-041640
07.04.2006	Ophørspension efter salg af bortforpagtet landbrug	06-011409

ANKENÆVNET FOR FORSIKRING · NÆVN / KLAGEINSTANS 1

20.05.2026	Afslag på delvis ophævelse af ratepension mod 60 % afgift – vilkårenes beløbsgrænser gik forud for pensionsbeskatningsloven	104935

PARKERINGSKLAGENÆVNET · NÆVN / KLAGEINSTANS 1

04.06.2024	Opretholdelse af kontrolafgift for manglende synlig p-skive grundet nedfaldet elektronisk parkeringsur	park-4173

18 PRAKSISOVERSIGT · PERSONBESKATNING

Praksisoversigt over personalegoder (ligningsloven § 16)

Rådighedsbeskatning, markedsværdi og bagatelgrænser efter ligningsloven § 16

Version 2 Opdateret 6. sep. 2026 86 afgørelser · 2006-2025 Læs online

INTRODUKTION

Ligningsloven § 16 udmønter statsskattelovens brede indkomstbegreb på naturalier og sparet privatforbrug, som en lønmodtager, honorarmodtager eller ansat hovedaktionær modtager som led i et ansættelsesforhold. Udgangspunktet er markedsværdien i § 16, stk. 3, men for en række goder – fri bil, fri sommerbolig, fri lystbåd, fri helårsbolig til direktører og fri telefon – har lovgiver fastsat skematiske værdier, der beskattes uafhængigt af den faktiske brug. Praksis fra Højesteret, landsretterne, Landsskatteretten og Skatterådet viser, at det bærende begreb er RÅDIGHED, og at bevisbyrden for, at rådigheden er effektivt afskåret, skærpes markant, når godet stilles til rådighed inden for et interessefællesskab. Denne oversigt kortlægger værdiansættelsesprincipperne, bagatelgrænsernes alt-eller-intet-virkning, de skematiske rådighedsregler og de tilbagevendende bevistemaer i praksis.

PRINCIPPER UDLEDT AF PRAKSIS

01 Ligningsloven § 16 forudsætter, at godet modtages som led i et ansættelsesforhold eller en aftale om personligt arbejde – men formodningsreglen for hovedaktionærer gælder efter Landsskatterettens praksis, uanset om hovedaktionæren formelt er ansat i det selskab, der ejer godet.

02 Hovedreglen i § 16, stk. 3, 1. pkt. er markedsværdien – hvad det måtte koste den skattepligtige at erhverve godet i almindelig fri handel; findes der intet frit marked, fastsættes værdien ved et skøn, hvor arbejdsgiverens kostpris kan bruges som referenceværdi.

03 Rabatreglen i § 16, stk. 3, 2. pkt. fritager kun rabat op til arbejdsgiverens avance, og den kan ikke bruges til at kanalisere en uforholdsmæssig stor økonomisk gevinst til den ansatte gennem samlede køb- og gensalgsarrangementer.

04 Bagatelgrænserne i § 16, stk. 3 (1.000 kr. for mindre personalegoder inkl. julegaver, 700 kr. for julegaver alene og 5.500 kr. for arbejdsrelaterede goder – alle 2010-niveau) har alt-eller-intet-virkning: overskrides grænsen, beskattes hele den samlede værdi.

05 Fri bil, fri sommerbolig, fri lystbåd, fri kost og logi efter Skatterådets normalværdier, fri telefon/computer samt fri helårsbolig, personalelån og medielicens ligger uden for bagatelgrænserne og medregnes ikke ved beregningen af, om grænserne er overskredet.

06 Det afgørende for, om et køretøj er en "bil" omfattet af de skematiske regler i § 16, stk. 4, er, om det er egnet til privat benyttelse – Højesteret anvendte reglen på en autocamper indregistreret som personbil og på en pickup med fastmonterede reoler.

07 Når en firmabil er parkeret ved hovedaktionærens eller direktørens bopæl, foreligger der en formodning for privat rådighed, og bevisbyrden for det modsatte påhviler den skattepligtige.

08 Et kørselsregnskab, der er udarbejdet efterfølgende som renskrivning eller estimat, løfter normalt ikke bevisbyrden – særligt ikke når de oprindelige tidsnære notater ikke fremlægges.

09 Mindre unøjagtigheder i et tidsnært ført kørselsregnskab er ikke i sig selv nok til at forkaste det, hvis kørslens formål og destinationer er understøttet af kalendere og sagsstyringssystemer.

10 En fraskrivelseserklæring om ikke at bruge bilen privat kan ikke i sig selv tillægges bevismæssig vægt, og opbevaring af nøgler på selskabets adresse er uden betydning, når hovedaktionæren til enhver tid kan kræve dem udleveret.

11 Hverken manglende kørekort, sygdom, lugtgener fra erhvervsdrift eller et lavt kilometertal afskærer i sig selv rådigheden over en firmabil.

12 Beskatningsgrundlaget for fri bil er under indfasning: satserne 25/20 pct. er trinvis ændret siden 1. juli 2021 til én sats på 22,5 pct. fra og med indkomståret 2025, mens miljøtillægget er hævet fra 50 pct. til 600 pct. af den årlige afgift.

13 Bilens værdi opgøres til nyvognsprisen i 36 måneder fra første indregistrering og derefter til 75 pct. heraf; sker der genberegning af den afgiftspligtige værdi efter registreringsafgiftsloven § 9 a, anvendes en nyvognspris baseret på den genberegnede værdi.

14 Deleleasing/splitleasing fritager kun for fri bil-beskatning, hvis der er "vandtætte skotter": to selvstændige aftaler, proportional fordeling efter faktisk kørte kilometer, løbende månedlig slutafregning af samtlige ydelser og et detaljeret kørselsregnskab.

15 Egenbetaling nedsætter kun den skematiske værdi, hvis den ansatte af beskattede midler betaler arbejdsgiveren direkte for råderetten i indkomståret.

16 For fri sommerbolig og fri lystbåd gælder en helårsformodning for ansatte direktører og andre med væsentlig indflydelse på egen aflønningsform – det er rådigheden, ikke den faktiske benyttelse, der beskattes.

17 Formodningen for rådighed over en selskabsejet sommerbolig kan afkræftes, hvis erhvervelsen konkret er sket i selskabets interesse som led i dets sædvanlige drift, eller hvis en tredjemands brugsret effektivt udelukker hovedaktionærens adgang.

18 Ved fri helårsbolig til en direktør eller anden ansat med væsentlig indflydelse på egen aflønningsform anvendes den skematiske 5 pct.-regel i § 16, stk. 9 – og det er uden betydning, om den faktisk betalte leje svarer til markedslejen.

19 "Væsentlig indflydelse på egen aflønningsform" afgøres konkret: en formel direktørtitel er ikke nok, men indflydelse på, om fri bolig skal indgå i lønpakken, favorable lån, ekstraordinære bonusser og en ureguleret husleje trækker i retning af, at reglen finder anvendelse.

20 Fri telefon og datakommunikation beskattes med et grundbeløb på 2.500 kr. (2010-niveau) efter § 16, stk. 12, med 25 pct. ægtefællerabat, mens en arbejdscomputer er skattefri efter stk. 13, medmindre den er finansieret ved lønomlægning.

21 Formodningen for privat rådighed over en arbejdstelefon, der tages med hjem, kan kun afkræftes, hvis telefonen er nødvendig for arbejdet, der foreligger en tro og love-erklæring, telefonen faktisk kun bruges erhvervsmæssigt, OG arbejdsgiveren fører kontrol hermed.

22 Lønomlægning (bruttotrækordninger) anerkendes kun, hvis der er tale om en reel fremadrettet nedgang i kontantlønnen med et på forhånd fastsat beløb, som ikke reguleres efter det faktiske forbrug, og hvor arbejdsgiveren bærer den økonomiske risiko og er forpligtet over for leverandøren.

23 Lønomlægning fjerner ikke skattepligten af selve godet – den flytter kun beskatningen; kun hvis godet i sig selv er skattefrit eller falder under en bagatelgrænse, opnås en skattemæssig fordel.

24 Arbejdsgiverbetalte sundhedsbehandlinger og forsikringspræmier herfor beskattes efter § 16, stk. 3, 5. pkt. uden hensyn til 1.000 kr.-grænsen og medregnes ikke ved beregningen af, om grænsen er overskredet; skattefrihed forudsætter typisk hjemmel i ligningsloven § 30 eller en konkret arbejdsmæssig begrundelse.

25 Værdien af naturalier indgår i grundlaget for arbejdsmarkedsbidrag efter arbejdsmarkedsbidragsloven § 2, stk. 2, og arbejdsgiveren har selvstændig indberetningspligt efter skatteindberetningsbekendtgørelsen § 9.

26 Rådighedsstillelse af et gode over for en hovedaktionær er en kontrolleret transaktion, så den forlængede ansættelsesfrist i skatteforvaltningsloven § 26, stk. 5, finder anvendelse.

§ 1 Retsgrundlaget: § 16 som udmøntning af statsskattelovens indkomstbegreb

Beskatningen af personalegoder hviler på to lag. Det ydre lag er det brede indkomstbegreb i statsskatteloven § 4, hvorefter den skattepligtige indkomst omfatter årsindtægter "bestaaende i Penge eller Formuegoder af Pengeværdi", herunder efter litra b værdien af "vederlagsfri Benyttelse af andres rørlige eller urørlige Gods" og efter litra c naturalydelser og emolumenter knyttet til et embede eller en bestilling. Det indre lag er ligningsloven § 16, der præciserer og – for en række goder – skematiserer værdiansættelsen.

§ 16, stk. 1 afgrænser anvendelsesområdet:

> *Ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst medregnes tilskud til telefon uden for arbejdsstedet, jf. stk. 2, samt efter reglerne i stk. 3-14 vederlag i form af formuegoder af pengeværdi, sparet privatforbrug og værdien af helt eller delvis vederlagsfri benyttelse af andres formuegoder, jf. statsskattelovens §§ 4-6, når tilskuddet eller godet modtages som led i et ansættelsesforhold eller som led i en aftale om ydelse af personligt arbejde i øvrigt.*

Personkredsen omfatter dermed ikke blot lønmodtagere, men også honorarmodtagere og personer valgt til medlem af eller medhjælp for bestyrelser, udvalg, kommissioner, råd, nævn og andre kollektive organer, herunder Folketinget, regionsråd og kommunalbestyrelser.

Tre elementer i bestemmelsen har selvstændig praktisk betydning. For det første er **sparet privatforbrug** en selvstændig beskatningskategori: Skatterådet fandt således i SKM2009.412.SR, at arbejdsgiverens dækning af prisforskellen mellem "sort" og "grøn" strøm til medarbejderes private husstand var et skattepligtigt personalegode, netop fordi der forelå et sparet privatforbrug. For det andet er det ikke afgørende, at godet stilles til rådighed af netop den juridiske person, medarbejderen er ansat i; i SKM2024.504.SR tog Skatterådet stilling til, hvordan arbejdsgiverbegrebet og rabatreglen virker, når personalebilletter udbydes på både egne og andre koncernselskabers færgeruter. For det tredje kan et gode skifte kvalifikation, når det først forbruges privat: i SKM2021.445.SR var en ansat hovedaktionærs brug af vareprøver under test og fremvisning ikke skattepligtig, mens det efterfølgende private forbrug var det.

Hvor godet stilles til rådighed for en hovedaktionær, spiller ligningsloven § 16 A, stk. 5 sammen med § 16. Bestemmelsen fastslår, at en hovedaktionær som nævnt i aktieavancebeskatningslovens § 4, der modtager udbytte i form af, at der stilles en bil, en ladestander, en sommerbolig, en lystbåd eller en helårsbolig til rådighed, skal medregne værdien af godet tillagt eventuelt sparet privatforbrug, og at værdien ansættes efter reglerne i henholdsvis § 16, stk. 4, 5, 6 og 9. Det er denne henvisningsteknik, der forklarer, hvorfor domme og kendelser om hovedaktionærer rutinemæssigt citerer begge bestemmelser – som i Østre Landsrets dom af 6. maj 2025 i BS-33952/2023-OLR og BS-33949/2023-OLR om en fri Porsche.

Den administrative fortolkningsramme udgøres af Den juridiske vejledning afsnit C.A.5 Personalegoder, der er styrende for Skatteforvaltningens praksis og løbende opdateres med nye afgørelser.

LOV `Aktieavancebeskatningsloven § 4` `Ligningsloven § 16, stk. 1` `Ligningsloven § 16a, stk. 5` `Statsskatteloven § 4`

PRAKSIS	**Landsretten** · Landsret stadfæster beskatning af fri Porsche, da bevisbyrden for udelukkende erhvervsmæssig brug ikke var løftet	06.05.2025
	Skatterådet · Beskatning af personalebilletter og medrejsende familiemedlemmer på færgeruter	09.10.2024
	Skatterådet · Beskatning af hovedaktionærs forbrug af vareprøver og præmieudlodning	30.08.2021
	Skatterådet · Beskatning af arbejdsgiverbetalt prisforskel på grøn strøm til medarbejdere	26.06.2009

§ 2 Markedsværdiprincippet og rabatreglen i § 16, stk. 3

Hovedreglen for værdiansættelse står i § 16, stk. 3, 1. pkt.:

> *Den skattepligtige værdi af de i stk. 1 omhandlede goder skal ved skatteansættelsen, medmindre andet følger af stk. 4-16, fastsættes til den værdi, som det måtte antages at koste den skattepligtige at erhverve goderne i almindelig fri handel.*

Det er altså **modtagerens** anskaffelsespris i fri handel – ikke arbejdsgiverens kostpris – der er målestokken. Findes der ikke et frit marked for godet, må værdien fastsættes skønsmæssigt. Landsskatteretten godkendte i 10-01970 et sådant skøn, hvor en tøjproducents salg af 2. sorteringsvarer til ansatte under kostpris blev beskattet med differencen mellem medarbejderens købspris og selskabets kostpris. Retten anerkendte, at der ikke fandtes et frit marked for varerne, men fandt ikke grundlag for at tilsidesætte SKATs skøn som urimeligt.

Af 2. pkt. følger **rabatreglen**: rabat på indkøb af varer og tjenesteydelser, som arbejdsgiveren udbyder til salg som led i sin virksomhed, beskattes alene, i det omfang rabatten overstiger avancen hos den pågældende arbejdsgiver. Reglen har en indbygget grænse. I 14-4092624 om en bilsælgers køb af en demobil til 224.107 kr., hvor tilsvarende biler blev solgt til forbrugere for ca. 290.000 kr., fremhævede Landsskatteretten forarbejderne til 1993-loven, hvorefter rabatreglen kun gælder, "i det omfang, rabatten ikke er uforholdsmæssig stor". Købet og det efterfølgende salg skulle bedømmes samlet, og gevinsten blev beskattet som yderligere løn. Samme linje blev fulgt i 14-4333293, hvor en deltidsansat studerende købte og gensolgte tre Nissan Qashqai til sin arbejdsgiver med en samlet fortjeneste på ca. 175.000 kr.

Sag	Gode	Værdiansættelsesmetode	Udfald
10-01970	2. sorteringstøj	Skøn med kostpris som referenceværdi (intet frit marked)	Skattepligtigt
14-4092624	Demobil købt til underpris	Markedsværdi, ikke rabatreglen	65.893 kr. beskattet
14-4333293	Køb og gensalg af tre biler	Samlet bedømmelse, markedspris	144.820 kr. + 30.000 kr. beskattet
SKM2024.504.SR	Færgebilletter	Rabatregel på egne ruter; koncernruter falder udenfor	Delvist skattepligtigt

Grænsen mellem markedsværdibeskatning og de skematiske regler er ikke altid åbenlys. I BS-30607/2020-HJR var netop dette stridens kerne: skatteyderen gjorde gældende, at en autocamper faldt uden for § 16, stk. 4, så beskatning kun kunne ske efter markedsværdien i stk. 3. Både byretten og Vestre Landsret fulgte dette synspunkt, men Højesteret ændrede resultatet og henførte autocamperen til de skematiske regler.

LOV `Ligningsloven § 16, stk. 3, 4`

PRAKSIS

Højesteret · Beskatning af rådighed over autocamper som firmabil efter ligningsloven	01.06.2021
Landsskatteretten · Landsskatteretten: Beskatning af personalegode ved køb og salg af biler	27.09.2017
Landsskatteretten · Beskatning af personalegode ved køb af bil til underpris	05.04.2017
Landsskatteretten · Salg af 2. sorteringsvarer til ansatte under kostpris var et skattepligtigt personalegode	03.02.2011
Skatterådet · Beskatning af personalebilletter og medrejsende familiemedlemmer på færgeruter	09.10.2024

§ 3 De tre beløbsgrænser i § 16, stk. 3, og alt-eller-intet-virkningen

§ 16, stk. 3 indeholder tre selvstændige beløbsgrænser, som alle er angivet i 2010-niveau og reguleres efter personskatteloven § 20:

- **1.000 kr.-grænsen** (3. pkt.) for goder, herunder julegaver i form af naturalier, fra en eller flere arbejdsgivere.
- **700 kr.-grænsen** (4. pkt.) for julegaver i form af naturalier fra én arbejdsgiver.

- **5.500 kr.-grænsen** (6. pkt.) for goder, som arbejdsgiveren i overvejende grad har ydet af hensyn til den ansattes arbejde.

Samspillet er, at julegavens værdi tælles med ved opgørelsen af 1.000 kr.-grænsen, men julegaven beskattes ikke, hvis den isoleret set holder sig under 700 kr. Afgørende er endvidere 8. pkt.: "For både 3. og 6. pkt. gælder, at hvis godernes samlede værdi overstiger grundbeløbet, beskattes hele den samlede værdi." Der er altså tale om en egentlig **alt-eller-intet-grænse**, ikke et bundfradrag.

Dette var også lovgivers udtrykkelige hensigt. Af de specielle bemærkninger til nyaffattelsen af stk. 3 ved 2011-loven (L 196, folketingsåret 2010-11) fremgår:

> *Det foreslås således, at en overskridelse af den beløbsmæssige grænse på 1.000 kr. indebærer, at den ansatte beskattes af hele beløbet og ikke kun af det overskydende beløb. Tilsvarende gælder i relation til den allerede gældende bagatelgrænse for goder overvejende ydet af hensyn til arbejdet, hvis beløbsgrænsen på 5.500 kr. (2010-niveau) overskrides.*

Samme bemærkninger præciserer, at kontante beløb ikke er omfattet, og at det samme gælder gavekort, "medmindre gavekortet ikke kan konverteres til kontanter eller angår et specifikt naturalie". Denne sondring er blevet prøvet flere gange. I SKM2012.193.SR fandt Skatterådet, at et "åbent" oplevelsesgavekort på op til 700 kr. reelt måtte sidestilles med kontanter, fordi modtageren frit kunne vælge mellem et meget bredt sortiment. Omvendt blev en firmagave i SKM2023.117.SR anset for en skattefri tingsgave, fordi medarbejderens valgmuligheder efter en personlig filtrering reelt var begrænset til maksimalt 20 konkrete produkter, og koden hverken kunne ombyttes til kontanter eller ændres.

Bemærkningerne fremhæver også, at 1.000 kr.-grænsen er udformet efter samme model som den ældre arbejdsrelaterede grænse, der oprindelig blev indført med et grundbeløb på 3.000 kr. ved lov nr. 437 af 10. juni 1997.

Den arbejdsrelaterede 5.500 kr.-grænse forudsætter, at godet **i overvejende grad** er ydet af hensyn til arbejdet. Praksis viser en konkret vurdering:

- Et avisabonnement leveret på en minkavlers bopæl blev anset for ydet i selskabets erhvervsmæssige interesse og dermed omfattet af grænsen, jf. 17-0875214 – beskatningen blev nedsat til 0 kr.
- Tilsvarende blev avisabonnementer nedsat til 0 kr. i medfør af bagatelgrænsen i 13-0090041.
- Logobeklædning, der forblev arbejdsgiverens ejendom, blev i SKM2013.894.SR anset for i overvejende grad stillet til rådighed af hensyn til arbejdet og dermed omfattet af 5.500 kr.-grænsen.
- Arbejdsgiverbetalte tryghedsforsikringer kunne i SKM2012.88.SR være omfattet af den arbejdsrelaterede grænse – dog ikke præmier omfattet af fri bil-beskatningen.
- Derimod faldt et kommunalt kost- og motionsprojekt uden for grænsen i 10-02653, fordi det ikke hovedsageligt var sat i værk af hensyn til de ansattes arbejde.
- Fri opladning af medarbejderes **private** elbiler på arbejdspladsen faldt i SKM2011.570.SR uden for både personaleplejefritagelsen og den arbejdsrelaterede grænse, men kunne rummes under 1.000 kr.-grænsen – en linje der blev videreført i SKM2022.432.SR.

Endelig opregner 9. pkt. de goder, der beskattes **uden hensyn** til grundbeløbene, og hvis værdi heller ikke medregnes ved beregningen af, om grænserne er overskredet: fri bil, fri sommerbolig og fri lystbåd (nr. 1), fri kost og logi værdiansat efter Skatterådets normalværdier (nr. 2), fri telefon, datakommunikation og

computer (nr. 3) samt fri helårsbolig, personalelån og tv- og radiolicens (nr. 4). Hertil kommer arbejdsgiverbetalte sundhedsbehandlinger og forsikringspræmier herfor, som efter 5. pkt. beskattes uden hensyn til 1.000 kr.-grænsen.

LOV	Ligningsloven § 16, stk. 3 · Personskatteloven § 20	
PRAKSIS	**Landsskatteretten** · Hovedaktionærs beskatning af fri bil og fri avis	10.01.2019
	Landsskatteretten · Landsskatterettens afgørelse om maskeret udlodning, fri bil og løn til børn hos hovedaktionær	28.10.2015
	Landsskatteretten · Skattepligt af deltagelse i satspuljeprojekt om kost og motion for kommunalt ansatte	08.07.2011
	Skatterådet · Firmagave valgt via personlig filtrering er skattefri tingsgave	08.03.2023
	Skatterådet · Fradrag og beskatning ved gratis elbilopladning til ansatte og kunder	13.09.2022
	Skatterådet · Lønomlægning af arbejdstøj er skattefrit via bagatelgrænse	19.12.2013
	Skatterådet · Beskatning af åbent gavekort til oplevelser som julegave	22.03.2012
	Skatterådet · Beskatning af arbejdsgiverbetalte tryghedsforsikringer og bagatelgrænser	08.02.2012
	Skatterådet · Fri opladning af elbil er skattepligtigt personalegode	31.08.2011

§ 4 Rådighedsbegrebet og formodningsreglen ved fri bil

Efter § 16, stk. 4 beskattes værdien af "en bil, der er stillet til rådighed for den skattepligtiges private benyttelse". Det er selve **rådigheden** og ikke omfanget af den faktiske private kørsel, der udløser beskatning. Som Landsskatteretten formulerede det i 13-0090041:

> *Da klageren har adgang til at anvende bilen privat, og da han har fuld rådighed over bilen... er der ikke grundlag for at nøjes med periodisk beskatning af bilen, idet det skattepligtige beløb fastsættes uafhængigt af privatkørslens omfang.*

Den bærende bevisregel er formodningsreglen: står firmabilen parkeret ved den ansattes – og navnlig hovedaktionærens – private bopæl uden for arbejdstiden, foreligger der en formodning for, at den også er til rådighed for privat kørsel, og bevisbyrden for det modsatte påhviler den skattepligtige. Østre Landsret formulerede rammen præcist i BS-33952/2023-OLR og BS-33949/2023-OLR om en Porsche 911 Turbo til ca. 3,4 mio. kr., der var parkeret 7,5 km fra direktørens bopæl: under hensyn til interessefællesskabet samt bilens karakter og værdi påhvilede det direktøren og selskabet at sandsynliggøre, at bilen ikke var til privat rådighed. Bevisbyrden var ikke løftet:

> *Landsretten har herved navnlig lagt vægt på, at de fremlagte kørselsregnskaber har karakter af efterfølgende renskrivninger af Appellants, tidligere Sagsøger notater, og at Appellant, tidligere Sagsøger hverken har fremlagt kørebogen med hans oprindelige tidsnære notater eller den digitale kalender, som efter hans forklaring har dannet grundlag for hans tilføjelser – flere år senere – af formålene med de enkelte kørsler.*

Landsretten afviste samtidig et anbringende om **retsbeskyttet forventning** støttet på, at skattemyndighederne tidligere havde gennemgået regnskaberne for 2011-2012 uden ændringer: myndighedernes forslag til afgørelse var dateret 2. maj 2014 og kunne derfor ikke have bestemt dispositionerne for de regnskaber, sagen angik. Samme resultat nåede Landsskatteretten i 10-02314, hvor et møde med kommunens skatteforvaltning i 2001 ikke skabte en forventning om, at fremtidig dokumentation kunne undlades.

Højesteret nåede tilsvarende resultat i BS-30607/2020-HJR:

> *A har ikke med det fremlagte kørselsregnskab, der er udarbejdet efterfølgende, sandsynliggjort, at autocamperen ikke har været stillet til rådighed for hendes private benyttelse i indkomstårerne 2009, 2010 og 2011.*

Praksis tegner et konsistent billede af, hvad der **ikke** løfter bevisbyrden:

- En fraskrivelseserklæring kan ikke i sig selv tillægges bevismæssig vægt, jf. 14-3295309 og 13-0090041, hvor en erklæring der tilmed tillod feriekørsel var utilstrækkelig.
- At bilnøglerne opbevares på selskabets adresse er uden betydning, når hovedaktionæren til enhver tid kan kræve dem udleveret, jf. 14-3295309.
- Manglende kørekort og sygdom (sclerose) afskærer ikke rådigheden, jf. samme afgørelse og 19-0007690.
- Lavt kilometertal, dårlig stand eller hensigt om videresalg er ikke i sig selv nok, jf. 19-0007690 og 11-04010.
- Barselsorlov, værkstedsophold og lignende påstande uden dokumentation løfter ikke bevisbyrden, jf. 08-02988.
- En udokumenteret vagtordning ændrer ikke resultatet, jf. 13-0005182.

Omvendt viser praksis, at formodningen **kan** afkræftes. I 14-4933304 fandt Landsskatteretten, at tidsnært førte kørselsregnskaber – trods uoverensstemmelser i kilometeropgørelser, tankninger i weekender og manglende præcise kundeadresser – samlet set var tilstrækkelige, fordi de var understøttet af kalendere og sagsstyringssystemer, og fordi kørslens erhvervsmæssige formål ikke var bestridt. I den beslægtede sag 12-0189351 faldt vurderingen derimod ud til skattemyndighedernes fordel.

Et særligt spor er kørselsmønsteret efter ligningsloven § 9 B, stk. 3. I 12-0189410 blev beskatningen nedsat til 0 kr. for to af tre år, fordi klagerens kørsel til leverandører, producenter og kunder i ind- og udland gjorde det usandsynligt, at han havde kørt mellem bopæl og samme arbejdsplads i mere end 60 arbejdsdage. Reglen er dog ikke en generel fritagelse: i 16-0659838 blev henvisningen til bestemmelsen afvist som grundlag for genoptagelse, og i 16-0493831 blev både fri bil og kørselsgodtgørelse beskattet ved adressefællesskab og mangelfulde GPS-baserede kørebøger.

Endelig gælder formodningsreglen efter Landsskatterettens praksis, **uanset om hovedaktionæren er ansat i selskabet**. I 12-0197231 blev beskatningen dog ophævet efter en konkret vurdering, fordi klageren ud over sin anpartsbesiddelse ikke havde haft noget med selskabet at gøre og ikke havde haft adgang til bilen.

LOV	Ligningsloven § 9b, stk. 3 · Ligningsloven § 16, stk. 4	
PRAKSIS	**Højesteret** · Beskatning af rådighed over autocamper som firmabil efter ligningsloven	01.06.2021
	Landsretten · Landsret stadfæster beskatning af fri Porsche, da bevisbyrden for udelukkende erhvervsmæssig brug ikke var løftet	06.05.2025
	Landsskatteretten · Landsskatteretten: Beskatning af fri bolig og fri bil - Hovedaktionærs bevisbyrde og skønsmæssig ansættelse af forbrugsudgifter	22.07.2019
	Landsskatteretten · Hovedaktionærs beskatning af private udgifter, fri bil, fri bolig og maskeret udbytte	07.02.2018
	Landsskatteretten · Beskatning af fri bil og kørselsgodtgørelse hos hovedanpartshaver grundet mangelfuld dokumentation	19.12.2017
	Landsskatteretten · Nægtelse af ordinær genoptagelse for hovedaktionær vedrørende fri bil og maskeret udlodning	24.11.2017
	Landsskatteretten · Beskatning af fri bil til hovedaktionær uden kørekort	01.12.2016
	Landsskatteretten · Hovedaktionærer undgik beskatning af fri bil trods unøjagtigheder i kørebog	12.04.2016

Landsskatteretten · Landsskatterettens afgørelse om maskeret udlodning, fri bil og løn til børn hos hovedaktionær	28.10.2015
Landsskatteretten · Landsskatteretten stadfæster beskatning af fri bil for hovedaktionærer grundet mangelfuld dokumentation	08.10.2014
Landsskatteretten · Landsskatteretten: Beskatning af fri bil - Hovedanpartshaver uden ansættelse og rådighed	25.02.2014
Landsskatteretten · Beskatning af fri bil for hovedaktionær: 60-dages reglen og formodningsreglen i ligningsloven § 9 B	05.12.2012
Landsskatteretten · Stadfæstelse af beskatning af fri bil for hovedaktionær	28.02.2012
Landsskatteretten · Beskatning af fri bil - Hovedaktionær - Privat benyttelse	21.12.2011
Landsskatteretten · Hovedaktionær beskattet af fri bil på grund af manglende bevis for afskåret rådighed	18.12.2009

§ 5 Egnethed til privat brug – specialindretning og afgrænsningen mellem stk. 4 og stk. 3

Før formodningsreglen overhovedet aktualiseres, skal køretøjet kvalificeres. Højesteret har i BS-30607/2020-HJR sammenfattet kriteriet:

> *Om begrebet bil i ligningslovens § 16, stk. 4, fremgår det af Højesterets dom af 30. juni 2006 (U.2006.2688H), at det afgørende for, om en bil er omfattet af bestemmelsen, er, om den er egnet til privat benyttelse.*

I den konkrete sag var autocamperen indregistreret som personbil på hvide plader, anvendelsen var i registreringsattesten angivet som beboelse, den havde otte siddepladser og var indrettet til campering, og der var ikke foretaget nogen erhvervsmæssig specialindretning. Højesteret konkluderede, at autocamperen var egnet til privat benyttelse og derfor omfattet af § 16, stk. 4 – i modsætning til byretten og Vestre Landsret, der havde henført den til markedsværdireglen i § 16, stk. 3.

Specialindretning skal have en vis vægt for at bryde egnetheden. I Sag 140/2017 om en Toyota Hilux pickup med fastmonterede reoler og skuffemøbler bag forsæderne stadfæstede Højesteret landsrettens dom:

> *Af de grunde, der er anført af landsretten, og da det er uden betydning, om der tillige måtte have været fastmonteret en mindre reol med hylder bag bilens førersæde, stadfæster Højesteret dommen.*

Hverken reolindretningen, tilsmudsningen fra grus og jord eller helbredsmæssige hensyn (diskusprolaps) ændrede, at bilen fortsat var et egnet alternativ til en privatbil – hvilket blev understreget af, at føreren under en kontrol var standset, mens han hentede sine børn, med en autostol i kabinen.

Samme linje ses i Landsskatterettens praksis. I 17-0875214 blev det gjort gældende, at en Mercedes-Benz ML 320 CDI var uegnet til privat brug på grund af kraftige lugtgener fra mink:

> *Landsskatteretten finder ikke, at bilens lugtgener er af en sådan karakter og et sådant omfang, at bilen derved ophører med at være et egnet alternativ til en privat bil.*

En Range Rover Sport Van indregistreret til blandet anvendelse blev tilsvarende anset for velegnet som alternativ til en personbil i 11-04010.

For **varebiler på gule plader** gælder de særlige undtagelser i § 16, stk. 4, 22. og 23. pkt.: reglerne finder for biler omfattet af vægtafgiftslovens § 4, stk. 1, II, A kun anvendelse, hvis der skal betales tillægsafgift for privat anvendelse, og de finder for biler indregistreret første gang senest 2. juni 1998 ikke anvendelse, hvis momsen

af anskaffelsen er fradraget, fordi bilen udelukkende anvendes erhvervsmæssigt. Landsskatteretten anvendte netop denne undtagelse i 08-01177: når der ikke betales tillægsafgift og momsen er fratrukket, er dette en tilkendegivelse af, at bilen ikke anvendes privat, som myndighederne som udgangspunkt må lægge til grund – og beskatningen blev nedsat til 0 kr. Omvendt gik det i 12-0197231, hvor bilen var indregistreret til privat og erhvervsmæssig anvendelse og der var betalt privatbenyttelsesafgift, så undtagelsen ikke fandt anvendelse.

Skatterådet har i 06-006750 trukket grænserne for specialindrettede firmabiler, som ansatte pålægges at medbringe til bopælen: kørsel til bopæl, der udelukkende skyldes manglende parkeringsforhold eller sikring mod hærværk og tyveri, udløser altid beskatning, og én enkelt overtrædelse af et aftalt privatkørselsforbud aktiverer fri bil-beskatning for hele perioden. Den særlige praksis om **firmabil med chauffør**, hvor privat kørsel beskattes efter det faktiske forbrug frem for rådigheden, blev påberåbt i 14-3295309, men Landsskatteretten fandt det ikke godtgjort, at klageren var omfattet af den.

LOV Ligningsloven § 16, stk. 3, 4

PRAKSIS

Højesteret · Beskatning af rådighed over autocamper som firmabil efter ligningsloven	01.06.2021
Højesteret · Beskatning af fri bil: Er en Toyota Hilux med reolindretning et egnet alternativ til en privatbil?	13.04.2018
Landsskatteretten · Hovedaktionærs beskatning af fri bil og fri avis	10.01.2019
Landsskatteretten · Beskatning af fri bil til hovedaktionær uden kørekort	01.12.2016
Landsskatteretten · Landsskatteretten: Beskatning af fri bil - Hovedanpartshaver uden ansættelse og rådighed	25.02.2014
Landsskatteretten · Beskatning af fri bil - Hovedaktionær - Privat benyttelse	21.12.2011
Landsskatteretten · Landsskatteretten om beskatning af fri bil og frit sommerhus for hovedanpartshaver	12.10.2009
Skatterådet · Fri bil beskatning ved pålagt medtagelse af firmabil til bopæl	27.02.2006

§ 6 Beskatningsgrundlaget for fri bil: satstrappen, mindstebeløbet, miljøtillægget og nyvognsprisen

Den skematiske værdi af fri bil beregnes efter § 16, stk. 4 som en procentdel af bilens værdi med tillæg af et miljøtillæg. Både procentsatserne og miljøtillægget har været under indfasning siden 1. juli 2021:

Indkomstår	Sats af værdi ≤ 300.000 kr.	Sats af værdi > 300.000 kr.	Miljøtillæg (tillæg til årlig afgift)
Før 1. juli 2021	25,0 pct.	20,0 pct.	50 pct.
1. juli–31. dec. 2021	24,5 pct.	20,5 pct.	150 pct.
2022	24,0 pct.	21,0 pct.	250 pct.
2023	23,5 pct.	21,5 pct.	350 pct.
2024	23,0 pct.	22,0 pct.	500 pct.
2025 og frem	22,5 pct. af hele værdien	–	600 pct.

Miljøtillægget udgør den årlige afgift eksklusive udligningsafgift og privatbenyttelsestillæg efter brændstofforbrugsafgiftsloven eller vægtafgiftsloven med det angivne tillæg. Uanset satserne beregnes den skattepligtige værdi "dog mindst af 160.000 kr."

Omlægningens formål fremgår af de specielle bemærkninger til ændringsloven (L 129, folketingsåret 2020-21):

> *De to foreslåede ændringer indebærer en samlet justering af beskatningsgrundlaget, der i højere grad vægter bilens brændstofforbrug og i mindre grad bilens anskaffelsespris.*

Og videre om forenklingshensynet:

> *Efter indfasningsperioden medfører forslaget en forenkling i forhold til de gældende regler, idet der fra og med indkomståret 2025 foreslås at skulle anvendes én sats på 22,5 pct., hvortil kommer miljøtillægget.*

Bemærkningerne fremhæver samtidig, at miljøtillægget "giver et incitament for arbejdstageren til at vælge en brændstoføkonomisk firmabil, da tillægget er baseret på ejerafgiften eller vægtafgiften, som er differentieret efter bilens brændstofforbrug".

Bilens værdi opgøres efter to spor. For biler anskaffet af arbejdsgiveren højst 3 år efter første indregistrering anvendes den oprindelige nyvognspris i indtil 36 måneder regnet fra og med indregistreringsmåneden og herefter 75 pct. af nyvognsprisen. Sker der genberegning af bilens afgiftspligtige værdi efter registreringsafgiftsloven § 9 a, anvendes fra genberegningstidspunktet en beregnet nyvognspris baseret på den genberegnede afgiftspligtige værdi. For biler anskaffet mere end tre år efter første indregistrering og for tidligere hyrevogne uden berigtiget registreringsafgift anvendes arbejdsgiverens købspris inklusive eventuelle istandsættelsesudgifter. Skatterådet har taget stilling til, hvad der indgår i grundlaget: i SKM2012.38.SR skulle et leaset batteri medregnes som integreret del af elbilen, og i SKM2015.376.SR fandt Skatterådet – modsat SKATs indstilling – at ladestanderens værdi skulle medregnes i beskatningsgrundlaget for fri bil, mens elforbruget var en sædvanlig driftsomkostning.

Med **ladestanderreglen**, der blev indsat ved samme ændringslov med virkning fra 1. juli 2021, er retstilstanden nu, at værdien af ladestander og installation af ladestander (ladestik), der stilles til privat rådighed ved den skattepligtiges bopæl sammen med privat rådighed over en elbil eller pluginhybridbil, **ikke** beskattes. Beskattes den skattepligtige dog af fri elbil eller pluginhybridbil i en sammenhængende periode kortere end 6 måneder, medregnes markedsværdien af ladestander og installation ved periodens ophør, hvis installationen overgår til privat brug. Ladestanderen er nu også udtrykkeligt nævnt i § 16 A, stk. 5 for hovedaktionærer. Hertil kommer den historiske overgangsregel om, at den årlige skattepligtige værdi af eldrevne biler, pluginhybridbiler og brændselscelledrevne biler i perioden 1. april–31. december 2020 blev nedsat med 40.000 kr.

I beregningsgrundlaget indgår også periodisering: "Er bilen kun til rådighed en del af året, nedsættes den skattepligtige værdi svarende til det antal hele måneder, hvori bilen ikke har været til rådighed." Ved skift mellem biler beskattes efter Skatterådets praksis den dyreste bil i skiftemåneden, forudsat effektiv deponering af den anden bil, jf. SKM2012.38.SR.

Endelig er der en særregel for **dagsafgift**: benyttes en bil, der udelukkende er stillet til rådighed for erhvervsmæssig kørsel, privat, beskattes værdien efter de skematiske regler, medmindre der er betalt dagsafgift for privat benyttelse efter vægtafgiftslovens § 4 – og er dagsafgiften betalt af arbejdsgiveren, beskattes den ansatte af værdien heraf efter stk. 3.

LOV	Ligningsloven § 16, stk. 4	Ligningsloven § 16a, stk. 5	Registreringsafgiftsloven § 9a	
PRAKSIS	**Skatterådet** · Beskatning af ladestander og el til firmabil ved fri rådighed			08.06.2015
	Skatterådet · Beskatning af fri elbil med lejet batteri og erstatningsbil			24.01.2012

§ 7 Splitleasing, egenbetaling og de tekniske vilkår for at undgå rådighedsbeskatning

Fordi rådighedsbeskatningen er så vidtgående, har praksis udviklet en snæver undtagelse: **deleleasing/splitleasing**, hvor arbejdsgiver og medarbejder indgår hver sin selvstændige leasingaftale om samme bil med et eksternt leasingselskab. Kravet er, at der er "vandtætte skotter" mellem parternes forpligtelser, så arbejdsgiveren alene betaler for den erhvervsmæssige kørsel.

Skatterådets praksis opstiller en række kumulative betingelser:

- **Proportional fordeling efter faktisk kørte kilometer.** I SKM2007.155.SR blev en model med fordeling efter *vægtede timer* underkendt, fordi arbejdsgiveren ikke udelukkende betalte udgifter knyttet til den erhvervsmæssige kørsel.
- **To selvstændige aftaler mellem uafhængige parter.** I SKM2015.763.SR blev splitleasing afvist i en personlig virksomhed under virksomhedsordningen, fordi virksomheden ikke er en selvstændig juridisk enhed og den fornødne uafhængighed derfor manglede.
- **Løbende månedlig slutafregning af samtlige ydelser.** Halvårlig og kvartalsvis regulering blev underkendt i SKM2017.729.SR, og manglende månedlig regulering af selve førstegangsydelsen blev underkendt i SKM2018.594.SR.
- **Detaljeret kørselsregnskab.**

Godkendte modeller findes i SKM2010.147.SR (sælgere og konsulenter), SKM2011.712.SR (splitleasing med en hovedaktionær) og SKM2014.166.SR, hvor en elbilmodel blev godkendt på betingelse af, at ladestationen på hjemmeadressen udelukkende blev anvendt til den leasede bil. Skatterådet har derimod afvist at besvare anmodninger, hvor ordningens faktiske omstændigheder ikke var tilstrækkeligt oplyst, jf. SKM2013.213.SR. At en deleleasingordning i praksis kan blive tilsidesat ved en efterfølgende ligning ses af 18-0006442, hvor en deleleasingordning for en Mercedes-Benz indgik i en samlet forhøjelse af en hovedanpartshavers indkomst.

Egenbetaling er det andet tekniske spor. Efter § 16, stk. 4 nedsættes den skattepligtige værdi "med den skattepligtiges betaling i indkomståret til arbejdsgiveren mv. for råderetten", men ikke med beløb, der beskattes efter ligningsloven § 9 C, stk. 7. Tilsvarende nedsættelsesregler findes for sommerbolig i stk. 5, for lystbåd i stk. 6, for tjeneste- og lejebolig i stk. 7 og stk. 8 og for direktørbolig i stk. 9. Praksis er restriktiv: nedsættelse forudsætter, at den ansatte af beskattede midler betaler **arbejdsgiveren direkte** for råderetten. En betaling, der i stedet sker mellem to selskaber, eller en beregnet godtgørelse efter statens takster, er ikke egenbetaling. Hvor egenbetaling faktisk er sket, fragår den derimod uden videre – som i 11-0303571, hvor 24.000 kr. i årlig betalt husleje blev fratrukket den skematiske boligværdi.

Endelig indeholder § 16, stk. 4 den særlige undtagelse for **kundeopsøgende arbejde**: kørsel mellem hjem og virksomheden højst 1 dag om ugen eller i indtil 60 arbejdsdage inden for de forudgående 12 måneder anses ikke for privat kørsel for skattepligtige, der som led i kundeopsøgende arbejde fra hjemmet i øvrigt udelukkende kører erhvervsmæssigt.

LOV Ligningsloven § 9c, stk. 7 · Ligningsloven § 16, stk. 4-9

PRAKSIS **Landsskatteretten** · Beskatning af maskeret udbytte, aktionærlån, fri bil og aktieoptioner for hovedanpartshaver 24.10.2022

Landsskatteretten · Landsskatteretten: Værdi af fri bolig for hovedaktionær – Anvendelse af ligningslovens § 16, stk. 9	16.08.2016
Skatterådet · Fri bil beskatning ved manglende månedlig regulering af førstegangsydelse	22.11.2018
Skatterådet · Splitleasing halvårlig regulering udløser beskatning af fri bil	19.12.2017
Skatterådet · Afvisning af splitleasing i personlig VSO-virksomhed	08.12.2015
Skatterådet · Splitleasing af elbil uden beskatning af fri bil	05.03.2014
Skatterådet · Splitleasing administration afvist grundet manglende oplysninger	09.04.2013
Skatterådet · Splitleasing med hovedaktionær medfører ikke beskatning af fri bil	02.11.2011
Skatterådet · Splitleasing og skattefrihed for fri bil	24.02.2010
Skatterådet · Deleleasing af firmabil beskattet som fri bil ved vægtet tid	01.03.2007

§ 8 Fri sommerbolig og fri lystbåd – helårsformodningen for direktører og hovedaktionærer

Efter § 16, stk. 5 sættes værdien af en sommerbolig til 1/2 pct. pr. uge af ejendomsværdien for hver af ugerne 22-34 og 1/4 pct. for hver af årets øvrige uger – samlet 16,25 pct. af ejendomsværdien ved helårsrådighed. For **fri lystbåd** er satsen efter stk. 6 2 pct. pr. uge af bådens anskaffelsessum inkl. moms og levering.

Begge bestemmelser indeholder en helårsformodning: er godet som led i et ansættelsesforhold stillet til rådighed for en ansat direktør eller anden medarbejder med væsentlig indflydelse på egen aflønningsform, anses den pågældende at have sommerboligen henholdsvis lystbåden til rådighed **hele året**. Er godet stillet til rådighed for flere i denne personkreds, fordeles værdien ligeligt. Værdien nedsættes i forhold til antallet af dage, hvor godet stilles til rådighed for eller udlejes til andre personer, som ikke er nærtstående. Helårsformodningen finder dog ikke anvendelse, hvis godet stilles til rådighed for andre ansatte uden væsentlig indflydelse i 13 uger eller mere pr. år, heraf mindst 8 uger i ugerne 22-34. For lystbåde gælder herudover en særlig undtagelse for arbejdsgivere, hvis hovederhverv er at producere lystbåde, hvor testsejlads er et nødvendigt led i produktionen.

Det bærende princip er også her rådigheden. Landsskatteretten har gentagne gange formuleret det, senest i 14-0013197: det er rådigheden over sommerboligen, der beskattes, ikke den faktiske benyttelse. Et minimalt vand- og elforbrug dokumenterer derfor ikke, at huset ikke har kunnet anvendes, og en erklæring til Naturstyrelsen om erhvervelse med henblik på videresalg ændrer ikke resultatet. I 14-2688239 blev et sommerhus fra 1937 på en skovejendom – uden el, bad og funktionsdygtigt køkken – anset for stillet til rådighed, fordi klageren ikke tilstrækkeligt havde sandsynliggjort, at huset var ubeboeligt, og fordi det ikke var inddraget i selskabets drift.

Formodningen kan dog afkræftes. Praksis viser tre gennemgående veje:

1. **Erhvervelse i selskabets interesse som led i sædvanlig drift.** I 14-3961822 blev beskatningen nedsat til 0 kr. for tre indkomstår, fordi to sommerboliger i Skagen og Blåvand var erhvervet ved byttehandler i overensstemmelse med selskabets formål om investering og videresalg, og fordi hovedaktionæren i forvejen rådede over to private sommerhuse.
2. **Reel og eksklusiv udlejning gennem bureau.** I 10-01020 besvarede Landsskatteretten spørgsmålet bekræftende under forudsætning af reel udlejning i en 2-årig periode på markedsvilkår, at den økonomiske risiko overgik til bureauet, **og** at det udtrykkeligt fremgik af aftalen, at klageren og dennes familie helt var afskåret fra at leje og bruge boligen i perioden.
3.

Tredjemands brugsret. I 22-0064484 udelukkede farens livsvarige brugsret hovedaktionærens rådighed indtil dødsfaldet i 2018, hvorefter rådigheden overgik; forhøjelsen for 2017 bortfaldt, 2018 blev hjemvist og 2019-2020 stadfæstet. Den parallelle sag om selskabets **indberetningspligt**, 22-0064488, fik samme udfald.

Omvendt er salgsbestræbelser og manglende udlejningssucces ikke i sig selv nok. I parallelsagerne 17-0988581 og 17-0988582 blev rådighedsbeskatning fastholdt, men beskatningsgrundlaget nedsat forholdsmæssigt for de perioder, hvor faktisk udlejning kunne dokumenteres. Landsskatteretten lagde vægt på, at ejendommen var købt af hovedaktionærerne selv, at selskabets vedtægtsmæssige formål ikke var ejendomsinvestering, at ejendommen var tinglyst som fritidsbolig og lå i et sommerhusområde. Også 08-01177 bekræfter, at formodningsreglen gælder for hovedaktionærer i selskaber, der erhvervsmæssigt investerer i køb og salg af ejendomme.

LOV	Ligningsloven § 16, stk. 5, 6 · Ligningsloven § 16a, stk. 5	
PRAKSIS	**Landsskatteretten** · Rådighed over sommerbolig: Fars brugsret afskar hovedaktionær fra beskatning indtil dødsfald	21.06.2023
	Landsskatteretten · Rådighed over fri sommerbolig overgik til hovedaktionær efter fars død	21.06.2023
	Landsskatteretten · Beskatning af fri sommerbolig til hovedaktionær - Landsskatteretten	25.11.2019
	Landsskatteretten · Hovedaktionær beskattet af rådighed over selskabets sommerbolig trods salgsbestræbelser	25.11.2019
	Landsskatteretten · Beskatning af fri sommerbolig for hovedaktionær - rådighedsprincippet	28.06.2018
	Landsskatteretten · Beskatning af fri sommerbolig - Rådighed - Ikke afkræftet formodning	20.04.2017
	Landsskatteretten · Landsskatteretten fritager hovedaktionær for beskatning af fri sommerbolig i selskabsejede ejendomme erhvervet til videresalg	21.09.2016
	Landsskatteretten · Fritagelse for beskatning af fri sommerbolig ved udlejning gennem bureau	03.11.2010
	Landsskatteretten · Landsskatteretten om beskatning af fri bil og frit sommerhus for hovedanpartshaver	12.10.2009

§ 9 Fri helårsbolig og direktørboligreglen i § 16, stk. 9

For helårsboliger opererer loven med tre regelsæt. § 16, stk. 7 angår **tjenesteboliger** med både bopæls- og fraflytningspligt: markedsværdien nedsættes med 30 pct., og værdien kan højst sættes til 15 pct. af den ansattes faste pengeløn for perioden, dog mindst beregnet af 160.000 kr. § 16, stk. 8 angår **lejeboliger** med fraflytningspligt, men uden bopælspligt, hvor nedslaget er 10 pct.

Disse lempelser gælder imidlertid ikke for direktører. Efter § 16, stk. 9, 1. pkt., omfatter stk. 7 og 8 ikke boliger stillet til rådighed som led i et ansættelsesforhold, hvis den ansatte er **direktør eller en anden medarbejder med væsentlig indflydelse på egen aflønningsform**. For denne personkreds sættes værdien skematisk til 5 pct. af beregningsgrundlaget, forhøjet med 5,1 promille af den del af beskatningsgrundlaget efter ejendomsskattelovens §§ 13 og 14, der ikke overstiger et grundbeløb på 9.200.000 kr. (2024-niveau), og 1,40 pct. af resten. Hertil lægges arbejdsgiverens udgifter til ejendomsskatter, og fra resultatet trækkes den ansattes betaling for råderetten. Promille- og procentsatserne blev tilpasset den nye ejendomsskattelov ved lov nr. 679 af 3. juni 2023 med virkning fra 1. januar 2024.

Beregningsgrundlaget er det største beløb af enten ejendomsværdien pr. 1. januar året før indkomståret (eller handelsværdien, hvor ingen ejendomsværdi er ansat) eller anskaffelsessummen opgjort efter ejendomsavancebeskatningslovens § 4, stk. 2 eller 3, med tillæg af forbedringer. Formålet med den skematiske

model fremgår af forarbejderne til den oprindelige nyaffattelse af stk. 9, hvor bestemmelsen indførte "et standardiseret beskatningsgrundlag for fri bolig for at undgå skatteundgåelse ved lav værdiansættelse".

Den praktisk vigtigste konsekvens er, at **markedslejen er uden betydning**, når stk. 9 finder anvendelse. Landsskatteretten afviste dette anbringende i 11-0303571 med henvisning til forarbejderne og til, at formålet er at sikre en ensartet beskatning ved at erstatte markedsværdien med en skematisk beregningsform. Samme resultat i 16-0328538 og 16-0663491, hvor selskabet tillige blev pålagt at indberette udgiften til en tyverialarm som personalegode.

Afgrænsningen af personkredsen beror på en **konkret vurdering**, hvor en formel titel ikke er afgørende. Praksis viser begge udfald:

Sag	Position	Resultat
09-01218	Nordisk salgs- og marketingdirektør på forskerordningen	**Ikke** omfattet; begrænsede ledelsesbeføjelser, almindelig villa, forskerordningen forudsætter netop manglende væsentlig indflydelse – beskatning efter stk. 3
11-0300916	Adm. direktør i dansk datterselskab af tysk koncern	Omfattet; bruttolønnen blev nedsat mod fribolig
16-0328538	Direktør uden aktiebesiddelse	Omfattet; rentefrie lån, bonusser på 1-1,25 mio. kr. og husleje ureguleret siden 1996
14-3417818	Tidligere konkursramt beboer med fuldmagt og direktørperiode	Omfattet trods bestridt ejerskab
18-0006382	Daglig leder bosat på selskabets ejendom	Omfattet; fri bolig, fri kost og personalegoder beskattet

I 11-0300916 formulerede Landsskatteretten kriteriet således:

> *Landsskatteretten finder, at klageren har væsentlig indflydelse på egen aflønningsform. Der er herved lagt vægt på, at klagerens beføjelser som administrerende direktør ifølge direktørkontrakten falder inden for rammen af, hvad der er sædvanligt. Desuden har klageren haft indflydelse på, hvorvidt fri bolig skulle indgå i hans ansættelsesforhold, og lønnen er reguleret efter den bolig, som klageren har valgt.*

Ved **blandet benyttede ejendomme** skal kun den del, der tjener til bolig for den ansatte, medregnes, hvis ejendomsværdien er fordelt efter ejendomsvurderingsloven; for andre boliger skal den del, der udelukkende anvendes erhvervsmæssigt, ikke medregnes. Praksis stiller dog krav om dokumentation: i 19-0007690 var billeddokumentation ikke tilstrækkelig uden en vurderingsfordeling, og i 16-0663491 blev en kælder anset for til rådighed, fordi der hverken forelå en vurderingsfordeling eller BBR-registreret erhverv. En skønsmæssig arealfordeling kan dog accepteres, jf. 16-0328538 (219 m² ud af 423 m²) og 16-0490058 (50 pct. af ejendomsværdien henført til stuehuset). Selskabets afholdelse af udgifter til el, vand og varme beskattes særskilt ud over den skematiske værdi, jf. 09-02591 og 19-0007690.

Endelig finder de skematiske regler efter stk. 9, sidste pkt., ikke anvendelse, hvis en ansat direktør eller medarbejder med væsentlig indflydelse på egen aflønningsform ifølge anden lovgivning opfylder eller har opfyldt en bopælspligt i relation til helårsboligen og er lovgivningsmæssigt forhindret i at overtage boligen til personlig ejendom.

LOV Ligningsloven § 16, stk. 7-9 Ligningsloven § 16a, stk. 5

PRAKSIS

Landsskatteretten · Beskatning af fri bolig, fri kost og personalegoder – Landsskatteretten – Journalnr. 18-0006382	05.01.2024
Landsskatteretten · Landsskatteretten: Fri bolig, overdragelse af aktiver og aktionærlån	05.08.2020
Landsskatteretten · Landsskatteretten: Beskatning af fri bolig og fri bil - Hovedaktionærs bevisbyrde og skønsmæssig ansættelse af forbrugsudgifter	22.07.2019
Landsskatteretten · Indberetning af fri bolig og tyverialarm som personalegode – Landsskatteretten stadfæster SKATs afgørelse	01.03.2018
Landsskatteretten · Beskatning af fri bolig for direktør efter LL § 16, stk. 9, grundet væsentlig indflydelse på egen aflønning via uregulerede lejeforhold og favorable lån.	24.01.2018
Landsskatteretten · Landsskatteretten: Værdi af fri bolig for hovedaktionær – Anvendelse af ligningslovens § 16, stk. 9	16.08.2016
Landsskatteretten · Beskatning af fri bolig - Rådighed over ejendom ejet af selskab - Væsentlig indflydelse på egen aflønning - Ligningslovens § 16, stk. 9	03.11.2015
Landsskatteretten · Landsskatterettens afgørelse om direktørs væsentlige indflydelse på egen aflønningsform ved fri bolig	05.11.2012
Landsskatteretten · Beskatning af værdi af fri helårsbolig for hovedaktionær	16.09.2010
Landsskatteretten · Beskatning af fri helårsbolig - Væsentlig indflydelse på egen aflønningsform	29.04.2010

§ 10 Fri telefon, datakommunikation og arbejdscomputer efter § 16, stk. 12-14

Efter § 16, stk. 12 udgør den skattepligtige værdi af fri telefon, herunder fri datakommunikationsforbindelse, stillet til rådighed for privat benyttelse et grundbeløb på 2.500 kr. (2010-niveau), reguleret efter personskatteloven § 20. Værdien nedsættes svarende til det antal hele måneder, hvor ingen af goderne har været til rådighed. Er to samlevende ægtefæller begge omfattet, nedsættes værdien for hver med 25 pct., forudsat at den samlede værdi før reduktion udgør mindst 3.300 kr. (2010-niveau). Ægtefællerabatten blev indført ved en ændring af den daværende multimediebeskatning, fordi "multimedieskatten kan overstige den reelle værdi pr. person i en husstand". Rabatten blev anvendt i 19-0031472, hvor værdien blev nedsat fra 2.700 kr. til 2.025 kr., fordi både klageren og ægtefællen havde telefoner til rådighed.

Vigtigt er 3. pkt.: værdien af en fri **datakommunikationsforbindelse** tilsluttet arbejdstagerens computer, herunder engangsudgiften til etablering, beskattes ikke, når arbejdstageren fra sin computer har adgang til arbejdsstedets netværk. Netop denne undtagelse førte i 08-0199029 til, at en skønsmæssig forhøjelse på 5.000 kr. blev nedsat til 3.000 kr., fordi fri datakommunikation ikke skulle beskattes, når der forelå en hjemmearbejdsplads med adgang til selskabernes netværk.

§ 16, stk. 13 gør privat benyttelse af en **computer med tilbehør** stillet til rådighed til brug ved arbejdet skattefri. Skattefriheden bortfalder dog, hvis arbejdstageren ved lønomlægning har kompenseret arbejdsgiveren for at få udstyret stillet til rådighed; i så fald medregnes et beløb svarende til **50 pct. af udstyrets nypris** i hvert indkomstår, hvor udstyret er til rådighed. Reglen er dermed en udtrykkelig værnsregel mod lønomlægning af it-udstyr.

Rådighedsprincippet gælder også her. I 10-01257 opstillede Landsskatteretten de fire kumulative betingelser for at afkræfte formodningen for privat rådighed over en arbejdstelefon, der tages med hjem:

- brugen af telefonen skal være nødvendig for at kunne udføre arbejdet,
- der skal være indgået en tro og love-erklæring mellem arbejdsgiver og arbejdstager om udelukkende erhvervsmæssig anvendelse,

- telefonen skal rent faktisk udelukkende anvendes erhvervsmæssigt, og
- **arbejdsgiveren skal føre kontrol** med, at telefonen udelukkende anvendes erhvervsmæssigt.

Da arbejdsgiveren i sagen udtrykkeligt havde afvist at påtage sig kontrolforpligtelsen, var den fjerde betingelse ikke opfyldt, og montøren skulle beskattes – uanset den afgivne erklæring. Landsskatteretten afviste samtidig at tage stilling til, om arbejdsgiveren havde *pligt* til at føre kontrol, da spørgsmålet er arbejdsretligt og uden for skattemyndighedernes kompetence, jf. skatteforvaltningsloven § 21, stk. 1.

For **selvstændigt erhvervsdrivende** gælder § 16, stk. 14, hvorefter stk. 1, 1. pkt., og stk. 12 finder tilsvarende anvendelse på telefon og datakommunikation, der indgår i virksomheden og er til rådighed for privat benyttelse på bopælen, i sommerhuset el.lign. Beskatningen forudsætter dog, at virksomheden faktisk har afholdt udgiften: i 14-4300700 blev beskatningen af fri telefon nedsat fra 2.500 kr. til 0 kr., da årsopgørelsen kun viste udgifter til bredbånd, og klageren selv afholdt telefonudgifterne privat. Omvendt blev beskatning fastholdt i 24-0046766 og i 16-0853949. Endelig fastslår 19-0031472, at beskatning af fri telefon ikke i sig selv giver ret til fradrag for private telefonudgifter i virksomhedens indkomst.

En beslægtet – men selvstændig – regel er § 16, stk. 10, hvorefter værdien af helt eller delvis vederlagsfri privat benyttelse af en parkeringsplads, der af hensyn til arbejdet er stillet til rådighed af arbejdsgiveren, ikke beskattes.

LOV Ligningsloven § 16, stk. 10, 12-14 · Personskatteloven § 20 · Skatteforvaltningsloven § 21, stk. 1

PRAKSIS

Landsskatteretten · Landsskatterettens afgørelse om straksafskrivning af video- og lydudstyr samt beskatning af fri telefon	12.05.2025
Landsskatteretten · Skattemæssig behandling af biludgifter, kørselsgodtgørelse og telefon for kørelærer	22.04.2021
Landsskatteretten · Landsskatteretten: Fradrag for aviser, telefon, arbejdsværelse og fri telefon	31.10.2019
Landsskatteretten · Fradrag for arbejdsværelse, bredbånd og EDB - Beskatning af fri telefon og datakommunikationsforbindelse - Landsskatteretten	20.03.2018
Landsskatteretten · Landsskatteretskendelse om værdi af fri bil, telefon, datakommunikation og indbetalinger på privat konto	02.05.2014
Landsskatteretten · Beskatning af værdi af fri bil og mobiltelefoner i virksomhedsordning	21.12.2010
Landsskatteretten · Multimediebeskatning af arbejdsmobiltelefon - manglende kontrol fra arbejdsgiver	12.08.2010

§ 11 Lønomlægning og bruttotrækordninger – betingelser og grænser

Lønomlægning (kontantlønsnedgang, bruttotræk) er ikke reguleret i § 16, men i en fast administrativ praksis, der er samlet i Den juridiske vejledning afsnit C.A.5.1.7 om lønomlægning. Skatterådets praksis opstiller tre generelle betingelser, som går igen i afgørelserne:

1. Der skal være tale om en **reel fremadrettet** nedgang i kontantlønnen – som hovedregel aftalt for mindst 12 måneder, jf. SKM2011.8.SR, hvor en aftale indgået måned for måned blev afvist.
2. Nedgangen skal udgøre et **på forhånd fastsat beløb**, der ikke løbende reguleres efter medarbejderens faktiske forbrug eller udviklingen i arbejdsgiverens udgift, jf. SKM2006.369.SR og – som modsat eksempel – SKM2006.289.SR, hvor lønnedgangen varierede med forbruget af massage- og zoneterapibehandlinger.
3.

Arbejdsgiveren skal bære den økonomiske risiko og være direkte forpligtet over for leverandøren, jf. SKM2006.369.SR og SKM2009.672.SR, hvor en læges medfinansiering af en 2-årig psykoterapiuddannelse blev godkendt.

Ordningen må endvidere ikke indebære modregning i **allerede optjent** A-indkomst. I SKM2011.204.SR blev en massageordning underkendt, fordi aftalen var indgået med tilbagevirkende kraft og lønnedgangen de facto skete ved modregning i allerede optjent løn. Kravet er forankret i kildeskatteloven § 46, stk. 3, hvorefter et allerede erhvervet krav på kontantløn ikke kan konverteres til en naturalieydelse.

Derimod stilles der **ikke** krav om, at ordningen tilbydes alle ansatte. Skatterådet fastslog i SKM2010.234.SR, at der hverken er lovhjemmel eller praksis for en sådan universel betingelse, og at udgangspunktet er aftalefrihed.

Det afgørende for **den skattemæssige effekt** er imidlertid, at lønomlægning ikke i sig selv gør noget skattefrit. Som Skatterådet udtrykte det i SKM2010.702.SR om en tandforsikring: medarbejderen beskattes både af markedsværdien af forsikringen og af den nedsatte kontantløn, hvilket samlet svarer til den oprindelige løn – der opnås altså ingen skattebesparelse. En reel besparelse forudsætter, at godet enten er skattefrit eller falder under en bagatelgrænse, som det var tilfældet med logobeklædningen i SKM2013.894.SR. Omvendt blev aviser og magasiner i SKM2010.689.SR anset for skattepligtige, fordi de ikke i overvejende grad var stillet til rådighed af hensyn til arbejdet.

Et særligt hensyn gælder goder, der er skattefri som **almindelig personalepleje**. I SKM2009.784.SR var gratis kaffe skattefri som et ubetydeligt personalegode, men netop det forhold, at en bruttolønsordning kræver individuel tilmelding, betød, at godet mistede sin karakter af almindelig personalepleje og dermed blev skattepligtigt. Tilsvarende gav SKM2010.682.SR det resultat, at en aftale om kontantlønsnedgang i sig selv kunne være gyldig, men ikke kunne fjerne skattepligten for goderne.

Endelig indeholder § 16, stk. 13 den nævnte lovbestemte værnsregel: en arbejdscomputer, der er finansieret ved lønomlægning, beskattes med 50 pct. af nyprisen årligt. Og i 22-0037326 blev skattefri befordringsgodtgørelse til en hovedanpartshaver uden lønudbetaling anset for skattepligtig, netop fordi der reelt var kompenseret ved lønomlægning, og der var et åbenbart misforhold mellem løn og godtgørelser.

LOV `Kildeskatteloven § 46, stk. 3` `Ligningsloven § 16, stk. 13`

PRAKSIS

Skatterådet · Lønomlægning af arbejdstøj er skattefrit via bagatelgrænse	19.12.2013
Skatterådet · Massageordning betalt via lønomlægning er skattepligtig A-indkomst	24.03.2011
Skatterådet · Bruttolønsordning for overnatning ved fast arbejdssted	03.01.2011
Skatterådet · Tandforsikring i bruttolønsordning som skattepligtigt personalegode	02.11.2010
Skatterådet · Skattepligt af aviser og blade via bruttolønsomlægning	26.10.2010
Skatterådet · Beskatning af arbejdsgiverbetalte motions- og massagemaskiner	25.10.2010
Skatterådet · Kontantlønsnedgang for goder skal ikke tilbydes alle ansatte	06.04.2010
Skatterådet · Skattefri kaffeordning og kontantlønnedgang for personalegoder	17.12.2009
Skatterådet · Godkendelse af bruttolønsordning til psykoterapiuddannelse	11.11.2009
Skatterådet · Skattefri færgeabonnement via bruttolønsordning til grænsegænger	09.06.2006
Skatterådet · Bruttolønnedgang for massage og zoneterapi medfører skattepligt	04.05.2006

§ 12 Sundhedsydelser og forsikringer – samspillet med § 16, stk. 3, 5. pkt. og ligningsloven § 30

Arbejdsgiverbetalte sundhedsydelser indtager en særstilling. Efter § 16, stk. 3, 5. pkt., beskattes værdien af arbejdsgiverbetalte sundhedsbehandlinger m.v. og den arbejdsgiverbetalte præmie for forsikringer, der dækker de pågældende behandlinger, **uden hensyn til** 1.000 kr.-grundbeløbet, og værdien medregnes ikke ved beregningen af, om grundbeløbet er overskredet. Værdien indgår tilsvarende i grundlaget for arbejdsmarkedsbidrag, jf. arbejdsmarkedsbidragsloven § 2, stk. 2, nr. 8.

Skattefrihed må derfor findes andetsteds – enten i ligningsloven § 30 eller i statsskattelovens praksis om forebyggelse og behandling af arbejdsrelaterede skader. Praksis viser tre linjer:

Lægehenvisningskravet. Skattefrihed efter § 30 forudsætter som udgangspunkt en uvildig lægehenvisning. I SKM2012.22.SR om behandling for binge eating disorder opfyldte behandlingscenterets egen psykologs visitering ikke kravet, mens behandling efter henvisning fra egen læge var skattefri. Samme krav blev stillet i SKM2007.63.SR, hvor et udredningsforløb for langtidssygemeldte kunne tilbydes skattefrit, når henvisningen kom fra medarbejderens egen læge. Skatterådet fastslog samtidig, at der ikke er krav om, at arbejdsgiveren dækker hele sygdomsforløbet – skattefriheden kan bevares, selvom tilbuddet begrænses til en del af behandlingen. Tilsvarende blev en privat vagtlægeordning med efterfølgende speciallægebehandling godkendt i SKM2010.583.SR.

Kravet om generel personalepolitik. Efter § 30, stk. 3 skal ordningen som led i arbejdsgiverens generelle personalepolitik tilbydes alle virksomhedens medarbejdere. Skatterådet accepterede i SKM2006.254.SR at holde 482 udlånte tjenestemænd uden for ordningen, fordi de reelt var udskilt fra virksomheden, og i SKM2007.63.SR, at begrænsninger for deltidsansatte under 8 timer ugentligt og medarbejdere med under 9 måneders anciennitet er acceptable almene kriterier.

Grænsen mellem behandling og service. Ikke alt, der udbydes som en sundhedsordning, er omfattet. I SKM2011.73.SR var selve diagnosen hos en privat speciallæge skattefri efter § 30, mens den tilknyttede koordinatorbistand var et skattepligtigt personalegode, fordi den hverken var nødvendig for behandlingen eller havde tilstrækkelig sammenhæng med den lægefaglige ydelse.

Uden for § 30 kan skattefrihed følge af, at ordningen konkret forebygger **arbejdsrelaterede** skader. Det var tilfældet i SKM2011.132.SR, hvor en kommunal massageordning med 50/50-betaling var skattefri på grund af en konkret arbejdsmæssig begrundelse, og i SKM2012.555.SR, hvor en forsikring, der udelukkende dækkede forebyggelse og behandling af arbejdsrelaterede skader samt misbrugsbehandling, var skattefri – og hvor skattefriheden ikke blev berørt af, at arbejdsgiveren opnåede en omkostningsbegrundet rabat på ca. 20 pct. ved samtidig at tegne en skattepligtig fritidsforsikring.

Omvendt er generel livsstilsfremme skattepligtig. I 10-02653 fandt Landsskatteretten, at den enkelte persons fysiske form og valg af livsstil er et privat anliggende, at kost- og motionskurser derfor falder uden for ligningsloven § 31 om arbejdsgiverbetalt uddannelse, og at der ikke var hjemmel til at fritage deltagerne for skattepligt. Samme sondring lå bag SKM2010.682.SR, hvor privat hjemmebrug af motions- og massagemaskiner var skattepligtig, mens begrænset fælles adgang på arbejdspladsen kunne sidestilles med et skattefrit motionsrum. Endelig kan en forsikring være dækket af den arbejdsrelaterede bagatelgrænse – dog ikke, hvis præmien er omfattet af fri bil-beskatningen, jf. SKM2012.88.SR.

LOV Arbejdsmarkedsbidragsloven § 2, stk. 2 · Ligningsloven § 16, stk. 3 · Ligningsloven § 30, stk. 1, 3 · Ligningsloven § 31

PRAKSIS **Landsskatteretten** · Skattepligt af deltagelse i satspuljeprojekt om kost og motion for kommunalt ansatte 08.07.2011

Skatterådet · Skattefri sundhedsforsikring rabat ved tilkøb ikke skattepligtig	09.10.2012
Skatterådet · Beskatning af arbejdsgiverbetalte tryghedsforsikringer og bagatelgrænser	08.02.2012
Skatterådet · Arbejdsgiverbetalt slankebehandling skattefrihed kræver lægehenvisning	09.01.2012
Skatterådet · Skattefrihed for massageordning ved forebyggelse af arbejdsskader	02.03.2011
Skatterådet · Skattefri diagnose og skattepligtig koordinatorbistand ved sygefravær	02.02.2011
Skatterådet · Beskatning af arbejdsgiverbetalte motions- og massagemaskiner	25.10.2010
Skatterådet · Skattefrihed for arbejdsgiverbetalt vagtlægekoncept og speciallægebehandling	27.09.2010
Skatterådet · Skattefrihed for arbejdsgiverbetalt udredning af langtidssygemeldte	24.01.2007
Skatterådet · Skattefri sundhedsforsikring for koncernmedarbejdere ved udelukkelse af udlånte tjenestemænd	18.04.2006

§ 13 AM-bidrag, indeholdelse, indberetningspligt og ligningsfrister

Beskatningen af personalegoder har en administrativ overbygning, der ofte er det egentlige stridspunkt i sagerne.

Arbejdsmarkedsbidrag. Efter arbejdsmarkedsbidragsloven § 2, stk. 2 indgår vederlag i form af naturalier i bidragsgrundlaget med den skattepligtige værdi. Bestemmelsen opregner udtømmende, hvad der forstås ved naturalier i denne sammenhæng: fri kost og logi, bil, fri telefon og datakommunikation (jf. ligningsloven § 16, stk. 3, nr. 3, og stk. 12), fri sommerbolig efter § 16, stk. 5, fri lystbåd efter § 16, stk. 6, fri helårsbolig efter § 16, stk. 9, aktier og købe-/tegningsretter samt arbejdsgiverbetalte sundhedsbehandlinger og præmier herfor. Efter § 2, stk. 1, nr. 2 indgår tillige den skattepligtige værdi af udbytter som nævnt i ligningsloven § 16 A, stk. 5 – altså hovedaktionærgoderne.

Indeholdelse og pålæg. Landsskatteretten stadfæstede i 12-0189351 et pålæg til et selskab om at indeholde A-skat og AM-bidrag af værdi af fri bil for to hovedaktionærer med henvisning til kildeskatteloven § 43, stk. 2 og § 46. I den beslægtede sag 14-4933304 blev et tilsvarende pålæg derimod ophævet.

Indberetningspligt. Arbejdsgiverens pligt følger af skatteindberetningsbekendtgørelsen § 9, der pålægger enhver, som i en kalendermåned har ydet skattepligtige fordele omfattet af ligningsloven § 16 uden fuldt vederlag, at indberette til indkomstregisteret. Bestemmelsen kræver **særskilt indberetning med angivelse af art** for bl.a. fri kost og logi og arbejdsgiverbetalte sundhedsbehandlinger, og den fastsætter, hvordan de skematiske goder skal indberettes:

> *Firmabil indberettes med den del af den årlige værdi, der følger af ligningslovens § 16, stk. 4, som efter en forholdsmæssig fordeling kan henføres til den periode, indberetningen vedrører.*

For helårsbolig indberettes forskelsbeløbet mellem den betalte leje og den værdi, der følger af § 16, stk. 3, jf. stk. 7-9, mens sommerbolig og lystbåd indberettes efter henholdsvis stk. 5 og stk. 6. Bekendtgørelsen gentager desuden markedsværdiprincippet og rabatreglen som indberetningsnorm. Indberetningspligten er selvstændigt prøvet i 22-0064488 (sommerbolig), 16-0663491 (fri bolig og tyverialarm) og 16-0328538 (fri bolig som B-indkomst). Manglende indberetning var også et element i Østre Landsrets Porsche-dom, BS-33952/2023-OLR og BS-33949/2023-OLR, hvor selskabet blev anset for indberetningspligtigt.

Ligningsfrister. Rådighedsstillelse af et gode over for en hovedaktionær er en **kontrolleret transaktion**, hvilket åbner den forlængede ansættelsesfrist i skatteforvaltningsloven § 26, stk. 5. Højesteret fastslog dette i 303/2013 om en eneanpartshavers rådighed over en selskabsejet Porsche. Landsskatteretten har fulgt op i bl.a. 17-0875214, 17-0988582 og 16-0493831. Hvor der tillige er handlet **groft uagtsomt**, kan ekstraordinær

genoptagelse ske efter skatteforvaltningsloven § 27, stk. 1, nr. 5 – det skete i 19-0007690, hvor revisoren havde gjort hovedaktionæren opmærksom på forholdet, i 13-0005182 om systematiske fradrag for private udgifter over flere år, og i 14-4333293 om ikke-selvangivne bilgevinster. Omvendt gav 16-0659838 ikke adgang til ordinær genoptagelse efter § 26, stk. 2, fordi de påberåbte forhold ikke var nye oplysninger.

LOV Arbejdsmarkedsbidragsloven § 2, stk. 1, 2 · Kildeskatteloven § 43, stk. 2 · Kildeskatteloven § 46 · Ligningsloven § 16a, stk. 5 · Skatteforvaltningsloven § 26, stk. 2, 5 · Skatteforvaltningsloven § 27, stk. 1

PRAKSIS

Højesteret · Eneanpartshavers beskatning af fri bil (Porsche) og anvendelse af forlænget ligningsfrist for kontrollerede transaktioner	30.06.2014
Landsretten · Landsret stadfæster beskatning af fri Porsche, da bevisbyrden for udelukkende erhvervsmæssig brug ikke var løftet	06.05.2025
Landsskatteretten · Rådighed over fri sommerbolig overgik til hovedaktionær efter fars død	21.06.2023
Landsskatteretten · Hovedaktionær beskattet af rådighed over selskabets sommerbolig trods salgsbestræbelser	25.11.2019
Landsskatteretten · Landsskatteretten: Beskatning af fri bolig og fri bil - Hovedaktionærs bevisbyrde og skønsmæssig ansættelse af forbrugsudgifter	22.07.2019
Landsskatteretten · Hovedaktionærs beskatning af fri bil og fri avis	10.01.2019
Landsskatteretten · Indberetning af fri bolig og tyverialarm som personalegode – Landsskatteretten stadfæster SKATs afgørelse	01.03.2018
Landsskatteretten · Hovedaktionærs beskatning af private udgifter, fri bil, fri bolig og maskeret udbytte	07.02.2018
Landsskatteretten · Beskatning af fri bolig for direktør efter LL § 16, stk. 9, grundet væsentlig indflydelse på egen aflønning via uregulerede lejeforhold og favorable lån.	24.01.2018
Landsskatteretten · Beskatning af fri bil og kørselsgodtgørelse hos hovedanpartshaver grundet mangelfuld dokumentation	19.12.2017
Landsskatteretten · Nægtelse af ordinær genoptagelse for hovedaktionær vedrørende fri bil og maskeret udlodning	24.11.2017
Landsskatteretten · Landsskatteretten: Beskatning af personalegode ved køb og salg af biler	27.09.2017
Landsskatteretten · Hovedaktionærer undgik beskatning af fri bil trods unøjagtigheder i kørebog	12.04.2016
Landsskatteretten · Landsskatteretten stadfæster beskatning af fri bil for hovedaktionærer grundet mangelfuld dokumentation	08.10.2014

§ 14 Afgrænsning til maskeret udlodning og andre regelsæt

Personalegodebeskatning efter § 16 forudsætter et ansættelsesforhold eller en aftale om personligt arbejde. Hvor selskabets midler eller aktiver i stedet tilflyder hovedaktionæren **uden for** et sådant forhold, hører beskatningen under ligningsloven § 16 A om maskeret udlodning. I praksis optræder de to spor ofte i samme sag, og domstolene og Landsskatteretten holder dem adskilt.

Et klart eksempel er 16-0490058, hvor fri bolig blev beskattet efter § 16, stk. 9, jf. § 16 A, stk. 5, mens en udokumenteret godskrivning af 222.600 kr. på mellemregningskontoen blev anset for maskeret udlodning efter § 16 A, stk. 1, og en debitorsaldo blev beskattet som aktionærlån efter § 16 E. Tilsvarende opdeling ses i 13-0005182, hvor fri bil, fri bolig og fri telefon blev beskattet efter § 16, mens kontante indsætninger og afdrag på et privat bådlån blev beskattet som maskeret udbytte, og i 13-0090041, hvor selskabets betaling af kunst, blomster og forbrugsudgifter på bopælen blev henført til maskeret udlodning, mens fri bil og avisabonnementer blev bedømt efter § 16.

En tredje afgrænsningsflade er **fikseret vederlag** for privat brug af selskabets aktiver uden for de skematiske regler. Østre Landsret tog i BS-47784/2022-OLR stilling til, om det udgør ulovlig dobbeltbeskatning, når skattemyndighederne beskatter et selskab både af driftsunderskud fra en stutteridrift og af en fikseret lejeindtægt for hovedaktionærens private brug af selskabets heste. Sådanne rene udlodningssager falder uden for denne oversigt og behandles under maskeret udlodning.

Andre nabospor er:

- **Skattefri rejse- og befordringsgodtgørelse** efter ligningsloven § 9 B og § 9 A, der behandles under rejsefradrag. Grænsefladen er praktisk vigtig, fordi fri bil og kørselsgodtgørelse ofte prøves i samme sag, jf. 16-0493831.
- **Befordringsfradrag** og samspillet med fri bil, der behandles under befordringsfradrag – bemærk at egenbetaling efter § 16, stk. 4 ikke omfatter beløb, der beskattes efter ligningsloven § 9 C, stk. 7.
- **Medarbejderaktier, købe- og tegningsretter** efter ligningsloven § 7 P og § 28, der behandles under aktieoptioner-bonus.
- **Værdiansættelse mellem interesseforbundne parter** efter de almindelige værdiansættelsesprincipper, der behandles under skatteret-vaerdiansaettelse.
- **Bindende svar fra Skatterådet** om konkrete goder, der samles under bindende-svar-skatteraadet.

Endelig gælder for **selvstændigt erhvervsdrivende**, at aktiver, der benyttes både erhvervsmæssigt og privat, ikke fuldt ud kan indgå i virksomhedsordningen, jf. virksomhedsskatteloven § 1, stk. 3 – et forhold, der blev afgørende for beskatningen af både bil og mobiltelefoner i 10-01738, og for opgørelsen af privat kørsel i en skolevogn i 16-0853949.

LOV `Ligningsloven § 9c, stk. 7` `Ligningsloven § 16a, stk. 1, 5` `Ligningsloven § 16e` `Virksomhedsskatteloven § 1, stk. 3`

PRAKSIS	**Landsretten** · Skattepligt ved privat rådighed over selskabets heste: Landsrettens stadfæstelse af dobbeltbeskatning af driftsunderskud og fikseret markedsleje	14.11.2025
	Landsskatteretten · Skattemæssig behandling af biludgifter, kørselsgodtgørelse og telefon for kørelærer	22.04.2021
	Landsskatteretten · Landsskatteretten: Fri bolig, overdragelse af aktiver og aktionærlån	05.08.2020
	Landsskatteretten · Hovedaktionærs beskatning af private udgifter, fri bil, fri bolig og maskeret udbytte	07.02.2018
	Landsskatteretten · Beskatning af fri bil og kørselsgodtgørelse hos hovedanpartshaver grundet mangelfuld dokumentation	19.12.2017
	Landsskatteretten · Landsskatterettens afgørelse om maskeret udlodning, fri bil og løn til børn hos hovedaktionær	28.10.2015
	Landsskatteretten · Beskatning af værdi af fri bil og mobiltelefoner i virksomhedsordning	21.12.2010

§ 15 Sammenfatning: rådighed, dokumentation og de skematiske værdiers ubøjelighed

Praksis om ligningsloven § 16 kan sammenfattes i fire linjer.

For det første er rådigheden det retsstiftende faktum. For fri bil, fri sommerbolig, fri lystbåd, fri helårsbolig til direktører og fri telefon udløses beskatningen af muligheden for privat brug, ikke af den faktiske brug.

Højesteret bekræftede dette for autocampere i BS-30607/2020-HJR, og Landsskatteretten har gentaget det for sommerboliger i bl.a. 14-0013197 og for arbejdstelefoner i 10-01257. Konsekvensen er, at lave forbrugstal, sygdom, manglende kørekort eller aktive salgsbestræbelser sjældent er nok.

For det andet er dokumentationens kvalitet og tidsnærhed afgørende. Skillelinjen mellem 14-4933304, hvor bevisbyrden blev løftet trods unøjagtigheder, og 11770 og BS-30607/2020-HJR, hvor den ikke blev, går ikke på antallet af fejl, men på om regnskabet er ført **løbende og tidsnært** og understøttes af uafhængige registreringer. Et efterfølgende rekonstrueret regnskab – uanset hvor detaljeret – har som udgangspunkt ringe bevisværdi, og de oprindelige notater skal kunne fremlægges.

For det tredje er de skematiske værdier ubøjelige. Når først en bil, en sommerbolig eller en direktørbolig er henført til stk. 4, 5 eller 9, kan den skattepligtige ikke argumentere sig til en lavere værdi ved at påvise, at markedsværdien eller markedslejen er lavere. Landsskatteretten afviste dette udtrykkeligt for direktørboliger i 11-0303571 og 16-0328538. De eneste anerkendte reduktionsmekanismer er lovens egne: periodisering efter hele måneder, forholdsmæssig fordeling ved udlejning til tredjemand, arealmæssig udskillelse af den erhvervsmæssige del og egenbetaling af beskattede midler direkte til arbejdsgiveren.

For det fjerde er beløbsgrænserne en fælde snarere end en ventil. Alt-eller-intet-virkningen i § 16, stk. 3, 8. pkt., betyder, at en overskridelse af 1.000 kr.- eller 5.500 kr.-grænsen med få kroner udløser beskatning af **hele** den samlede værdi. Kombineret med, at de skematiske goder hverken tælles med eller er omfattet, og at kontanter og frit konvertible gavekort falder helt uden for, jf. SKM2012.193.SR modsat SKM2023.117.SR, kræver ordningerne præcis administration.

Endelig er området i løbende bevægelse. Fri bil-beskatningen er først fuldt indfaset fra og med indkomståret 2025 med én sats på 22,5 pct. og et miljøtillæg på 600 pct. af den årlige afgift, og skattefriheden for arbejdsgiverbetalte ladestandere ved bopælen er en forholdsvis ny regel, der bør sammenholdes med den 6-måneders-regel, der udløser beskatning ved kortvarige forløb. Den administrative praksis følges løbende i Den juridiske vejledning afsnit C.A.5.

LOV `Ligningsloven § 16, stk. 3-5, 9, 12`

PRAKSIS

Højesteret · Beskatning af rådighed over autocamper som firmabil efter ligningsloven	01.06.2021
Landsretten · Landsret stadfæster beskatning af fri Porsche, da bevisbyrden for udelukkende erhvervsmæssig brug ikke var løftet	06.05.2025
Landsskatteretten · Beskatning af fri sommerbolig for hovedaktionær - rådighedsprincippet	28.06.2018
Landsskatteretten · Beskatning af fri bolig for direktør efter LL § 16, stk. 9, grundet væsentlig indflydelse på egen aflønning via uregulerede lejeforhold og favorable lån.	24.01.2018
Landsskatteretten · Landsskatteretten: Værdi af fri bolig for hovedaktionær – Anvendelse af ligningslovens § 16, stk. 9	16.08.2016
Landsskatteretten · Hovedaktionærer undgik beskatning af fri bil trods unøjagtigheder i kørebog	12.04.2016
Landsskatteretten · Multimediebeskatning af arbejdsmobiltelefon - manglende kontrol fra arbejdsgiver	12.08.2010
Skatterådet · Firmagave valgt via personlig filtrering er skattefri tingsgave	08.03.2023
Skatterådet · Beskatning af åbent gavekort til oplevelser som julegave	22.03.2012

REFERENCE Lovgrundlag

5 paragraffer

`Arbejdsmarkedsbidragsloven § 2`	stk. 2

Ligningsloven § 16 stk. 1, 3, 4, 5, 6, 9, 12, 13	Ligningsloven § 16a stk. 5
Personskatteloven § 20	Statsskatteloven § 4

MATERIALE Citerede afgørelser

86 afgørelser

HØJESTERET · ØVERSTE INSTANS 3

01.06.2021	Beskatning af rådighed over autocamper som firmabil efter ligningsloven	bs-30607-2020-hjr
13.04.2018	Beskatning af fri bil: Er en Toyota Hilux med reolindretning et egnet alternativ til en privatbil?	140-2017
30.06.2014	Eneanpartshavers beskatning af fri bil (Porsche) og anvendelse af forlænget ligningsfrist for kontrollerede transaktioner	303-2013

LANDSRETTEN · ANKEINSTANS 2

14.11.2025	Skattepligt ved privat rådighed over selskabets heste: Landsrettens stadfæstelse af dobbeltbeskatning af driftsunderskud og fikseret markedsleje	10408-12248
06.05.2025	Landsret stadfæster beskatning af fri Porsche, da bevisbyrden for udelukkende erhvervsmæssig brug ikke var løftet	10050-11770

LANDSSKATTERETTEN · ADMINISTRATIV KLAGEINSTANS 44

12.05.2025	Landsskatterettens afgørelse om straksafskrivning af video- og lydudstyr samt beskatning af fri telefon	24-0046766
05.01.2024	Beskatning af fri bolig, fri kost og personalegoder – Landsskatteretten – Journalnr. 18-0006382	18-0006382
21.06.2023	Rådighed over sommerbolig: Fars brugsret afskar hovedaktionær fra beskatning indtil dødsfald	22-0064484
21.06.2023	Rådighed over fri sommerbolig overgik til hovedaktionær efter fars død	22-0064488
24.10.2022	Beskatning af maskeret udbytte, aktionærlån, fri bil og aktieoptioner for hovedanpartshaver	18-0006442
22.04.2021	Skattemæssig behandling af biludgifter, kørselsgodtgørelse og telefon for kørelærer	16-0853949
05.08.2020	Landsskatteretten: Fri bolig, overdragelse af aktiver og aktionærlån	16-0490058
25.11.2019	Beskatning af fri sommerbolig til hovedaktionær - Landsskatteretten	17-0988581
25.11.2019	Hovedaktionær beskattet af rådighed over selskabets sommerbolig trods salgsbestræbelser	17-0988582
31.10.2019	Landsskatteretten: Fradrag for aviser, telefon, arbejdsværelse og fri telefon	19-0031472
22.07.2019	Landsskatteretten: Beskatning af fri bolig og fri bil - Hovedaktionærs bevisbyrde og skønsmæssig ansættelse af forbrugsudgifter	19-0007690
10.01.2019	Hovedaktionærs beskatning af fri bil og fri avis	17-0875214

28.06.2018	Beskatning af fri sommerbolig for hovedaktionær - rådighedsprincippet	14-0013197
20.03.2018	Fradrag for arbejdsværelse, bredbånd og EDB - Beskatning af fri telefon og datakommunikationsforbindelse - Landsskatteretten	14-4300700
01.03.2018	Indberetning af fri bolig og tyverialarm som personalegode – Landsskatteretten stadfæster SKATs afgørelse	16-0663491
07.02.2018	Hovedaktionærs beskatning af private udgifter, fri bil, fri bolig og maskeret udbytte	13-0005182
24.01.2018	Beskatning af fri bolig for direktør efter LL § 16, stk. 9, grundet væsentlig indflydelse på egen aflønning via uregulerede lejeforhold og favorable lån.	16-0328538
19.12.2017	Beskatning af fri bil og kørselsgodtgørelse hos hovedanpartshaver grundet mangelfuld dokumentation	16-0493831
24.11.2017	Nægtelse af ordinær genoptagelse for hovedaktionær vedrørende fri bil og maskeret udlodning	16-0659838
27.09.2017	Landsskatteretten: Beskatning af personalegode ved køb og salg af biler	14-4333293
20.04.2017	Beskatning af fri sommerbolig - Rådighed - Ikke afkræftet formodning	14-2688239
05.04.2017	Beskatning af personalegode ved køb af bil til underpris	14-4092624
01.12.2016	Beskatning af fri bil til hovedaktionær uden kørekort	14-3295309
21.09.2016	Landsskatteretten fritager hovedaktionær for beskatning af fri sommerbolig i selskabsejede ejendomme erhvervet til videresalg	14-3961822
16.08.2016	Landsskatteretten: Værdi af fri bolig for hovedaktionær – Anvendelse af ligningslovens § 16, stk. 9	11-0303571
12.04.2016	Hovedaktionærer undgik beskatning af fri bil trods unøjagtigheder i kørebog	14-4933304
03.11.2015	Beskatning af fri bolig - Rådighed over ejendom ejet af selskab - Væsentlig indflydelse på egen aflønning - Ligningslovens § 16, stk. 9	14-3417818
28.10.2015	Landsskatterettens afgørelse om maskeret udlodning, fri bil og løn til børn hos hovedaktionær	13-0090041
08.10.2014	Landsskatteretten stadfæster beskatning af fri bil for hovedaktionærer grundet mangelfuld dokumentation	12-0189351
02.05.2014	Landsskatteretskendelse om værdi af fri bil, telefon, datakommunikation og indbetalinger på privat konto	08-0199029
25.02.2014	Landsskatteretten: Beskatning af fri bil - Hovedanpartshaver uden ansættelse og rådighed	12-0197231
05.12.2012	Beskatning af fri bil for hovedaktionær: 60-dages reglen og formodningsreglen i ligningsloven § 9 B	12-0189410
05.11.2012	Landsskatterettens afgørelse om direktørs væsentlige indflydelse på egen aflønningsform ved fri bolig	11-0300916
28.02.2012	Stadfæstelse af beskatning af fri bil for hovedaktionær	10-02314

21.12.2011	Beskatning af fri bil - Hovedaktionær - Privat benyttelse	11-04010
08.07.2011	Skattepligt af deltagelse i satspuljeprojekt om kost og motion for kommunalt ansatte	10-02653
03.02.2011	Salg af 2. sorteringsvarer til ansatte under kostpris var et skattepligtigt personalegode	10-01970
21.12.2010	Beskatning af værdi af fri bil og mobiltelefoner i virksomhedsordning	10-01738
03.11.2010	Fritagelse for beskatning af fri sommerbolig ved udlejning gennem bureau	10-01020
16.09.2010	Beskatning af værdi af fri helårsbolig for hovedaktionær	09-02591
12.08.2010	Multimediebeskatning af arbejdsmobiltelefon - manglende kontrol fra arbejdsgiver	10-01257
29.04.2010	Beskatning af fri helårsbolig - Væsentlig indflydelse på egen aflønningsform	09-01218
18.12.2009	Hovedaktionær beskattet af fri bil på grund af manglende bevis for afskåret rådighed	08-02988
12.10.2009	Landsskatteretten om beskatning af fri bil og frit sommerhus for hovedanpartshaver	08-01177

SKATTERÅDET · ADMINISTRATIV MYNDIGHED 37

09.10.2024	Beskatning af personalebilletter og medrejsende familiemedlemmer på færgeruter	24-0682931
08.03.2023	Firmagave valgt via personlig filtrering er skattefri tingsgave	22-0844525
13.09.2022	Fradrag og beskatning ved gratis elbilopladning til ansatte og kunder	22-0300835
30.08.2021	Beskatning af hovedaktionærs forbrug af vareprøver og præmieudlodning	21-0308622
22.11.2018	Fri bil beskatning ved manglende månedlig regulering af førstegangsydelse	18-0808721
19.12.2017	Splitleasing halvårlig regulering udløser beskatning af fri bil	17-1275154
08.12.2015	Afvisning af splitleasing i personlig VSO-virksomhed	15-0077474
08.06.2015	Beskatning af ladestander og el til firmabil ved fri rådighed	14-1024518
05.03.2014	Splitleasing af elbil uden beskatning af fri bil	13-5463858
19.12.2013	Lønomlægning af arbejdstøj er skattefrit via bagatelgrænse	13-0202599
09.04.2013	Splitleasing administration afvist grundet manglende oplysninger	12-102971
09.10.2012	Skattefri sundhedsforsikring rabat ved tilkøb ikke skattepligtig	12-094113
22.03.2012	Beskatning af åbent gavekort til oplevelser som julegave	11-272954
08.02.2012	Beskatning af arbejdsgiverbetalte tryghedsforsikringer og bagatelgrænser	11-226372
24.01.2012	Beskatning af fri elbil med lejet batteri og erstatningsbil	11-123362
09.01.2012	Arbejdsgiverbetalt slankebehandling skattefrihed kræver lægehenvisning	11-186764
02.11.2011	Splitleasing med hovedaktionær medfører ikke beskatning af fri bil	11-107647
31.08.2011	Fri opladning af elbil er skattepligtigt personalegode	11-087032
24.03.2011	Massageordning betalt via lønomlægning er skattepligtig A-indkomst	10-149498

02.03.2011	Skattefrihed for massageordning ved forebyggelse af arbejdsskader	10-198910
02.02.2011	Skattefri diagnose og skattepligtig koordinatorbistand ved sygefravær	10-181064
03.01.2011	Bruttolønsordning for overnatning ved fast arbejdssted	10-164526
02.11.2010	Tandforsikring i bruttolønsordning som skattepligtigt personalegode	10-138658
26.10.2010	Skattepligt af aviser og blade via bruttolønsomlægning	10-108622
25.10.2010	Beskatning af arbejdsgiverbetalte motions- og massagemaskiner	10-087428
27.09.2010	Skattefrihed for arbejdsgiverbetalt vagtlægekoncept og speciallægebehandling	09-207802 og 09-101682
06.04.2010	Kontantlønsnedgang for goder skal ikke tilbydes alle ansatte	09-163786
24.02.2010	Splitleasing og skattefrihed for fri bil	09-157538
17.12.2009	Skattefri kaffeordning og kontantlønnedgang for personalegoder	09-038058
11.11.2009	Godkendelse af bruttolønsordning til psykoterapiuddannelse	09-147562
26.06.2009	Beskatning af arbejdsgiverbetalt prisforskel på grøn strøm til medarbejdere	09-075320
01.03.2007	Deleleasing af firmabil beskattet som fri bil ved vægtet tid	07-040581
24.01.2007	Skattefrihed for arbejdsgiverbetalt udredning af langtidssygemeldte	07-007807
09.06.2006	Skattefri færgeabonnement via bruttolønsordning til grænsegænger	06-055671
04.05.2006	Bruttolønnedgang for massage og zoneterapi medfører skattepligt	06-036204
18.04.2006	Skattefri sundhedsforsikring for koncernmedarbejdere ved udelukkelse af udlånte tjenestemænd	06-021966
27.02.2006	Fri bil beskatning ved pålagt medtagelse af firmabil til bopæl	06-006750

19 PRAKSISOVERSIGT · PERSONBESKATNING

Praksisoversigt over platformsindkomst (OnlyFans, Twitch, Vinted, eBay)

Beskatning og indberetning af indkomst fra OnlyFans, Twitch, YouTube, Vinted, eBay m.fl.

Version 2 Opdateret 24. jun. 2026 12 afgørelser · 2008–2025 Læs online

INTRODUKTION

Indkomst fra digitale platforme som OnlyFans, Twitch, YouTube, TikTok, Vinted, DBA, eBay og Etsy er skattepligtig efter statsskattelovens § 4, uanset om aktiviteten kvalificeres som hobbyvirksomhed eller selvstændig erhvervsvirksomhed. EU's DAC7-direktiv (2021/514), implementeret i dansk ret ved bekendtgørelse om platformoperatørers indberetningspligt, har siden 2023 sikret automatisk udveksling af indkomstoplysninger mellem platforme og skattemyndigheder, hvilket markant har øget Skattestyrelsens kontrolmuligheder. Praksis viser en ekstremt høj fejlrate – Skattestyrelsen fandt i 2024-2025 fejl i over 90 % af kontrollerede sager om platformsindkomst – og manglende selvangivelse kan medføre både skønsmæssig forhøjelse, momskrav og strafansvar efter skattekontrolloven § 82.

PRINCIPPER UDLEDT AF PRAKSIS

01 Al indkomst fra digitale platforme – penge, produkter, gavekort og sponsorater – er skattepligtig efter statsskattelovens § 4, uanset om der er tale om hobbyvirksomhed eller selvstændig erhvervsvirksomhed.

02 Sondringen mellem hobbyvirksomhed og erhvervsmæssig virksomhed beror på en samlet vurdering af rentabilitet, intensitet, faglig kompetence og udsigt til overskud inden for rimelig tid.

03 Overstiger den årlige omsætning fra platformsaktiviteter 50.000 kr., skal der ske momsregistrering efter momsloven § 48, stk. 1, og CVR-registrering.

04 DAC7-direktivet (EU 2021/514), gennemført i dansk ret ved bekendtgørelse nr. 1253 af 8. september 2022, pålægger digitale platforme at indberette sælgeres indkomst til skattemyndighederne, som udveksler data på tværs af EU-lande.

05 Manglende selvangivelse af platformsindkomst kan straffes med bøde efter skattekontrolloven § 82, stk. 3 (grov uagtsomhed) eller fængsel op til 1 år og 6 måneder ved forsæt, jf. § 82, stk. 1.

06 Ved grov skatteunddragelse over 500.000 kr. finder straffelovens § 289 anvendelse med en strafferamme på op til 8 års fængsel.

07 Skattestyrelsen kan foretage skønsmæssig forhøjelse af indkomsten, når bankkontoindsætninger eller privatforbrugsopgørelser viser udeholdt omsætning.

08 Fortjeneste ved salg af kryptovaluta erhvervet i spekulationsøjemed eller som led i virksomhed beskattes som personlig indkomst efter statsskattelovens § 4, jf. Højesterets domme af 30. marts 2023.

09 Indkomst fra content creation (billeder, videoer, chats) på platforme som OnlyFans er skattepligtig, selv når betalingen består af produkter, rabatter eller gavekort.

10 Salg af brugte private ejendele er som udgangspunkt skattefrit, men systematisk salg med fortjeneste kan kvalificeres som næringsvirksomhed og udløse skattepligt.

§ 1 Retsgrundlaget for beskatning af platformsindkomst

Grundreglen for beskatning af indkomst fra digitale platforme følger af statsskattelovens § 4, der fastslår, at "den skattepligtiges samlede Aarsindtægter" er skattepligtige, "hvad enten de hidrører her fra Landet eller ikke, bestaaende i Penge eller Formuegoder af Pengeværdi". Bestemmelsen opregner i litra a) indkomst fra "hvilken som helst anden Næring eller Virksomhed, saa og alt, hvad der er oppebaaret for eller at anse som Vederlag for videnskabelig, kunstnerisk eller litterær Virksomhed eller for Arbejde, Tjeneste eller Bistandsydelse af hvilken som helst Art".

Højesteret har i en 7-dommerdom af 30. marts 2023 (BS-32180/2021-HJR) præciseret rækkevidden:

> *Efter statsskattelovens § 4, litra a, betragtes den skattepligtiges samlede årsindtægter bestående i penge eller formuegoder af pengeværdi som skattepligtig indkomst. Bestemmelsen omfatter indkomst fra en hvilken som helst næring eller virksomhed, og der sondres således ikke mellem erhvervsmæssig og ikke-erhvervsmæssig virksomhed.*

Indkomst kvalificeres som personlig indkomst efter personskattelovens § 3, stk. 1, medmindre den henføres til kapitalindkomst. Det indebærer, at:

- **Content creation** (OnlyFans, Twitch, YouTube, TikTok) – betaling for billeder, videoer, chats, abonnementer og donationer er skattepligtig personlig indkomst.
- **Salg af varer** (Vinted, eBay, DBA, Etsy) – systematisk salg med fortjeneste beskattes som personlig indkomst. Enkeltstående salg af private ejendele er som udgangspunkt skattefrit efter statsskattelovens § 5, litra a, medmindre salget er foretaget i spekulationsøjemed.
- **Sponsorater og produkter** – tilsendte produkter, gavekort og rabatter har pengeværdi og skal medregnes som skattepligtig indkomst.

Momsregistreringspligten følger af momsloven § 48, stk. 1, der undtager afgiftspligtige personer med samlede afgiftspligtige leverancer under 50.000 kr. årligt. Overstiger omsætningen denne grænse, skal der ske registrering og opkrævning af moms. Det bemærkes, at § 48 fra 1. januar 2025 videreføres i en ny § 71 e som led i en lovændring.

LOV Momsloven § 48, stk. 1 Personskatteloven § 3, stk. 1 Statsskatteloven § 4 Statsskatteloven § 5

PRAKSIS **Højesteret** · Højesterets dom om beskatning af fortjeneste ved salg af bitcoins erhvervet ved køb og donationer 30.03.2023

§ 2 Hobbyvirksomhed eller selvstændig erhvervsvirksomhed – sondringens betydning

Sondringen mellem hobbyvirksomhed og selvstændig erhvervsvirksomhed har afgørende betydning for fradragsretten: ved erhvervsmæssig virksomhed kan underskud fradrages i anden indkomst, mens hobbyvirksomhed kun tillader fradrag i hobbyindtægten (nettoindkomstprincippet). Selve *skattepligten* af indkomsten gælder derimod uanset kvalifikationen – al platformsindkomst er skattepligtig efter statsskattelovens § 4.

Landsskatteretten anvender en fast samlet vurdering med følgende momenter:

- **Rentabilitet og overskudsudsigt** – virksomheden skal på sigt kunne give et rimeligt overskud efter driftsomkostninger.
- **Intensitet og omfang** – herunder tidsforbrug, antal transaktioner og omsætningens størrelse.
- **Faglig kompetence** – om indehaveren har relevant erfaring eller uddannelse.
- **Driftsform** – om der er udarbejdet budgetter, business plan, og om aktiviteten drives professionelt med adskilt økonomi.
- **Personlig interesse** – hvis aktiviteten primært er båret af en hobby (musik, kunst, dyreopdræt), peger det mod hobbyvirksomhed.

I 10-01932 godkendte Landsskatteretten fradrag for underskud i en hi-fi produktionsvirksomhed, fordi ejerne havde dokumenteret en professionel tilgang med deltagelse i internationale messer, positiv presseomtale i fagblade, og en realistisk forventning om overskud trods den midlertidige påvirkning fra finanskrisen.

Modsat fandt Landsskatteretten i 09-01722, at en IT-programmørs virksomhed med udvikling af grafiske programmer var hobbyvirksomhed, idet den havde givet underskud siden opstart i 2004, havde minimal omsætning (kun én faktura på 12.000 kr. i 5 år), og klageren havde fuldtidsstudie og lønnet arbejde ved siden af.

I 12-0190597 blev salg af Aloe Vera-produkter via eget firma anset for hobbyvirksomhed, da aktiviteten havde givet underskud i fem sammenhængende år og manglede den fornødne intensitet og rentabilitet.

Vejledning om selvstændig virksomhed i dagpengesystemet anfører specifikt om platformsaktiviteter:

> *Nogle aktiviteter, f.eks. bloggere og youtubere, kan opfylde flere af definitionerne, afhængigt af, hvordan medlemmet har tilrettelagt aktiviteten. [...] Overstiger aktivitetens omsætning 50.000 kr., vil aktiviteten dog skulle registreres i CVR, og dermed vil aktiviteten anses for at være selvstændig virksomhed.*

Denne 50.000 kr.-grænse afspejler momsregistreringsgrænsen i momsloven § 48 og fungerer i praksis som et objektivt kriterium for, hvornår en platformsaktivitet overgår fra fritidsbeskæftigelse til erhvervsmæssig virksomhed.

LOV Momsloven § 48, stk. 1 Statsskatteloven § 4

PRAKSIS

Landsskatteretten · Vurdering af selvstændig virksomhed vs. lønmodtager og hobbyvirksomhed ved rengøring og produktsalg	02.10.2013
Landsskatteretten · Fradrag for underskud godkendt: Landsskatteretten anser hi-fi virksomhed for erhvervsmæssig	20.12.2010
Landsskatteretten · Manglende fradrag for underskud: Hobbyvirksomhed vs. Erhvervsmæssig virksomhed	27.04.2010

§ 3 DAC7 – indberetningspligt for digitale platforme

Med Rådets direktiv (EU) 2021/514 af 22. marts 2021 (kaldet **DAC7**) indførtes en pligt for digitale platformsoperatører til automatisk at indberette oplysninger om sælgere og deres indtægter til skattemyndighederne. Direktivet ændrede det eksisterende DAC-rammeværk (direktiv 2011/16/EU om administrativt samarbejde på beskatningsområdet) ved at tilføje en ny artikel 8ac med tilhørende bilag V om procedurer for passende omhu og indberetningskrav.

DAC7 dækker fire kategorier af "relevante aktiviteter":

- Salg af varer
- Personlige tjenester (tids- eller opgavebaseret arbejde)
- Udlejning af fast ejendom
- Udlejning af transportmidler

I dansk ret er DAC7 implementeret ved bekendtgørelse nr. 1253 af 8. september 2022 om platformoperatørers indberetningspligt vedrørende sælgere og udlejere. Bekendtgørelsen definerer en "platform" som enhver form for software – herunder websteder og mobilapplikationer – der gør det muligt for sælgere at blive sat i forbindelse med andre brugere med henblik på at udføre relevante aktiviteter.

Indberettende platformsoperatører skal:

- Indsamle identifikationsoplysninger (navn, adresse, TIN/CPR) på alle aktive sælgere
- Årligt indberette sælgernes samlede vederlag og antal transaktioner til Skatteforvaltningen senest den 31. januar
- Anmelde sig til Skatteforvaltningen senest 8 dage efter indtræden i status som indberettende platformsoperatør

Konsekvensen af DAC7 er, at platforme som OnlyFans, Vinted, eBay, Etsy, Airbnb, GoMore m.fl. nu automatisk rapporterer danske brugeres indtægter til Skattestyrelsen. Skatteminister Ane Halsboe-Jørgensen udtalte i oktober 2025:

> *Vi har indgået internationale aftaler, som giver os indsigt direkte fra udenlandske platforme. Derfor skal man ikke tro, at man kan holde sine indtægter skjult for Skattestyrelsen.*

§ 4 Skattestyrelsens kontrolresultater – fejlrater over 90 %

Skattestyrelsens målrettede kontroller af platformsindkomst har afsløret en ekstraordinært høj fejlrate:

Kontrolområde	År	Fejlrate	Opkrævninger
Kapitalplatforme (udlejning af bil, båd, bolig)	2024	93 %	Ca. 21 mio. kr.
Content creators (OnlyFans m.fl.)	2025 (1. halvår)	94 %	Ca. 13 mio. kr.

I april 2025 oplyste Skattestyrelsen, at den siden 2020 har gennemført mere end 5.000 kontroller af indtægter fra kapitalplatforme, og alene i 2024 gennemførte den over 1.200 kontroller.

I oktober 2025 oplyste Skattestyrelsen, at den i årets første halvår havde udsendt opkrævninger for knap 13 millioner kroner til over 600 personer, der ikke havde indberettet indtægter fra bl.a. OnlyFans. Fejlene var markante: Hele 94 procent af de kontrollerede i den målrettede kontrol havde ikke indberettet deres indtægter korrekt. Det gælder både betalinger for billeder, videoer og chats, men også sponsorater, gaver og produkter.

Flere af de største regninger var på mellem 500.000 og 1 mio. kr., og de pågældende content creators risikerer derudover bøder på op til det dobbelte af det unddragne beløb. Skattestyrelsen vil videresende sagerne til relevante myndigheder i tilfælde, hvor der er udbetalt sociale ydelser i den kontrollerede periode.

Som led i vejledningsindsatsen har Skattestyrelsen oprettet skat.dk/contentcreator med specifik vejledning til content creators.

§ 5 Skønsmæssig forhøjelse og udeholdt omsætning

Når en skatteyder ikke har selvangivet platformsindkomst, kan Skatteforvaltningen foretage en skønsmæssig forhøjelse af indkomsten. Hjemlen hertil findes i skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 5, der giver adgang til ekstraordinær genoptagelse, når den skattepligtige forsætligt eller groft uagtsomt har bevirket en for lav skatteansættelse.

Skatterådet har i SKM2025.505.SR fastslået reglerne om bevisbyrdefordeling ved udeholdt omsætning. Sagen vedrørte en hovedanpartshaver, hvis selskabers bankkontoudtog viste differencer mellem faktiske indbetalinger og selvangivet omsætning. Skatterådet fandt Skatteankenævnets modsatte afgørelse "åbenbart ulovlig" og fastslog med henvisning til Højesterets praksis (SKM2008.85.HR):

> *Når et selskab har udeholdt indtægter, og hovedanpartshaveren har adgang til at råde over selskabets midler, påhviler det skatteyderen at godtgøre, at de forsvundne indtægter ikke er tilgået ham.*

I SKM2008.711.SR tiltrådte Skatterådet en skønsmæssig forhøjelse på 700.000 kr. baseret på et negativt privatforbrug. Skatteyderen blev stoppet i Københavns Lufthavn med kontanter svarende til 572.299 kr. uden tilstrækkelig dokumentation for midlernes oprindelse.

For platformsindkomst er det i praksis typisk bankkontoindsætninger fra platformene (eller overførsler via PayPal, Stripe m.v.), der afslører den udeholdte omsætning, når Skattestyrelsen modtager DAC7-indberetninger fra platformsoperatørerne.

LOV `Skatteforvaltningsloven § 27, stk. 1`

PRAKSIS **Skatterådet** · Beskatning af udeholdt selskabsomsætning som maskeret udbytte 09.09.2025

Skatterådet · Skønsmæssig forhøjelse grundet udokumenterede lån og negativt privatforbrug 03.09.2008

§ 6 Kryptovaluta og digitale aktiver – Højesterets praksis

Indkomst fra kryptovaluta og digitale aktiver er tæt beslægtet med platformsindkomst, da mange content creators og online-sælgere modtager betaling i kryptovaluta eller selv handler med digitale aktiver.

Højesteret har i to principielle domme af 30. marts 2023 fastlagt rammerne:

I BS-17439/2022-HJR fastslog Højesteret, at fortjeneste ved salg af 171,68 bitcoins erhvervet ved mining-aktivitet var skattepligtig som virksomhedsindkomst. Bitcoinsene var "integreret i B's mining-virksomhed og fungerede som et direkte vederlag for den leverede ydelse" og kunne ikke anses for at være overgået til private formuegenstande.

I BS-32180/2021-HJR fandt Højesteret med syv dommere, at køb af 359,18 bitcoins i 2011-2012 var foretaget i spekulationsøjemed, fordi "muligheden for at opnå fortjeneste ved et senere salg af bitcoins har spillet en sådan rolle ved As seks køb". Donerede bitcoins modtaget i forbindelse med softwareudvikling var ligeledes skattepligtige som virksomhedsaktiver.

I BS-58276/2024-HJR af 4. juni 2025 præciserede Højesteret, at tab ved salg af kryptovaluta i spekulationsøjemed alene kan fradrages som ligningsmæssigt fradrag i den skattepligtige indkomst – ikke i den personlige indkomst. Tab er ikke en "indkomst" i personskattelovens forstand, og det er ikke nævnt i den udtømmende liste af fradrag i personskattelovens § 3, stk. 2.

Skatterådet har i SKM2021.291.SR vurderet, at en IT-programmørs daytrading med kryptovaluta med en handelsvolumen på over 160 mio. kr. og 5.168 transaktioner i 2017 opfyldte kriterierne for næringsvirksomhed.

LOV	Personskatteloven § 3, stk. 1, 2 · Statsskatteloven § 4 · Statsskatteloven § 5	
PRAKSIS	**Højesteret** · Skattemæssig behandling af tab ved salg af kryptovaluta i spekulationsøjemed	04.06.2025
	Højesteret · Beskatning af fortjeneste ved salg af bitcoins erhvervet ved mining-aktivitet	30.03.2023
	Højesteret · Højesterets dom om beskatning af fortjeneste ved salg af bitcoins erhvervet ved køb og donationer	30.03.2023
	Skatterådet · Næringsvurdering af personlig handel med kryptovaluta	31.05.2021

§ 7 Strafansvar for manglende selvangivelse af platformsindkomst

Manglende selvangivelse af platformsindkomst kan udløse strafansvar efter skattekontrollovens § 82:

- **Stk. 1 (forsæt):** Den, som med forsæt til at unddrage det offentlige skat afgiver urigtige, vildledende eller ufuldstændige oplysninger, straffes for skattesvig med bøde eller fængsel indtil 1 år og 6 måneder.
- **Stk. 3 (grov uagtsomhed):** Begås handlingen groft uagtsomt, straffes med bøde.

Normalstraffen for skattesvig begået med forsæt er en bøde svarende til det unddragne beløb (1:1-forholdet). Ved gentagne forhold eller særlig grovhed kan bøden sættes til det dobbelte af det unddragne beløb.

Ved skatteunddragelse over 500.000 kr. overgår forholdet til straffelovens § 289, der har en strafferamme på op til 8 års fængsel. Disse sager behandles af anklagemyndigheden, ikke Skatteforvaltningen.

Stk. 2 begrænser ansvaret til de oplysninger, som den skattepligtige selv skal afgive, kan korrigere eller har haft indflydelse på ved indberetningen. I praksis er dette centralt for platformsindkomst: Så længe platformen endnu ikke har indberettet (typisk før DAC7-implementeringen), påhvilede hele selvangivelsespligten den skattepligtige. Med DAC7-indberetning vil Skatteforvaltningen fremover have adgang til at præudfylde oplysningsskemaet – men indtil dette sker, har den skattepligtige stadig pligt til selv at oplyse indkomsten.

Skattestyrelsen har oplyst, at den i den kommende tid vil videresende sager om manglende selvangivelse af OnlyFans-indkomst til relevante myndigheder, herunder med henblik på bødeudmåling og eventuel inddragelse af sociale ydelser.

LOV Skattekontrolloven § 82, stk. 1, 3

§ 8 Momsregistrering ved platformsaktiviteter over 50.000 kr.

Momsloven § 48, stk. 1 fritager afgiftspligtige personer fra registrerings- og afgiftspligt, når de samlede afgiftspligtige leverancer ikke overstiger 50.000 kr. årligt. Overskrides grænsen, indtræder pligten til at:

- Registrere sig for moms hos Skatteforvaltningen
- Opkræve 25 % moms af afgiftspligtige leverancer
- Angive og afregne moms periodisk

For platformsaktiviteter er det vigtigt at sondre mellem momspligtige og momsfritagne ydelser:

- **Salg af varer** (Vinted, eBay, DBA, Etsy) – momspligtigt ved leverancer over 50.000 kr. årligt
- **Content creation** (OnlyFans, Twitch, YouTube) – ydelser leveret til platforme etableret uden for EU kan potentielt være momsfritagne efter reglerne om leveringssted (leveringssted uden for EU). Den konkrete vurdering afhænger af, om content creatoren anses som leverandør af en ydelse til platformen eller til de enkelte forbrugere.
- **Kunstneres førstegangssalg** – § 48, stk. 2, nr. 2, tillader en højere grænse på 300.000 kr. for kunstneres førstegangssalg af egne kunstgenstande.

I 11-04292 tog Landsskatteretten stilling til momsgrænsen for salg af fast ejendom, hvor klageren gjorde gældende, at salg af udstykkede grunde var forvaltning af privat formue. Retten lagde vægt på EU-Domstolens praksis om, hvornår aktiviteter udgør "selvstændig økonomisk virksomhed".

Det bemærkes, at § 48 fra 1. januar 2025 videreføres i en ny § 71 e, jf. **lov nr. 332 af 9. april 2024**, men registreringsgrænsen på 50.000 kr. fastholdes.

LOV Momsloven § 3, stk. 1 Momsloven § 48, stk. 1

PRAKSIS **Landsskatteretten** · Salg af byggegrunde udstykket fra privat bolig – Momspligt 03.07.2012

§ 9 Sammenfatning og praktiske konsekvenser

Praksis på platformsindkomstområdet tegner et klart billede:

- **Al platformsindkomst er skattepligtig.** Grundreglen i statsskattelovens § 4 er altomdækkende og skelner ikke mellem erhvervsmæssig og ikke-erhvervsmæssig virksomhed. Det gælder uanset, om betalingen sker i penge, kryptovaluta, produkter eller gavekort.
- **DAC7 har fundamentalt ændret kontrolbilledet.** Siden 2023 modtager Skattestyrelsen automatisk indberetninger fra platformsoperatører i hele EU, og fejlraterne i kontrollerne (over 90 %) viser, at mange platformsbrugere enten ikke kendte eller ignorerede deres selvangivelsespligt.
- **Sondringen hobbyvirksomhed/erhvervsvirksomhed** er primært relevant for fradragsretten. Content creators og online-sælgere bør dokumentere deres aktivitets erhvervsmæssige karakter (budgettering, professionel tilgang, realistisk overskudsudsigt) for at opnå fradrag for driftsudgifter.
- **Momsregistrering** er obligatorisk ved omsætning over 50.000 kr. årligt, og CVR-registrering følger med.
- **Strafansvaret** er reelt: Forsætlig skatteunddragelse straffes med bøde svarende til det unddragne beløb (og evt. fængsel), mens grov uagtsomhed medfører bødestraf. Ved beløb over 500.000 kr. kan straffelovens § 289 finde anvendelse.
- **Selvberigtigelse** (at indberette selv, før Skattestyrelsen kontakter den pågældende) kan have en formildende virkning på bødeudmålingen, jf. de generelle principper om tilståelsesrabat og selvanmeldelse, som Højesteret har præciseret i U.2025.3022H.

Platformsøkonomien er i hastig udvikling, og Skattestyrelsen har tilkendegivet, at kontrol af platformsindkomst fortsat vil have "stærkt fokus" i de kommende år.

LOV Momsloven § 48, stk. 1 | Skattekontrolloven § 82, stk. 1, 3 | Statsskatteloven § 4

REFERENCE Lovgrundlag

5 paragraffer

Momsloven § 48	stk. 1	Personskatteloven § 3	stk. 1
Skatteforvaltningsloven § 27	stk. 1	Skattekontrolloven § 82	stk. 1, 3
Statsskatteloven § 4			

MATERIALE Citerede afgørelser

12 afgørelser

HØJESTERET · ØVERSTE INSTANS 3

04.06.2025	Skattemæssig behandling af tab ved salg af kryptovaluta i spekulationsøjemed	58276-2024
30.03.2023	Beskatning af fortjeneste ved salg af bitcoins erhvervet ved mining-aktivitet	bs-17439-2022-hjr
30.03.2023	Højesterets dom om beskatning af fortjeneste ved salg af bitcoins erhvervet ved køb og donationer	bs-32180-2021-hjr

LANDSSKATTERETTEN · ADMINISTRATIV KLAGEINSTANS 4

02.10.2013	Vurdering af selvstændig virksomhed vs. lønmodtager og hobbyvirksomhed ved rengøring og produktsalg	12-0190597

03.07.2012	Salg af byggegrunde udstykket fra privat bolig – Momspligt	11-04292
20.12.2010	Fradrag for underskud godkendt: Landsskatteretten anser hi-fi virksomhed for erhvervsmæssig	10-01932
27.04.2010	Manglende fradrag for underskud: Hobbyvirksomhed vs. Erhvervsmæssig virksomhed	09-01722

SKATTERÅDET · ADMINISTRATIV MYNDIGHED 5

09.09.2025	Beskatning af udeholdt selskabsomsætning som maskeret udbytte	24-1038058
08.06.2022	Kreditorforsikring skattefri for kunde men skattepligtig for bank	22-0169578
31.05.2021	Næringsvurdering af personlig handel med kryptovaluta	18-0002843
09.10.2020	Momsfritagelse for adgang til provisionsfrie investeringsfonde via handelsplatform	20-0765037
03.09.2008	Skønsmæssig forhøjelse grundet udokumenterede lån og negativt privatforbrug	08-125881

20 PRAKSISOVERSIGT · PERSONBESKATNING

Praksisoversigt over rejsefradrag og dobbelt husførelse

Fradrag for kost, logi og dobbelt husførelse ved midlertidigt arbejdssted

Version 2 Opdateret 24. jun. 2026 21 afgørelser · 2009-2022 Læs online

INTRODUKTION

Rejsefradrag og fradrag for dobbelt husførelse efter ligningslovens § 9 A er blandt de hyppigst tvistede skattefradrag for lønmodtagere. Bestemmelsen giver ret til skattefri godtgørelse eller fradrag for kost og logi, når lønmodtageren på grund af afstanden mellem bopæl og et midlertidigt arbejdssted ikke kan overnatte hjemme. Praksis fra Landsskatteretten og Skatterådet viser, at den afgørende sondring er, om arbejdsstedet reelt er midlertidigt – en vurdering der beror på arbejdets karakter og ikke blot kontraktens formelle tidsbegrænsning. Bygge- og anlægsarbejdssteder anses altid for midlertidige, mens gentagne tidsbegrænsede kontrakter på et permanent arbejdssted ikke skaber midlertidighed.

PRINCIPPER UDLEDT AF PRAKSIS

01 Rejsefradrag efter ligningslovens § 9 A forudsætter et midlertidigt arbejdssted, en rejse på mindst 24 timer og en sædvanlig bopæl, der ikke kan nås til overnatning.

02 Et arbejdssted, hvor arbejdet normalt kan udføres det samme sted år efter år, kan ikke gøres midlertidigt blot ved gentagne tidsbegrænsede kontrakter.

03 Bygge- og anlægsarbejdssteder anses altid for midlertidige, uanset projektets varighed og uanset om medarbejderen er fast eller midlertidigt ansat.

04 Standardsatsen for kost (2026: ca. 592 kr./døgn) er underlagt 12-månedersreglen i § 9 A, stk. 5, mens standardsatsen for logi (ca. 254 kr./døgn) ikke er det.

05 En ny 12-måneders periode for kost kræver enten skifte til nyt arbejdssted mindst 8 km væk eller 40 sammenhængende arbejdsdage på et andet arbejdssted.

06 Sæsonansatte med reelt separate ansættelseskontrakter og mere end 40 (tidligere 20) arbejdsdage uden ansættelse kan opfylde midlertidighedskravet.

07 Fradrag for dobbelt husførelse efter statsskatteloven § 6, litra a, forudsætter ligeledes midlertidighed og erhvervsmæssig begrundelse – midlertidighedsbegrebet fortolkes ens med rejsereglerne.

08 En fastansættelse uden tidsbegrænsning udelukker som udgangspunkt fradrag; prøvetiden på typisk 3 måneder kan dog udgøre en midlertidig periode.

09 Den sædvanlige bopæl afgøres af, hvor centrum for livsinteresser er – bolig, familie, sociale og økonomiske tilknytning bedømmes konkret.

10 Det samlede fradrag for rejseudgifter og dobbelt husførelse er begrænset til et årligt loft (2026: ca. 32.500 kr.).

11 Kontorlejemål, der udelukkende betjener et tidsafgrænset byggeprojekt, anses også for midlertidige arbejdssteder.

12 Ved tidsbegrænset ansættelse på 24 måneder, som ikke har baggrund i selve arbejdets karakter (fx et projekt), anses arbejdsstedet ikke for midlertidigt.

§ 1 Retsgrundlaget for rejsefradrag og dobbelt husførelse

Rejsefradrag er reguleret i ligningslovens § 9 A. Bestemmelsens centrale vilkår fremgår af stk. 1: godtgørelser til dækning af rejseudgifter medregnes ikke ved indkomstopgørelsen, når lønmodtageren *på grund af afstanden* mellem bopæl og et *midlertidigt* arbejdssted ikke har mulighed for at overnatte på sin sædvanlige bopæl, og godtgørelsen ikke overstiger de fastsatte satser.

Rejsefradragets to hovedkomponenter er:

- **Kost og småfornødenheder** efter § 9 A, stk. 2, nr. 1: Et grundbeløb på 455 kr. (2010-niveau, reguleret årligt) pr. døgn.
- **Logi** efter § 9 A, stk. 2, nr. 4: Et grundbeløb på 195 kr. (2010-niveau) pr. døgn.

Kostfradraget er underlagt en objektiv **12-månedersregel**, jf. § 9 A, stk. 5: det enkelte arbejdssted kan ved anvendelse af standardsatserne for kost *højst* anses for midlertidigt i de første 12 måneder. Logisatsen er derimod *ikke* omfattet af denne begrænsning – men det kræves fortsat, at arbejdsstedet er midlertidigt.

En ny 12-måneders periode for kost påbegyndes efter § 9 A, stk. 6, når lønmodtageren skifter til et nyt arbejdssted mindst 8 km fra det tidligere, eller har arbejdet i en sammenhængende periode på mindst 40 arbejdsdage på et andet arbejdssted.

Fradrag for **dobbelt husførelse** hviler på statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a som driftsomkostning og er underlagt begrænsningen i ligningslovens § 9, stk. 1. Praksis kræver, at den dobbelte husførelse er erhvervsmæssigt begrundet og midlertidig, og at lønmodtageren er gift, samlevende (mindst 1 år) eller enlig forsørger. Det samlede fradrag for rejseudgifter og dobbelt husførelse er begrænset til et årligt loft, jf. § 9 A, stk. 7, 4. og 5. pkt..

LOV `Ligningsloven § 9a, stk. 1, 2, 5, 6, 7` `Ligningsloven § 9, stk. 1` `Statsskatteloven § 6, stk. 1`

§ 2 Midlertidigt arbejdssted – den afgørende sondring

Det centrale spørgsmål i langt de fleste rejsefradragssager er, om arbejdsstedet kan anses for *midlertidigt* i skattemæssig forstand. Praksis har udviklet en klar sondring: det er arbejdets karakter – ikke kontraktens formelle tidsbegrænsning – der er afgørende.

SKATs meddelelse **SKM2008.853.SKAT** fastlagde det princip, der siden er fulgt konsekvent:

> *Et arbejdssted, hvor arbejdet normalt kan udføres det samme sted år efter år, kan ikke gøres til et midlertidigt arbejdssted blot ved at ansætte en medarbejder på tidsbegrænsede kontrakter.*

Dette princip er bekræftet i en lang række afgørelser:

- I SKM2011.752.SR afviste Skatterådet fradrag for udenlandske arbejdstagere med 24-måneders kontrakter i en produktionsvirksomhed, fordi tidsbegrænsningen ikke var begrundet i arbejdets karakter, men i "overskuelighed" for parterne.
- I 11-0301837 stadfæstede Landsskatteretten Skatterådets afslag: ufaglært træindustriarbejde var ikke midlertidigt, blot fordi kontrakten var tidsbegrænset.
- I 11-0300317 blev en polsk køkkenhjælps rejsefradrag nægtet, da hun reelt arbejdede for samme arbejdsgiver år efter år, uanset korte kontrakter.
- I 11-01509 blev en polsk landbrugsmedarbejders fradrag for 157.000 kr. nægtet: arbejdet i et begrænset geografisk område hos samme arbejdsgiver var ikke midlertidigt.
- I 12-0190346 blev en buschaufførs gentagne kontrakter hos samme virksomhed ikke anset for midlertidige, og et mellemliggende kortvarigt arbejde i Tyskland ændrede ikke vurderingen.

Modsat anses **bygge- og anlægsarbejdssteder altid for midlertidige**, uanset projektets varighed og medarbejderens ansættelsesform. I SKM2021.359.SR bekræftede Skatterådet, at et flerårigt byggeprojekt var midlertidigt, fordi det har et "indbygget ophør". I SKM2021.565.SR blev endda et kontorlejemål, der udelukkende betjente det pågældende byggeprojekt, anset som midlertidigt.

LOV	Ligningsloven § 9a, stk. 1	
PRAKSIS	**Landsskatteretten** · Nægtet rejsefradrag for buschauffør med tidsbegrænsede ansættelser	10.10.2013
	Landsskatteretten · Ingen fradrag for logi eller dobbelt husførelse ved 24 måneders rutinepræget ansættelse	20.12.2012
	Landsskatteretten · Nægtet rejsefradrag for køkkenhjælp ved tidsbegrænsede ansættelser – spørgsmål om reel midlertidighed	05.10.2012
	Landsskatteretten · Nægtet fradrag for rejseudgifter for landbrugsmedarbejder - fast arbejdssted vs. midlertidigt arbejdssted og skiftende arbejdssteder	13.07.2012
	Skatterådet · Kontor på byggeprojekt anset midlertidigt arbejdssted i hele perioden	01.11.2021
	Skatterådet · Byggeprojekt over flere år anses for midlertidigt arbejdssted	07.07.2021
	Skatterådet · Fradrag for logi og dobbelt husførelse ved 24 måneders tidsbegrænset ansættelse	14.11.2011

§ 3 Sæsonarbejde og reelt midlertidige ansættelser

Reelt sæsonbetonet arbejde kan opfylde midlertidighedskravet, men praksis stiller krav om faktisk adskillelse mellem ansættelsesperioderne.

I 09-03151 fik en sæsonansat tjener i en forlystelsespark medhold i fradragsret. Landsskatteretten lagde afgørende vægt på, at:

- Der blev lavet særskilt ansættelseskontrakt for hver sæson
- Genansættelse ikke var påregnelig
- Der forløb mere end 20 arbejdsdage (nu 40) mellem ansættelsesperioderne

I 14-0212909 fik en inspektør i en forlystelsespark godkendt fradrag for logi – men *ikke* for kost. Landsskatteretten sondrede her skarpt: 12-månedersreglen for kost var udløbet (og 40-dagesreglen ikke opfyldt), men da logifradraget ikke er omfattet af 12-månedersreglen, og arbejdsstedet efter en konkret vurdering fortsat var midlertidigt, blev logifradraget godkendt.

I 10-01402 fik en skibstekniker under uddannelse godkendt rejsefradrag for sine studietidsfrie perioder, da ansættelserne reelt var tidsbegrænsede feriejob.

Derimod blev fradrag nægtet i 11-0300317, hvor en polsk køkkenhjælp arbejdede ca. 10 måneder om året for den samme virksomhed. De korte kontrakter skjulte en reelt permanent tilknytning, og Landsskatteretten fandt med henvisning til **SKM2008.853.SKAT**, at arbejdsstedet ikke var midlertidigt.

LOV `Ligningsloven § 9a, stk. 5, 6`

PRAKSIS

Landsskatteretten · Sæsonarbejde anset som midlertidigt arbejdssted med ret til fradrag for logi	16.06.2015
Landsskatteretten · Nægtet rejsefradrag for køkkenhjælp ved tidsbegrænsede ansættelser – spørgsmål om reel midlertidighed	05.10.2012
Landsskatteretten · Fradrag for rejseudgifter - midlertidig ansættelse - ligningslovens § 9 A	21.12.2010
Landsskatteretten · Fradrag for kost og logi – midlertidig ansættelse ved sæsonarbejde	16.12.2010

§ 4 Sædvanlig bopæl og centrum for livsinteresser

En yderligere grundbetingelse for rejsefradrag er, at lønmodtageren har en *sædvanlig bopæl*, som vedkommende ikke kan nå til overnatning. Bopælen afgøres af, hvor centrum for livsinteresserne er – en konkret helhedsvurdering af bolig, familie, sociale og økonomiske tilknytning.

Problemstillingen er særlig aktuel for udenlandske arbejdstagere i Danmark. I 10-02795 fik en polsk arbejder godkendt rejsefradrag på 39.888 kr. Landsskatteretten lagde afgørende vægt på, at han og ægtefællen opretholdt bolig i Polen, deres datter boede der, boligen ikke var fremlejet, og de udrejste igen til Polen i 2009.

Modsat kan bopælen reelt flytte med hele familien. I 06-04401 fik en turnuslæge medhold i rejsefradrag, selvom hele familien boede i turnusby. Retten lagde vægt på, at familien bevarede den oprindelige bolig og hyppigt opholdt sig der i weekender og ferier.

For piloter med udenlandsk base gælder særlige regler. I 18-0006798 fastslog Landsskatteretten, at en pilots *faste* mødested (Malpensa lufthavn) var det faste arbejdssted. Rejser fra bopælen til basen var ikke rejser i § 9 A's forstand – kun når piloten forlod basen og var væk i mindst 24 timer, opstod et midlertidigt arbejdssted. Pilotens rejsefradrag blev nedsat fra 25.500 kr. til 5.877 kr.

LOV `Ligningsloven § 9a, stk. 1`

PRAKSIS

Landsskatteretten · Landsskatteretten: Skattepligt af diæter, rejsefradrag og underskudsfremførsel for pilot 05.05.2022

Landsskatteretten · Godkendelse af fradrag for rejseudgifter: Sædvanlig bopæl og livsinteresser ved midlertidigt arbejde i Danmark 17.08.2011

Landsskatteretten · Fradrag for kost og logi samt befordringsgodtgørelse for turnuslæge 17.12.2009

§ 5 Fast stilling og dobbelt husførelse – nægtet fradrag

Fradrag for dobbelt husførelse kræver – ligesom rejsefradrag – at arbejdsstedet er midlertidigt. Faste stillinger udelukker som udgangspunkt fradrag, da den dobbelte husførelse i den situation skyldes private valg, ikke erhvervet.

I 09-03256 blev en sygeplejerske nægtet fradrag for dobbelt husførelse. Hendes stilling blev kun anset for midlertidig i den 3-måneders prøvetid; herefter var den fast, og fradrag blev nægtet med henvisning til **SKM2003.587.HR**.

I 14-0001392 var en ingeniør fastansat siden 1998, da han i 2007 flyttede til Jylland. Han lejede et sommerhus nær arbejdsstedet og selvangav over 80.000 kr. i rejsefradrag om året. Landsskatteretten afviste fradrag:

> *Allerede fordi klagerens arbejdssted ikke kan anses som midlertidigt, kan der ikke godkendes fradrag for hverken dobbelt husførelse, jf. ligningslovens § 9, eller fradrag for rejseudgifter, jf. ligningslovens § 9 A.*

I 13-5735160 blev en cateringschef med bopæl på én ø og fast arbejde på en anden nægtet fradrag. Retten lagde vægt på, at ansættelseskontrakten ikke indeholdt prøvetid eller tidsbegrænsning, og at opsigelsesvarsel ikke sidestilles med midlertidighed.

I SKM2019.79.SR afviste Skatterådet fradrag for en kvindes Moskva-lejlighed. Flytningen til Danmark skete af private årsager (samlever), ansættelsen i Moskva var fast, og parret havde ikke boet sammen i 1 år.

Der gælder en **undtagelse for prøvetiden**. I 21-0116650 godkendte Landsskatteretten rejsefradrag i de 3-måneders prøveperioder for to ansættelser (6.850 kr. og 7.000 kr.), men nægtede fradrag for den øvrige ansættelsesperiode. Prøvetiden blev med henvisning til **SKM2003.453.LSR** anset som en midlertidig periode.

LOV Ligningsloven § 9a, stk. 1 · Ligningsloven § 9, stk. 1 · Statsskatteloven § 6, stk. 1

PRAKSIS

Landsskatteretten · Delvis godkendelse af rejsefradrag i prøveperioder og afslag på fremførsel af aktietab fra forældede år 12.09.2022

Landsskatteretten · Nægtelse af fradrag for dobbelt husførelse og rejseudgifter grundet fast arbejdssted 18.12.2015

Landsskatteretten · Landsskatterettens afgørelse om fradrag for dobbelt husførelse og befordring 01.06.2015

Landsskatteretten · Fradrag for merudgifter til dobbelt husførelse - Sygeplejerske i fast stilling 22.01.2010

Skatterådet · Fuldt skattepligtig fra tilflytning og fradrag for flyrejser til Moskva 13.02.2019

§ 6 Midlertidighedsbegrebet ved dobbelt husførelse svarer til rejsereglerne

Praksis har fastslået, at midlertidighedsbegrebet fortolkes ens, uanset om fradraget søges efter rejsereglerne i ligningslovens § 9 A eller efter reglerne om dobbelt husførelse i statsskattelovens § 6, litra a, jf. ligningslovens § 9.

I SKM2010.183.SR fastslog Skatterådet eksplicit dette princip. Sagen omhandlede en studiekoordinator, hvis ægtefælle var flyttet til Sønderjylland. Med en 2-årig kontrakt *uden* mulighed for forlængelse var der konkret erhvervsmæssig begrundelse for den dobbelte husførelse, og Skatterådet godkendte fradrag med faktiske udgifter til kost og logi for de 2 år. Sagen adskiller sig fra de øvrige 24-måneders-sager derved, at tidsbegrænsningen netop var begrundet i arbejdsgiverens konkrete ønske – ikke i blot overskuelighed.

I SKM2011.752.SR afvistes begge fradragsformer samlet:

Spørgsmål	Emne	Afgørelse
1	Fradrag for logi (standardsatser) i 24 måneder	Nej
2	Fradrag for dobbelt husførelse i 24 måneder	Nej
3	Fradrag for samlevende/enlige forsørgere	Bortfalder

Den afgørende forskel var, at 24-måneders-kontrakten ikke var begrundet i arbejdets karakter (fx et projekt), men i, at det var en "overskuelig periode". Danske medarbejdere hos samme virksomhed var fastansat.

LOV Ligningsloven § 9a, stk. 7 · Statsskatteloven § 6, stk. 1

PRAKSIS **Skatterådet** · Fradrag for logi og dobbelt husførelse ved 24 måneders tidsbegrænset ansættelse 14.11.2011

Skatterådet · Befordringsfradrag ved bruttolønsordning og fradrag for kost og logi 04.03.2010

§ 7 12-månedersreglen og logifradrag efter dens udløb

En hyppig tvisttype opstår, når 12-måneders perioden for kost-standardsatsen er udløbet, men lønmodtageren fortsat ønsker logifradrag. Praksis anerkender, at logisatsen ikke er omfattet af 12-månedersreglen, men at det stadig kræves, at arbejdsstedet er midlertidigt.

I 14-0212909 fandt Landsskatteretten, at en sæsonansat inspektør i en forlystelsespark ikke opfyldte 40-dagesreglen og derfor mistede fradrag for kost, men fortsat var berettiget til fradrag for logi. Retten lagde vægt på, at:

- Arbejdsgiveren kun havde åbent i tre afgrænsede sæsoner
- Klageren var ansat på tidsbegrænsede kontrakter uden garanti for genansættelse
- I 2011 var klageren kun ansat i to ud af tre sæsoner

Resultatet blev godkendelse af 37.830 kr. i logifradrag, men 0 kr. for kost.

Dette viser den praktiske betydning af sondringen: selv efter 12 måneder kan lønmodtageren fortsætte med at fradrage logisatsen, *hvis* arbejdsstedet fortsat reelt er midlertidigt. Omvendt hjælper undtagelsen ikke, når arbejdsstedet i realiteten er permanent – her bortfalder også logifradraget efter en samlet vurdering.

For **mobile arbejdssteder** og arbejdssteder, der flytter sig over mindst 8 km, gælder 12-månedersreglen slet ikke, jf. § 9 A, stk. 5, 3. pkt.. Tilsvarende gælder for enkeltstående kortvarige tjenesterejser til samme midlertidige

arbejdssted, jf. § 9 A, stk. 5, 4. pkt., som blev indsat i 2011 netop for at give mulighed for skattefri godtgørelse ud over 12-måneders perioden ved sporadiske rejser.

LOV Ligningsloven § 9a, stk. 5, 6

PRAKSIS **Landsskatteretten** · Sæsonarbejde anset som midlertidigt arbejdssted med ret til fradrag for logi 16.06.2015

§ 8 Særligt om bygge- og anlægsarbejdssteder

Bygge- og anlægsarbejdssteder indtager en særstilling i rejsefradragsretten: de anses altid for midlertidige, uanset projektets varighed og uanset om medarbejderen er fast eller midlertidigt ansat. Princippet hviler på, at arbejdet ophører, når byggeriet/anlægsarbejdet er færdigt – det har et "indbygget ophør".

I SKM2021.359.SR bekræftede Skatterådet dette for et flerårigt byggeri. Der var etableret midlertidige kontorbygninger (skurvogne/containere) på byggepladsen, og medarbejderne varetog udelukkende opgaver knyttet til projektet. Skatterådet tiltrådte Skattestyrelsens indstilling og henviste til Den juridiske vejledning, afsnit C.A.7.1.4, og **SKM2008.853.SKAT**.

I SKM2021.565.SR udvidedes princippet til et kontorlejemål i en anden by (Y2), som konsortiet havde lejet til ledelse, økonomi og design. Da kontoret *udelukkende* blev anvendt til opgaver knyttet til byggeriet, og der ikke var planer om tilstedeværelse efter byggeriets afslutning, ansås det også for midlertidigt.

Princippet har rod i Højesterets dom i **TfS 1996.653 H**, som allerede i 1996 fastslog, at rejsereglerne finder anvendelse for byggeprojekter.

Bygge- og anlægsprincippet gælder kun, når medarbejderen *udelukkende* udfører opgaver knyttet til projektet. Hvis en medarbejder samtidig varetager faste driftsopgaver for virksomheden, kan vurderingen falde anderledes ud.

LOV Ligningsloven § 9a, stk. 1 Ligningsloven § 16, stk. 11

PRAKSIS **Skatterådet** · Kontor på byggeprojekt anset midlertidigt arbejdssted i hele perioden 01.11.2021

Skatterådet · Byggeprojekt over flere år anses for midlertidigt arbejdssted 07.07.2021

§ 9 Fradragsloft, satser og beregning

Rejsefradraget er underlagt et samlet årligt loft, jf. ligningslovens § 9 A, stk. 7, 4. og 5. pkt.. Loftet er et grundbeløb på 25.000 kr. (2010-niveau), som reguleres årligt. I 2026 udgør loftet ca. 32.500 kr.

Loftet omfatter:

- Fradrag for kost og logi med standardsatser
- Fradrag for faktiske rejseudgifter
- Fradrag for dobbelt husførelse efter statsskattelovens § 6, litra a

Satserne for 2026 (reguleret efter personskattelovens § 20):

Type	Sats pr. døgn (ca.)

Kost og småfornødenheder	592 kr.
Logi	254 kr.
Småfornødenheder alene (25 % af kostsatsen)	148 kr.

Rejsen skal vare mindst 24 timer, jf. § 9 A, stk. 5, 1. pkt.. Satsen udbetales pr. døgn; herefter 1/24 pr. påbegyndt time.

Ved fri kost fra arbejdsgiveren reduceres kostsatsen: 15 % for morgenmad, 30 % for frokost og 30 % for aftensmad. Uanset reduktionen kan arbejdsgiveren altid udbetale småfornødenheder (25 % af kostsatsen), jf. § 9 A, stk. 3.

For **selvstændigt erhvervsdrivende** gælder samme regler med samme loft, jf. § 9 A, stk. 8. Det såkaldte **ø-fradrag** i § 9 A, stk. 12 giver pendlere på ikke-brofaste øer i yderkommuner mulighed for logifradrag selv ved *fast* arbejdssted – en undtagelse fra den generelle midlertidighedsbetingelse.

Der er ingen vedtagne-men-ikke-konsoliderede ændringer til ligningslovens § 9 A pr. juni 2026.

LOV Ligningsloven § 9a, stk. 3, 7, 8, 12

§ 10 Sammenfatning af praksis og retningslinjer

Praksis om rejsefradrag og dobbelt husførelse kan sammenfattes i følgende retningslinjer:

Midlertidighed afgøres af arbejdets karakter:

- Bygge- og anlægsarbejdssteder er *altid* midlertidige – uanset varighed
- Sæsonarbejde med reelt separate kontrakter og tilstrækkelig pause kan opfylde kravet
- Gentagne tidsbegrænsede kontrakter på et permanent arbejdssted skaber *ikke* midlertidighed
- Prøvetiden (typisk 3 måneder) i en fast stilling kan udgøre en midlertidig periode

Sædvanlig bopæl bedømmes konkret:

- Bolig, familie, sociale og økonomiske tilknytning er alle relevante momenter
- Opretholdelse af bolig i hjemlandet, hvor ægtefælle/børn bor, taler stærkt for sædvanlig bopæl
- At hele familien flytter til arbejdsstedet taler imod fortsat sædvanlig bopæl andetsteds

Kost vs. logi har forskellige tidsmæssige grænser:

- Kostfradrag er begrænset til 12 måneder, med mulighed for nulstilling ved arbejdsstedsskifte
- Logifradrag følger ikke 12-månedersreglen, men kræver fortsat midlertidigt arbejdssted

Dobbelt husførelse følger samme regler:

- Midlertidighedsbegrebet er identisk med rejsereglerne
- Krav om erhvervsmæssig begrundelse – flytning af private årsager udelukker fradrag
- Praksis accepterer normalt fradrag i op til 2 år, men kun ved reelt midlertidigt arbejdssted
- Krav om samliv (gift, samlevende mindst 1 år, enlig forsørger)

Dokumentation:

- Ved standardsatser kræves ikke dokumentation for faktiske udgifter, men det skal sandsynliggøres, at betingelserne for at være "på rejse" er opfyldt
- Ved ekstraordinært lange afstande stilles skærpede krav til dokumentation for den faktiske befordring

LOV Ligningsloven § 9a, stk. 1, 5 | Statsskatteloven § 6, stk. 1

REFERENCE Lovgrundlag

3 paragraffer

Ligningsloven § 9a	stk. 1, 5, 6, 7
Ligningsloven § 9	stk. 1
Statsskatteloven § 6	stk. 1

MATERIALE Citerede afgørelser

21 afgørelser

LANDSSKATTERETTEN · ADMINISTRATIV KLAGEINSTANS 16

12.09.2022	Delvis godkendelse af rejsefradrag i prøveperioder og afslag på fremførsel af aktietab fra forældede år	21-0116650
05.05.2022	Landsskatteretten: Skattepligt af diæter, rejsefradrag og underskudsfremførsel for pilot	18-0006798
18.12.2015	Nægtelse af fradrag for dobbelt husførelse og rejseudgifter grundet fast arbejdssted	14-0001392
16.06.2015	Sæsonarbejde anset som midlertidigt arbejdssted med ret til fradrag for logi	14-0212909
01.06.2015	Landsskatterettens afgørelse om fradrag for dobbelt husførelse og befordring	13-5735160
10.10.2013	Nægtet rejsefradrag for buschauffør med tidsbegrænsede ansættelser	12-0190346
20.12.2012	Ingen fradrag for logi eller dobbelt husførelse ved 24 måneders rutinepræget ansættelse	11-0301837
05.10.2012	Nægtet rejsefradrag for køkkenhjælp ved tidsbegrænsede ansættelser – spørgsmål om reel midlertidighed	11-0300317
13.07.2012	Nægtet fradrag for rejseudgifter for landbrugsmedarbejder - fast arbejdssted vs. midlertidigt arbejdssted og skiftende arbejdssteder	11-01509
16.11.2011	Nægtet rejsefradrag efter Ligningslovens § 9 A - Midlertidig ansættelse	11-03028
17.08.2011	Godkendelse af fradrag for rejseudgifter: Sædvanlig bopæl og livsinteresser ved midlertidigt arbejde i Danmark	10-02795
21.12.2010	Fradrag for rejseudgifter - midlertidig ansættelse - ligningslovens § 9 A	10-01402
16.12.2010	Fradrag for kost og logi – midlertidig ansættelse ved sæsonarbejde	09-03151
22.01.2010	Fradrag for merudgifter til dobbelt husførelse - Sygeplejerske i fast stilling	09-03256

17.12.2009	Fradrag for kost og logi samt befordringsgodtgørelse for turnuslæge	06-04401
30.04.2009	Landsskatteretten om rejse- og befordringsfradrag ved midlertidig ansættelse	08-02251

SKATTERÅDET · ADMINISTRATIV MYNDIGHED 5

01.11.2021	Kontor på byggeprojekt anset midlertidigt arbejdssted i hele perioden	21-0691772
07.07.2021	Byggeprojekt over flere år anses for midlertidigt arbejdssted	21-0390907
13.02.2019	Fuldt skattepligtig fra tilflytning og fradrag for flyrejser til Moskva	18-1398343
14.11.2011	Fradrag for logi og dobbelt husførelse ved 24 måneders tidsbegrænset ansættelse	10-169583
04.03.2010	Befordringsfradrag ved bruttolønsordning og fradrag for kost og logi	09-173104

21 PRAKSISOVERSIGT · PERSONBESKATNING

Praksisoversigt over rette indkomstmodtager

Personligt arbejde i eget selskab, bestyrelseshonorarer, nærtstående og partnerselskaber

Version 1 Opdateret 28. okt. 2026 62 afgørelser · 2006-2026 Læs online

INTRODUKTION

Reglen om rette indkomstmodtager afgør, hvilket skattesubjekt en indtægt skal beskattes hos. Den er ikke lovfæstet, men udledt af statsskattelovens § 4: indkomsten beskattes hos den, der har erhvervet det retlige krav på den. Praksis fra Højesteret, landsretterne, Landsskatteretten og Skatterådet handler især om personligt arbejde, der faktureres gennem eget selskab. Her afgør kontraktforholdet, instruktionsbeføjelsen, et lønlignende vederlag, den økonomiske risiko og antallet af kunder, om selskabet eller personen beskattes. Oversigten dækker også bestyrelseshonorarer, indkomst flyttet til nærtstående og partnerselskaber efter ligningslovens § 4. Endelig gennemgås følgerne af en omplacering, hvor Højesteret har fastslået, at korrektionen sker efter statsskattelovens § 4 uden adgang til betalingskorrektion.

PRINCIPPER UDLEDT AF PRAKSIS

01 Reglen om rette indkomstmodtager er ulovfæstet og udledes af statsskattelovens § 4. En indtægt beskattes hos det skattesubjekt, der har erhvervet det retlige krav på den.

02 Personligt arbejde kan som udgangspunkt godt udføres gennem et selskab. Substitutionsprincippet er opgivet, så det udelukker ikke selskabsform, at arbejdet ikke kan udføres af andre.

03 En lønmodtager kan ikke »sætte sig selv på aktier«. Er forholdet til hvervgiveren reelt et tjenesteforhold, beskattes personen, selv om honoraret faktureres af hans eget selskab.

04 Om der er tale om et tjenesteforhold, afgøres efter kriterierne i cirkulæret om personskatteloven, pkt. 3.1.1. Vurderingen foretages for hver hvervgiver for sig, så samme person kan være selvstændig over for nogle kunder og lønmodtager over for andre.

05 Tunge indicier for, at personen er rette indkomstmodtager, er: ingen skriftlig aftale mellem selskab og kunde, kun én hvervgiver, et fast månedligt vederlag svarende til tidligere løn, instrukser givet direkte til personen, et selskab uden udgifter og ansatte, og at arbejdet ligger inden for personens direktørstilling.

06 Risikoen for ikke at opnå en indtægt er ikke en selvstændig økonomisk risiko, som kan begrunde, at selskabet er rette indkomstmodtager.

07 Speciallæger på privathospitaler anses typisk for lønmodtagere, når de indgår i hospitalets organisation, og ydelsen er en integreret del af hospitalets kerneydelse. Selskabet anerkendes derimod, når lægen har betydelige investeringer i eget udstyr og bærer en reel risiko.

08 Bestyrelseshonorar er personlig A-indkomst. Det kan kun henføres til et selskab, når bestyrelsesarbejdet er et integreret led i selskabets rådgivningsvirksomhed. Vederlag for Advisory Board-arbejde kan bedømmes anderledes end egentligt bestyrelsesarbejde.

09 Vederlag for eget arbejde kan ikke flyttes til børn, ægtefæller, samlevere eller selskaber, man ikke ejer. Den, der har udført arbejdet og har rådet over vederlaget, beskattes.

10 Efter ligningslovens § 4 er det ikke i sig selv nok at deltage i et skattemæssigt transparent selskab for at blive anset som selvstændigt erhvervsdrivende. Partnere med reel indflydelse, kapitalindskud og risiko anerkendes fortsat, også når de deltager via et holdingselskab.

11 Ved en omplacering beskattes personen af honoraret inklusive moms. Selskabets selvangivne indtægt tilbageføres, og selskabet beskattes i stedet af et skattepligtigt tilskud.

12 Korrektionen har hjemmel i statsskattelovens § 4 og ikke i ligningslovens § 2. Derfor er betalingskorrektion efter ligningslovens § 2, stk. 5 udelukket.

13 Omgørelse efter skatteforvaltningslovens § 29 nægtes som regel, når dispositionen har været skattemotiveret. Den kan dog undtagelsesvis tillades.

14 Personalegoder fra eget selskab kan ikke modregnes i det honorar, som personen beskattes af. Der sker bruttobeskatning.

15 Beløb, der ved endelig dom er erklæret selskabsretligt ugyldige og er tilbagebetalt, er ikke endeligt erhvervet og er derfor ikke skattepligtige for modtageren.

§ 1 Retsgrundlaget: statsskattelovens § 4 og en ulovfæstet regel om, hvem indkomsten tilhører

Reglen om rette indkomstmodtager afgør, **hos hvilket skattesubjekt** en skattepligtig indtægt skal beskattes. Den afgør ikke, om indtægten er skattepligtig. Reglen står ikke i nogen lov, men er udledt af statsskattelovens § 4. Efter litra a hører »Vederlag for ... Arbejde, Tjeneste eller Bistandsydelse af hvilken som helst Art« til den skattepligtige indkomst. Udgangspunktet er, at indkomsten beskattes hos den, der har erhvervet det retlige krav på den. Skatteforvaltningens fortolkning er samlet i Den juridiske vejledning, afsnit C.D.2.2.

Selskabsform anerkendes som udgangspunkt. Det er ikke i sig selv underkendt at udføre personligt arbejde gennem et selskab. Tidligere lagde administrativ praksis vægt på, om arbejdet kunne udføres af andre end hovedanpartshaveren (substitutionsprincippet). Den tilgang blev underkendt i Højesterets dom **TfS 1998.485.H** om operasangeren Aage Haugland. Siden da udelukker det ikke selskabsform, at arbejdet kun kan udføres af én bestemt person, jf. C.D.2.2.4 Substitutionsprincippet.

Grænsen: en lønmodtager kan ikke »sætte sig selv på aktier«. Er forholdet mellem personen og hvervgiveren reelt et tjenesteforhold, ændrer det ikke beskatningen, at honoraret faktureres gennem eget selskab. Forarbejderne til lov nr. 684 af 8. juni 2017 sammenfatter den gældende praksis sådan:

> *En lønmodtager har så at sige ikke mulighed for at »sætte sig selv på aktier«*

Om der foreligger et tjenesteforhold, afgøres efter de samme kriterier som den almindelige grænse mellem lønmodtagere og selvstændigt erhvervsdrivende i cirkulæret om personskatteloven, pkt. 3.1.1. Efter cirkulæret anses som lønmodtager »den, der modtager vederlag for personligt arbejde i et tjenesteforhold«. Omvendt gælder det, at »Selvstændig erhvervsvirksomhed er kendetegnet ved, at der for egen regning og risiko udøves en virksomhed af økonomisk karakter med det formål at opnå et overskud«, jf. pkt. 3.1.1.2.

To præciseringer i cirkulæret går igen i praksis:

- Det er forholdet til **den enkelte hvervgiver**, der bedømmes (pkt. 3.1.1.3).
- Hverken momsregistrering eller frihed til selv at tilrettelægge arbejdet udelukker et lønmodtagerforhold (pkt. 3.1.1.5).

Rækkevidde og afgrænsning. Reglen gælder for alle indkomstarter. I 243/2013 tog Højesteret fx stilling til, om en begunstiget arving var rette indkomstmodtager af afkastet fra en fond i Liechtenstein. Det var arvingen ikke (dissens 4-1). Hovedsporet i praksis er dog personligt arbejde udført gennem eget selskab, og det er fokus i denne oversigt.

Beslægtede emner behandles i andre oversigter:

- Den generelle grænse mellem lønmodtager og selvstændig: lønmodtager eller selvstændig.
- Den internationale vurdering af modtagere af udbytte, renter og royalties: retmæssig ejer.
- Prisfastsættelse mellem interesseforbundne parter: transfer pricing.
- Skatterådets bindende svar om rette indkomstmodtager: rette indkomstmodtager.

LOV Ligningsloven § 4 · Statsskatteloven § 4

PRAKSIS **Højesteret** · Højesteret: Begunstiget arving var ikke rette indkomstmodtager af afkastet fra Liechtenstein-fond (dissens 4-1) 10.06.2014

§ 2 Konsulenter og direktører: momenterne i den samlede vurdering

Langt de fleste sager handler om hovedanpartshavere, der fakturerer rådgivning, ledelse eller andet personligt arbejde gennem et selskab. Landsskatteretten og Skatterådet foretager en samlet vurdering, hvor de samme momenter går igen:

- **Kontraktpart og aftalegrundlag.** Det peger mod personen som rette indkomstmodtager, hvis der ikke er en skriftlig aftale mellem selskabet og kunden, og hvis instrukser gives direkte til personen. Se 08-00385, 10-01991 og 11-00719.
- **Én eller flere hvervgivere.** Én kunde, fuldtidsarbejde og betaling pr. time taler for et lønmodtagerforhold. I SKM2007.368.SR blev der betalt 375 kr. pr. time månedligt bagud. I 22-0086558 arbejdede en ingeniør gennem sit ApS for én hvervgiver på timeløn, og slutkunden havde instruktionsbeføjelsen.
- **Lønlignende vederlag.** Et fast månedligt vederlag, der svarer til en tidligere løn, er et tungt indicium:

- I SKM2008.561.SR fortsatte en direktør med ca. 170 timer om måneden efter at have solgt selskabet til sin søn.
- I 15-1631165 svarede en senere løn på 40.000 kr. om måneden til de tidligere fakturaer.
- I 13-6304961 svarede en fratrådt direktørs »konsulenthonorar« præcis til tre måneders løn plus feriepenge (236.250 kr.).

- **Økonomisk risiko.** Selskabet skal bære en reel erhvervsmæssig risiko. Landsskatteretten fastslog i 08-02707, at risikoen for ikke at opnå en indtægt ikke er en selvstændig økonomisk risiko. Et selskab uden udgifter (15-1631165) eller uden risiko (11-00719) anerkendes ikke.
- **Arbejdet ligger inden for en ansættelse.** Hører opgaven under personens direktørstilling hos kunden, er personen rette indkomstmodtager, også når honoraret faktureres af et selskab. Se 24-0015906- , hvor en ansøgning til Finanstilsynet lå inden for direktørens ansvarsområde. Se også 10-03204 om en fuldtidsbeskæftiget ejendomsmæglerdirektør (dissens 3-1).
- **Selskab stiftet til lejligheden.** I 14-2927160 blev selskabet stiftet otte dage før en faktura på 1.725.000 kr. 29 af de 69 fakturerede dage lå før stiftelsen.
- **Selskab uden ansatte.** Har selskabet ingen ansatte, må arbejdet være udført af ejerne personligt. I 19-0057951 blev honoraret for revisions- og regnskabsassistance derfor fordelt på hovedanpartshaverne efter ejerandel.

Afgørelse	Centrale forhold	Udfald
08-00385	Direktør i kundeselskabet; 10 % af omsætningen blev betalt til hans ApS; ingen ansatte, andre kunder eller skriftlig aftale	Personen beskattet; forhøjelser på 3.451.000, 6.307.255 og 2.442.048 kr.
10-01991	Næsten samme beløb faktureret hver måned; ulønnet direktør og bestyrelsesmedlem hos kunden; ingen andre kunder	Personen beskattet; selskabet beskattet af tilskud på 778.040 og 620.028 kr. inkl. moms
11-00719	Galleri-ApS fakturerede ægtefællens virksomhed; 10 ugers ferie med honorar; instrukser direkte til personen	Personen beskattet; selskabets indkomst nedsat med 120.000 kr. og forhøjet med 150.000 kr. som tilskud
14-3127007	Ejendomsselskab fakturerede løbende finansiel rådgivning med fast månedligt beløb; ingen andre kunder	Personen beskattet; betalingskorrektion afvist
14-2927160 / 14-2927372	Selskab stiftet otte dage før fakturering; arbejdet lå inden for direktørstillingen	Personen beskattet af 2.156.250 og 187.500 kr.; selskabet beskattet af tilskud på 2.343.750 kr. inkl. moms
10-03204	Fuldtidsansat direktør; arbejdet var en integreret del af driften; ingen skriftlig aftale	Personen beskattet af 225.000 kr. plus skattepligtig kørselsgodtgørelse på 43.375 kr.

Vurderingen sker for hver hvervgiver. Den samme person kan være selvstændig over for nogle kunder og lønmodtager over for andre:

- I 25-0049029 blev en konsulent anset som selvstændig i tre hvervgiverforhold og som honorarmodtager i tre andre.
- I 25-0027846 blev en gulvlæggers indkomst fra hans tidligere arbejdsgiver anset som løn. Indkomsten fra hans øvrige kunder blev anerkendt som selvstændig virksomhed.

- Se også 21-0066855, hvor betalinger til konsulentselskaber blev anset som løn.
- I 10-02685 var en daglig leders vederlag fra et I/S indtægtsført i hans ApS. Vederlaget blev flyttet tilbage til ham personligt.

Bevisbyrden. Ved dispositioner mellem interesseforbundne parter skal skatteyderen løfte en skærpet bevisbyrde for, at selskabet er rette indkomstmodtager, jf. 11-0300083.

LOV	Ligningsloven § 9b · Statsskatteloven § 4	
PRAKSIS	**Landsskatteretten** · Landsskatteretten: Konsulent anset for selvstændig erhvervsdrivende i tre hvervgiverforhold, honorarmodtager i tre andre	29.06.2026
	Landsskatteretten · Gulvlæggers indkomst fra tidligere arbejdsgiver anset for lønindkomst, men indkomst fra øvrige kunder anerkendt som selvstændig virksomhed	18.05.2026
	Landsskatteretten · Landsskatteretten: Konsulenthonorarer anset som løn til direktør	20.03.2025
	Landsskatteretten · Landsskatteretten: Konsulent ansås for lønmodtager og ikke selvstændig erhvervsdrivende	07.09.2023
	Landsskatteretten · Landsskatteretten: Betalinger til konsulentselskaber ansås for løn og ikke konsulentydelser	08.05.2023
	Landsskatteretten · Hovedanpartshaver beskattet af honorar for regnskabsassistance som personlig løn	14.08.2020
	Landsskatteretten · Selskab skattepligtig af tilskud fra hovedanpartshaver – Rette indkomstmodtager af konsulenthonorar	02.11.2018
	Landsskatteretten · Direktør anset som rette indkomstmodtager af konsulenthonorar udbetalt i forbindelse med fratræden	20.12.2017
	Landsskatteretten · Hovedaktionær anset for rette indkomstmodtager af konsulenthonorar faktureret gennem selskab	06.07.2017
	Landsskatteretten · Landsskatteretten: Beskatning af honorarindtægt – Rette indkomstmodtager ved direktørs konsulentarbejde	14.06.2017
	Landsskatteretten · Skattepligt af tilskud fra hovedanpartshaver – konsulenthonorar	14.06.2017
	Landsskatteretten · Overlæges skattepligt af honorarer udbetalt mellem egne selskaber	07.01.2013
	Landsskatteretten · Ejendomsmægler anset for rette indkomstmodtager af honorar faktureret via eget selskab	12.04.2012
	Landsskatteretten · Hovedanpartshaver anset som rette indkomstmodtager af konsulenthonorar	09.03.2012
	Landsskatteretten · Landsskatteretten: Beskatning af arbejdsvederlag – rette indkomstmodtager	01.04.2011
	Landsskatteretten · Landsskatteretten: Rette indkomstmodtager af konsulenthonorar - Hovedanpartshaver eller selskab?	05.01.2011
	Landsskatteretten · Landsskatteretten om rette indkomstmodtager af konsulenthonorarer	06.10.2009
	Landsskatteretten · Landsskatteretten om afgrænsning mellem selvstændig erhvervsvirksomhed og lønmodtagerforhold for konsulent	22.08.2009
	Skatterådet · Konsulentarbejde i holdingselskab anses som personlig lønindkomst	24.06.2008
	Skatterådet · Konsulentvirksomhed via selskab anses som lønmodtagerforhold	11.06.2007

§ 3 Læger og andre autoriserede fag: arbejde som en integreret del af hospitalets kerneydelse

Den juridiske vejledning behandler aktiviteter med personlig autorisation i afsnit C.D.2.2.2 for sig. At autorisationen er personlig, udelukker ikke, at virksomheden drives i selskabsform. Det afgørende er, om lægen indgår i hospitalets organisation, og om ydelsen er en integreret del af hospitalets kerneydelse.

Højesterets hovedsag. 11-0300083 handlede om en overlæge, hvor honorarer på 2,4 mio. kr. om året blev betalt mellem hans egne selskaber. Han fik kun 200.000 kr. udbetalt som løn, og personale og lokaler blev stillet gratis til rådighed. Landsskatteretten fandt, at lægen ikke havde løftet den skærpede bevisbyrde og var rette indkomstmodtager. Højesteret tiltrådte resultatet i sag 244/2014 (**SKM2015.717.HR**), hvor de 2,2 mio. kr. blev behandlet som tilskud. Sagens skatteretlige følger er beskrevet nedenfor.

Speciallæger på privathospitaler anses typisk for lønmodtagere:

- I 10-02833 havde hospitalet en organisatorisk instruktionsbeføjelse over en svensk læge, og aftalen var indgået med lægen personligt. Han blev derfor beskattet af lønindkomst efter reglerne om begrænset skattepligt, jf. kildeskattelovens § 43, stk. 1.
- I 16-0316704 fakturerede en svensk overlæge gennem et svensk aktiebolag. Han blev anset som lønmodtager, og Østre Landsret stadfæstede resultatet den 26. marts 2015 (SKM2015.372.ØLR). Arbejdet var en integreret del af hospitalets kerneydelse.
- I 12-0190432 blev en speciallæges vederlag på 25 % af nettoprisen anset som løn på grund af den organisatoriske instruktion (dissens 2-1).
- Skatterådet nåede samme resultat i SKM2011.859.SR.

Overdragelse til selskab skal være reel. I 14-4270557 var en læges politiarbejde baseret på en mundtlig aftale med ham personligt. Det var ikke godtgjort, at dette arbejde var overdraget til hans ApS. Landsskatteretten henviste til **SKM2003.479.HR** og **TfS 1999.110.LSR**.

Hvornår selskabet anerkendes. I SKM2021.471.SR blev et speciallægeselskabs indkomst fra et privathospital anset som selvstændig erhvervsvirksomhed. Selskabet havde foretaget store investeringer i eget udstyr og bar selv den økonomiske risiko. Det er de investeringer og den risiko, der adskiller sagen fra lønmodtagersagerne.

LOV	Kildeskatteloven § 43, stk. 1 · Statsskatteloven § 4	
PRAKSIS	**Højesteret** · Afslag på skattemæssig omgørelse og betalingskorrektion i sag om rette indkomstmodtager	16.11.2015
	Landsskatteretten · Landsskatteretten: Stadfæstelse af SKATs afgørelse om rette indkomstmodtager - Overlæge anset for lønmodtager og ikke selvstændig erhvervsdrivende	26.02.2020
	Landsskatteretten · Overdragelse af lægevirksomhed til selskab - Rette indkomstmodtager	25.01.2017
	Landsskatteretten · Overlæges skattepligt af honorarer udbetalt mellem egne selskaber	07.01.2013
	Landsskatteretten · Speciallæges indtægt fra privathospital anset for lønindkomst	17.09.2012
	Landsskatteretten · Landsskatteretten: Svensk læge ansat på dansk privathospital anset som lønmodtager	01.12.2011
	Skatterådet · Speciallægeselskabs indkomst fra privathospital anses for selvstændig erhvervsvirksomhed	09.09.2021
	Skatterådet · Overlæge anset som lønmodtager ved konsulentarbejde på privathospital	21.12.2011

§ 4 Når selskabet anerkendes: flere kunder, egen risiko og reel virksomhed

Der findes en række afgørelser, hvor selskabet anerkendes som rette indkomstmodtager. Fællestrækket er, at selskabet optræder som en reel erhvervsvirksomhed. Det har flere hvervgivere eller en reel risiko, og aftalerne er indgået med selskabet:

-

SKM2007.69.SR: Selskabet havde flere hvervgivere og bar en normal forretningsrisiko. Det blev anset som rette indkomstmodtager.

- SKM2009.66.SR: Selskabet havde kun én kunde i opstartsfasen. Det blev alligevel anerkendt, fordi det bar en risiko, havde tegnet ansvarsforsikring, og kontrakten indeholdt misligholdelsesbeføjelser.
- 09-01236: En ledelsesrådgiver med seks kunder fik konsulenthonorarerne anerkendt som selskabsindkomst. Et fast honorar for deltagelse i et bestyrelseslignende organ blev dog anset som personlig indkomst (se afsnittet om bestyrelseshonorarer).
- SKM2006.605.SR: Partneres holdingselskaber blev anerkendt som rette indkomstmodtagere af honorarer. Det var en betingelse, at der blev handlet på markedsvilkår, og at selskaberne havde erhvervsmæssig aktivitet.
- SKM2009.829.SR viser, at bedømmelsen kan opdeles: Et fast honorar skulle beskattes hos personen, mens bonus, udbytte og overskud fra en spejlingsordning kunne henføres til selskabet.
- 08-03202: Et selskab blev anerkendt som rette indkomstmodtager af vederlag på 8,7 mio. kr. for en konkurrenceklausul og konsulentarbejde. Afgørelsen fulgte **SKM2009.773.ØLR**.

Til gengæld skal en konsulentaftale mellem interesseforbundne selskaber have et reelt indhold. I 22-0088036 blev selskabets omsætning nedsat og i stedet beskattet som tilskud. Samtidig blev der taget stilling til et aktionærlån.

LOV	Statsskatteloven § 4	
PRAKSIS	**Landsskatteretten** · Stadfæstelse af skatteansættelse vedrørende omsætning og tilskud – konsulentbistand mellem interesseforbundne selskaber	19.02.2024
	Landsskatteretten · Landsskatteretten: Rette indkomstmodtager af vederlag for konkurrenceklausul og konsulentarbejde samt skattefri virksomhedsomdannelse	18.08.2010
	Landsskatteretten · Landsskatteretten tillader fakturering af konsulentarbejde via selskab, men ikke honorar for bestyrelsesarbejde	27.11.2009
	Skatterådet · Rette indkomstmodtager af honorar bonus og udbytte	23.12.2009
	Skatterådet · Selskab rette indkomstmodtager ved opstart med kun én kunde	03.02.2009
	Skatterådet · Selskab rette indkomstmodtager for konsulentvirksomhed i udlandet	26.01.2007
	Skatterådet · Anpartsselskab anerkendt som rette indkomstmodtager for honorarer	05.10.2006

§ 5 Bestyrelseshonorarer er som udgangspunkt personlig indkomst

Et bestyrelseshverv er personligt og knyttet til den, der er valgt. Godtgørelse for medlemskab af bestyrelser, udvalg, kommissioner, råd og lignende er derfor A-indkomst, jf. kildeskattebekendtgørelsens § 18, nr. 1.

Den juridiske vejledning (C.D.2.2.3 Bestyrelsesarbejde) beskriver udgangspunktet og de snævre undtagelser:

- Advokatselskaber, hvor bestyrelsesarbejdet udføres som led i advokatvirksomheden (**TfS 1996.337**).
- Konsulentselskaber, hvor bestyrelsesarbejdet er et integreret led i selskabets rådgivningsvirksomhed (-SKM2002.108.LR).

Skatterådet har fastholdt udgangspunktet i flere sager:

- I SKM2011.84.SR blev bestyrelseshonoraret anset som personligt arbejde og ikke selskabsindkomst.
- I SKM2015.334.SR kunne ti bestyrelseshonorarer på i alt 1.305.000 kr. hverken indgå i personlig virksomhed eller i selskabets indkomst.

- I SKM2020.270.SR blev der sondret: Vederlag for egentligt bestyrelsesarbejde var personlig indkomst. Vederlag for arbejde i et Advisory Board kunne derimod henføres til selskabet, fordi det var rådgivning og ikke et ledelseshverv.

Landsskatteretten anlagde samme linje i 09-01236. Rådgiverens konsulenthonorarer blev anerkendt i selskabet, men et fast honorar for bestyrelseslignende arbejde blev anset som personlig indkomst. Det var ikke godtgjort, at hvervet var et integreret led i selskabets rådgivningsvirksomhed, jf. **SKM2002.108.LR**. Vejledningen nævner også bl.a. SKM2011.716.SR og SKM2012.437.LSR.

LOV	Kildeskattebekendtgørelsen § 18 · Statsskatteloven § 4	
PRAKSIS	**Landsskatteretten** · Landsskatteretten tillader fakturering af konsulentarbejde via selskab, men ikke honorar for bestyrelsesarbejde	27.11.2009
	Skatterådet · Rette indkomstmodtager for bestyrelses- og Advisory Board-vederlag	25.06.2020
	Skatterådet · Bestyrelseshonorarer indgår ikke i personlig virksomhed eller selskabsindkomst	19.05.2015
	Skatterådet · Bestyrelseshonorar personligt arbejde ikke selskabsindkomst	07.02.2011

§ 6 Indkomst flyttet til børn, ægtefæller, samlevere og andres selskaber

Reglen om rette indkomstmodtager forhindrer også, at vederlag for eget arbejde flyttes til nærtstående eller til selskaber, som personen ikke ejer. Det afgørende er, hvem der har udført arbejdet, og hvem der reelt har rådet over vederlaget.

Børn.

- I 19-0048734 blev en læges honorarer udbetalt til et ApS, som han ikke selv ejede. Pengene gik videre til hans mindreårige sønner (286.152 kr. og 429.081 kr.) og til hans tidligere ægtefælle. Lægen bestemte, hvor pengene skulle udbetales, og blev derfor anset som rette indkomstmodtager.
- I 13-4300124 havde en 15-16-årig selvangivet løn for havearbejde i en andelsboligforening, hvor faderen var formand. Lønnen svarede til en timeløn på ca. 125 kr., og den blev sat ind på en fælleskonto, der dækkede familiens husholdning:

> *Da der ikke foreligger nogen ansættelseskontrakt, arbejdsbeskrivelse, dokumentation for antal timer, arbejdets karakter m.v., finder Landsskatteretten, at klageren ikke har dokumenteret eller på tilstrækkelig vis sandsynliggjort, at klageren har udført et reelt selvstændigt arbejde... Retten finder, at rette indkomstmodtager må være klagerens far.*

Ægtefæller og samlevere.

- I 11-0301343 var løn udbetalt som »honorar til ægtefællen«. 330.064 kr. blev beskattet hos manden.
- I 13-0178684 blev manuelt arbejde faktureret gennem samleverens ApS uden kontrakt og uden lønudbetaling. Den, der havde udført arbejdet, blev beskattet af 110.008 kr.
- I 11-00719 fakturerede et galleri-ApS honorarer til ægtefællens virksomhed. Hovedanpartshaveren blev anset som rette indkomstmodtager.

Når begge ægtefæller reelt udfører arbejdet, deles indkomsten. Det skete i 08-03008, hvor honoraret for familiepleje blev fordelt ligeligt mellem ægtefællerne.

Den reelle aktør beskattes.

- I 11-03292 blev et honorar på 1.300.000 kr. betalt direkte til aktionærerne og en kæreste. Det blev først bogført i selskabet ved årets udgang. Brødrene blev beskattet af 650.000 kr. hver.
- I 11-01837 fik datteren omvendt medhold. Hun var ikke rette indkomstmodtager af et formidlingshonorar, fordi faderen var den reelle leder af aktiviteten. Forhøjelsen på 1,5 mio. kr. blev nedsat til 0 kr.

LOV	Statsskatteloven § 4	
PRAKSIS	**Landsskatteretten** · Læge anset for rette indkomstmodtager af honorarer udbetalt til tredjepartsselskab	27.04.2020
	Landsskatteretten · Landsskatteretten: Rette indkomstmodtager af vederlag – manglende ansættelseskontrakt og interesseforbindelse	18.05.2016
	Landsskatteretten · Beskatning af barn for havearbejde i farens virksomhed (rette indkomstmodtager)	12.04.2016
	Landsskatteretten · Beskatning af lønindkomst maskeret som honorar til ægtefælle	26.03.2013
	Landsskatteretten · Landsskatteretten stadfæster forhøjelse af skattepligtig indkomst: Rette indkomstmodtager af honorar	25.04.2012
	Landsskatteretten · Hovedanpartshaver anset som rette indkomstmodtager af konsulenthonorar	09.03.2012
	Landsskatteretten · Rette indkomstmodtager af formidlingshonorar i ejendomsprojekt	03.02.2012
	Landsskatteretten · Landsskatteretten om fordeling af honorar for familiepleje mellem ægtefæller	22.04.2009

§ 7 Partnerselskaber og ligningslovens § 4

Før 2017 blev partnere i skattemæssigt transparente selskaber som regel anset som selvstændigt erhvervsdrivende, fordi de deltog i selskabet. Det gjorde det muligt at placere resultatandelen i et holdingselskab, jf. fx SKM2010.431.SR. Om beskatningen af a conto-overskudsandele i et partnerselskab, se SKM2012.42.SR. Lovgiver reagerede på denne praksis, bl.a. på **SKM2015.729.SR**, med lov nr. 684 af 8. juni 2017, der trådte i kraft den 1. juli 2017. Loven indsatte ligningslovens § 4:

> *Deltagelse i et skattemæssigt transparent selskab er ikke i sig selv tilstrækkeligt til, at deltagerens indkomst fra det skattemæssigt transparente selskab kan anses for indkomst ved selvstændig erhvervsvirksomhed.*

Efter de almindelige bemærkninger til lovforslaget skal der foretages samme skatteretlige vurdering, uanset hvilken organisationsform der er valgt. Konsekvensen for holdingselskaber beskrives sådan:

> *Hvis personen hidtil er blevet anset for selvstændigt erhvervsdrivende, alene fordi den pågældende ejer en andel af et skattemæssigt transparent selskab, og personen efter lovforslaget ikke længere kan anses for selvstændigt erhvervsdrivende, fordi der ud fra en konkret vurdering består et lønmodtagerforhold, kan indkomsten fra det transparente selskab ikke med skattemæssig virkning udbetales til et af personen kontrolleret selskab, selv om dette selskab erhverver en andel af det transparente selskab. I dette tilfælde må lønmodtageren og ikke selskabet anses for rette indkomstmodtager efter lovforslaget*

Skatterådets praksis efter 2017 bedømmer partnerens reelle indflydelse, kapitalindskud og risiko.

Partneren anses som lønmodtager:

- SKM2020.486.SR: En equity partner med 3,66 % af selskabet, hvor majoritetsejeren havde 67 %, havde begrænset indflydelse og var lønmodtager.
-

SKM2020.513.SR: En deltager med 5-10 % og et garanteret minimumsvederlag var lønmodtager. Holdingselskabet var kun rette indkomstmodtager af afkastet af den indskudte kapital.

- SKM2021.387.SR: Holdingselskabet var rette indkomstmodtager af udbyttet, mens partneren skulle beskattes af lønnen.
- SKM2022.42.SR: Den del af resultatet, der tilgik holdingselskabet, blev anset som investeringsafkast.

Partneren anses som selvstændigt erhvervsdrivende:

- SKM2018.580.SR: Partneren havde stillet ansvarlig lånekapital på 7-10 mio. kr.
- SKM2020.512.SR: Den selvstændige virksomhed kunne drives gennem et holdingselskab.
- SKM2022.309.SR: Pensionsformidlere i et partnerselskab.
- SKM2025.320.SR: Partnerne var selvstændige, selv om de deltog gennem holdingselskaber.
- SKM2025.500.SR: En partner med reel indflydelse og risiko.

LOV	Ligningsloven § 4 · Statsskatteloven § 4	
PRAKSIS	**Skatterådet** · Partner i partnerselskab er selvstændig erhvervsdrivende	08.09.2025
	Skatterådet · Partnere i partnerselskab er selvstændigt erhvervsdrivende trods holdingselskaber	11.06.2025
	Skatterådet · Pensionsformidlere i partnerselskab anses for selvstændigt erhvervsdrivende	16.06.2022
	Skatterådet · Partnerselskabsresultat til holdingselskab anses for investeringsafkast	01.02.2022
	Skatterådet · Partnerselskab: Holdingselskab rette indkomstmodtager af udbytte og partner af løn	16.07.2021
	Skatterådet · Partnerselskabsdeltager anset som lønmodtager trods holdingejerskab	10.12.2020
	Skatterådet · Partnerselskabsdeltager kan køre selvstændig virksomhed via holdingselskab	10.12.2020
	Skatterådet · Equity Partner i partnerselskab anses som lønmodtager grundet begrænset indflydelse	01.12.2020
	Skatterådet · Partnerselskab partnerselskabsindkomst rette indkomstmodtager efter ny Ligningsloven § 4	16.11.2018
	Skatterådet · Beskatning af á conto overskudsandel i partnerselskab	25.01.2012
	Skatterådet · Partnerselskab ejerselskaber rette indkomstmodtagere af resultatbaseret overskud	01.07.2010

§ 8 Følgerne af en omplacering: løn, tilskud og ingen betalingskorrektion

Når personen anses som rette indkomstmodtager, er der tre skatteretlige følger:

1. **Personen** beskattes af honoraret som personlig indkomst. Beløbet opgøres inklusive moms. I 14-2927160 blev der beskattet 2.156.250 kr. og 187.500 kr., svarende til fakturaernes beløb med moms.
2. **Selskabets** selvangivne indtægt flyttes tilbage og nedsættes.
3. **Selskabet** beskattes i stedet af et skattepligtigt tilskud fra personen efter statsskattelovens § 4. Tilskuddet opgøres inklusive moms, jf. **SKM2009.277**, sådan som det skete i 10-01991 og 14-2927372 (tilskud på 2.343.750 kr.). Se også 11-00719 og 15-1631165.

Ingen betalingskorrektion. Landsskatteretten havde i 11-0300274 givet mulighed for betalingskorrektion i lægesagen. Højesteret afviste det i sag 244/2014 (**SKM2015.717.HR**):

> *Højesteret tiltræder, at den foretagne ændring, der har hjemmel i statsskattelovens § 4, ikke er omfattet af ligningslovens § 2, stk. 1, og at der derfor ikke kan foretages betalingskorrektion efter ligningslovens § 2, stk. 5.*

Omplaceringen er altså en henføring efter statsskattelovens § 4 og ikke en prisregulering af en kontrolleret transaktion. Derfor kan beløbet ikke betragtes som et lån eller lignende efter ligningslovens § 2, stk. 5. Landsskatteretten anvendte allerede samme synspunkt i 10-01991 og fulgte Højesteret i 14-3127007.

Bruttobeskatning. Personen kan ikke trække værdien af personalegoder fra sit eget selskab fra det honorar, han beskattes af. I 21-0095206 var en hovedaktionær anset som rette indkomstmodtager af honorarer fra et tysk koncernselskab. Han fik ikke nedsat indkomsten med værdien af fri bil og telefon, fordi godet var stillet til rådighed uafhængigt af det tyske engagement.

Udlodning og aktionærlån. Hæver hovedaktionæren efterfølgende beløb i selskabet, kan der også opstå spørgsmål om udlodning efter ligningslovens § 16 A eller aktionærlån efter ligningslovens § 16 E, jf. 22-0088036.

LOV Ligningsloven § 2, stk. 1, 5 | Ligningsloven § 16a | Ligningsloven § 16e | Statsskatteloven § 4

PRAKSIS

Højesteret · Afslag på skattemæssig omgørelse og betalingskorrektion i sag om rette indkomstmodtager	16.11.2015
Landsskatteretten · Stadfæstelse af skatteansættelse vedrørende omsætning og tilskud – konsulentbistand mellem interesseforbundne selskaber	19.02.2024
Landsskatteretten · Ingen nedsættelse af skattepligtig indkomst med værdien af fri bil og telefon ved beskatning som rette indkomstmodtager	03.06.2022
Landsskatteretten · Selskab skattepligtig af tilskud fra hovedanpartshaver – Rette indkomstmodtager af konsulenthonorar	02.11.2018
Landsskatteretten · Hovedaktionær anset for rette indkomstmodtager af konsulenthonorar faktureret gennem selskab	06.07.2017
Landsskatteretten · Landsskatteretten: Beskatning af honorarindtægt – Rette indkomstmodtager ved direktørs konsulentarbejde	14.06.2017
Landsskatteretten · Skattepligt af tilskud fra hovedanpartshaver – konsulenthonorar	14.06.2017
Landsskatteretten · Rette indkomstmodtager og adgang til betalingskorrektion for speciallæge	07.01.2013
Landsskatteretten · Hovedanpartshaver anset som rette indkomstmodtager af konsulenthonorar	09.03.2012
Landsskatteretten · Landsskatteretten: Rette indkomstmodtager af konsulenthonorar - Hovedanpartshaver eller selskab?	05.01.2011

§ 9 Omgørelse og civilretlig ugyldighed

Omgørelse efter skatteforvaltningslovens § 29. Når selskabet ikke anerkendes, beder skatteyderen ofte om at få dispositionen omgjort. Adgangen er snæver:

- **Omgørelse nægtet.** Højesteret nægtede omgørelse efter skatteforvaltningslovens § 29, stk. 1, nr. 1 i sag 244/2014, fordi ordningen havde været skattemotiveret. Omgørelse blev også nægtet i 14-4248940, hvor et selskab var anset som rette indkomstmodtager af et salg af byggegrunde, og hvor der blev henvist til **SKM2007.248.HR** og **SKM2015.717.HR**. Det samme skete i 13-6304961.
- **Omgørelse tilladt.** I 08-01746 tillod Landsskatteretten undtagelsesvis en omgørelse, så honorarindtægter på 358.300 kr. blev flyttet fra selskabet til hovedanpartshaveren.

Stråmandsselskaber og ugyldige overførsler. Beskatning efter statsskattelovens § 4 forudsætter, at personen har erhvervet en endelig ret til beløbet:

-

I BS-54760/2024-VLR var der sket forhøjelser for maskeret løn fra et stråmandsselskab. Forhøjelserne på 382.022 kr. og 1.760.751 kr. blev nedsat med 227.319 kr. og 1.703.919 kr.:

> *Da det således ved endelig dom er fastslået, at Sagsøger, hans selskaber og hans samlever aldrig har erhvervet ret til beløbene, og da beløbene er tilbageført, er betalingerne ikke skattepligtige for Sagsøger.*

- Højesteret fulgte samme linje i BS-53040/2025-HJR. Overførslerne fra selskabet var ved endelig dom erklæret selskabsretligt ugyldige og var betalt tilbage til konkursboet:

> *Højesteret finder herefter, at A ikke kan anses for at have erhvervet endelig ret til beløbene, jf. statsskattelovens § 4, og at A ikke er skattepligtig af disse beløb.*

Højesteret fandt heller ikke grundlag for at beskatte beløbene efter ligningslovens §§ 16 A eller 16 E.

LOV Ligningsloven § 16a · Ligningsloven § 16e · Skatteforvaltningsloven § 29, stk. 1 · Statsskatteloven § 4

PRAKSIS

Højesteret · Beskatning bortfaldt: Overførsler fra selskab erklæret selskabsretligt ugyldige og tilbagebetalt til konkursbo	08.09.2026
Højesteret · Afslag på skattemæssig omgørelse og betalingskorrektion i sag om rette indkomstmodtager	16.11.2015
Landsretten · Vestre Landsret: Skatteforhøjelse nedsættes delvist efter civilretlig ugyldighed og tilbagebetaling af maskeret løn fra stråmandsselskab	03.10.2025
Landsskatteretten · Direktør anset som rette indkomstmodtager af konsulenthonorar udbetalt i forbindelse med fratræden	20.12.2017
Landsskatteretten · Landsskatteretten stadfæster afslag på omgørelse: Rette indkomstmodtager ved salg af byggegrunde	28.06.2017
Landsskatteretten · Landsskatteretten tillader omgørelse af honorarindtægter fra selskab til hovedanpartshaver	07.10.2009

§ 10 Sammenfatning: hvornår beskattes personen, og hvornår selskabet?

Reglen om rette indkomstmodtager er ulovfæstet og bygger på statsskattelovens § 4. Indkomsten beskattes hos den, der har erhvervet retten til den. Personligt arbejde kan godt drives i selskabsform; manglende substituerbarhed er ikke afgørende. Men et lønmodtagerforhold kan ikke ændres ved at fakturere gennem et selskab.

Praksis kan samles i fire punkter:

- **Personen beskattes** typisk, når:
  - der er én hvervgiver,
  - der ikke er en skriftlig aftale med selskabet,
  - vederlaget er fast og svarer til en løn,
  - instrukser gives direkte til personen,
  - selskabet ingen udgifter eller risiko har,
  - arbejdet ligger inden for en direktørstilling, eller
  - selskabet er stiftet til lejligheden.

Læger, der indgår i et privathospitals organisation, anses som lønmodtagere (sag 244/2014, 16-0316704). Bestyrelseshonorarer er personlig indkomst (SKM2015.334.SR).

- **Selskabet anerkendes**, når det har flere kunder, bærer en reel risiko, har investeringer og har indgået aftalerne i eget navn (SKM2007.69.SR, SKM2009.66.SR, SKM2021.471.SR). Vurderingen foretages for hver hvervgiver.
- **Indkomst kan ikke flyttes til nærtstående.** Den, der har udført arbejdet og har rådet over vederlaget, beskattes (19-0048734, 13-4300124).
- **Partnerselskaber.** Efter ligningslovens § 4 skal partneren vurderes konkret og selvstændigt. Ejerskab gennem et holdingselskab ændrer ikke på et lønmodtagerforhold.

Følgerne af en omplacering er:

- Personen beskattes af honoraret inklusive moms.
- Selskabet beskattes af et skattepligtigt tilskud.
- Betalingskorrektion efter ligningslovens § 2, stk. 5 er udelukket.
- Omgørelse efter skatteforvaltningslovens § 29 nægtes normalt, når dispositionen har været skattemotiveret.
- Beløb, der ved endelig dom er erklæret ugyldige og er betalt tilbage, er ikke erhvervet og dermed ikke skattepligtige (BS-53040/2025-HJR).

LOV `Ligningsloven § 2, stk. 5` `Ligningsloven § 4` `Skatteforvaltningsloven § 29` `Statsskatteloven § 4`

PRAKSIS

Højesteret · Beskatning bortfaldt: Overførsler fra selskab erklæret selskabsretligt ugyldige og tilbagebetalt til konkursbo	08.09.2026
Højesteret · Afslag på skattemæssig omgørelse og betalingskorrektion i sag om rette indkomstmodtager	16.11.2015
Landsskatteretten · Læge anset for rette indkomstmodtager af honorarer udbetalt til tredjepartsselskab	27.04.2020
Landsskatteretten · Landsskatteretten: Stadfæstelse af SKATs afgørelse om rette indkomstmodtager - Overlæge anset for lønmodtager og ikke selvstændig erhvervsdrivende	26.02.2020
Landsskatteretten · Beskatning af barn for havearbejde i farens virksomhed (rette indkomstmodtager)	12.04.2016
Skatterådet · Speciallægeselskabs indkomst fra privathospital anses for selvstændig erhvervsvirksomhed	09.09.2021
Skatterådet · Bestyrelseshonorarer indgår ikke i personlig virksomhed eller selskabsindkomst	19.05.2015
Skatterådet · Selskab rette indkomstmodtager ved opstart med kun én kunde	03.02.2009
Skatterådet · Selskab rette indkomstmodtager for konsulentvirksomhed i udlandet	26.01.2007

REFERENCE Lovgrundlag

6 paragraffer

`Kildeskatteloven § 43`	stk. 1	`Ligningsloven § 2`	stk. 5
`Ligningsloven § 4`		`Ligningsloven § 16a`	
`Skatteforvaltningsloven § 29`	stk. 1	`Statsskatteloven § 4`	

MATERIALE Citerede afgørelser

62 afgørelser

HØJESTERET · ØVERSTE INSTANS		3
08.09.2026	Beskatning bortfaldt: Overførsler fra selskab erklæret selskabsretligt ugyldige og tilbagebetalt til konkursbo	11091-14293
16.11.2015	Afslag på skattemæssig omgørelse og betalingskorrektion i sag om rette indkomstmodtager	244-2014
10.06.2014	Højesteret: Begunstiget arving var ikke rette indkomstmodtager af afkastet fra Liechtenstein-fond (dissens 4-1)	243-2013

LANDSRETTEN · ANKEINSTANS		1
03.10.2025	Vestre Landsret: Skatteforhøjelse nedsættes delvist efter civilretlig ugyldighed og tilbagebetaling af maskeret løn fra stråmandsselskab	10815-13883

LANDSSKATTERETTEN · ADMINISTRATIV KLAGEINSTANS		36
29.06.2026	Landsskatteretten: Konsulent anset for selvstændig erhvervsdrivende i tre hvervgiverforhold, honorarmodtager i tre andre	25-0049029
18.05.2026	Gulvlæggers indkomst fra tidligere arbejdsgiver anset for lønindkomst, men indkomst fra øvrige kunder anerkendt som selvstændig virksomhed	25-0027846
20.03.2025	Landsskatteretten: Konsulenthonorarer anset som løn til direktør	24-0015906
19.02.2024	Stadfæstelse af skatteansættelse vedrørende omsætning og tilskud – konsulentbistand mellem interesseforbundne selskaber	22-0088036
07.09.2023	Landsskatteretten: Konsulent ansås for lønmodtager og ikke selvstændig erhvervsdrivende	22-0086558
08.05.2023	Landsskatteretten: Betalinger til konsulentselskaber ansås for løn og ikke konsulentydelser	21-0066855
03.06.2022	Ingen nedsættelse af skattepligtig indkomst med værdien af fri bil og telefon ved beskatning som rette indkomstmodtager	21-0095206
14.08.2020	Hovedanpartshaver beskattet af honorar for regnskabsassistance som personlig løn	19-0057951
27.04.2020	Læge anset for rette indkomstmodtager af honorarer udbetalt til tredjepartsselskab	19-0048734
26.02.2020	Landsskatteretten: Stadfæstelse af SKATs afgørelse om rette indkomstmodtager - Overlæge anset for lønmodtager og ikke selvstændig erhvervsdrivende	16-0316704
02.11.2018	Selskab skattepligtig af tilskud fra hovedanpartshaver – Rette indkomstmodtager af konsulenthonorar	15-1631165
20.12.2017	Direktør anset som rette indkomstmodtager af konsulenthonorar udbetalt i forbindelse med fratræden	13-6304961
06.07.2017	Hovedaktionær anset for rette indkomstmodtager af konsulenthonorar faktureret gennem selskab	14-3127007
28.06.2017	Landsskatteretten stadfæster afslag på omgørelse: Rette indkomstmodtager ved salg af byggegrunde	14-4248940

14.06.2017	Landsskatteretten: Beskatning af honorarindtægt – Rette indkomstmodtager ved direktørs konsulentarbejde	14-2927160
14.06.2017	Skattepligt af tilskud fra hovedanpartshaver – konsulenthonorar	14-2927372
25.01.2017	Overdragelse af lægevirksomhed til selskab - Rette indkomstmodtager	14-4270557
18.05.2016	Landsskatteretten: Rette indkomstmodtager af vederlag – manglende ansættelseskontrakt og interesseforbindelse	13-0178684
12.04.2016	Beskatning af barn for havearbejde i farens virksomhed (rette indkomstmodtager)	13-4300124
26.03.2013	Beskatning af lønindkomst maskeret som honorar til ægtefælle	11-0301343
07.01.2013	Overlæges skattepligt af honorarer udbetalt mellem egne selskaber	11-0300083
07.01.2013	Rette indkomstmodtager og adgang til betalingskorrektion for speciallæge	11-0300274
17.09.2012	Speciallæges indtægt fra privathospital anset for lønindkomst	12-0190432
25.04.2012	Landsskatteretten stadfæster forhøjelse af skattepligtig indkomst: Rette indkomstmodtager af honorar	11-03292
12.04.2012	Ejendomsmægler anset for rette indkomstmodtager af honorar faktureret via eget selskab	10-03204
09.03.2012	Hovedanpartshaver anset som rette indkomstmodtager af konsulenthonorar	11-00719
03.02.2012	Rette indkomstmodtager af formidlingshonorar i ejendomsprojekt	11-01837
01.12.2011	Landsskatteretten: Svensk læge ansat på dansk privathospital anset som lønmodtager	10-02833
01.04.2011	Landsskatteretten: Beskatning af arbejdsvederlag – rette indkomstmodtager	10-02685
05.01.2011	Landsskatteretten: Rette indkomstmodtager af konsulenthonorar - Hovedanpartshaver eller selskab?	10-01991
18.08.2010	Landsskatteretten: Rette indkomstmodtager af vederlag for konkurrenceklausul og konsulentarbejde samt skattefri virksomhedsomdannelse	08-03202
27.11.2009	Landsskatteretten tillader fakturering af konsulentarbejde via selskab, men ikke honorar for bestyrelsesarbejde	09-01236
07.10.2009	Landsskatteretten tillader omgørelse af honorarindtægter fra selskab til hovedanpartshaver	08-01746
06.10.2009	Landsskatteretten om rette indkomstmodtager af konsulenthonorarer	08-00385
22.08.2009	Landsskatteretten om afgrænsning mellem selvstændig erhvervsvirksomhed og lønmodtagerforhold for konsulent	08-02707
22.04.2009	Landsskatteretten om fordeling af honorar for familiepleje mellem ægtefæller	08-03008

SKATTERÅDET · ADMINISTRATIV MYNDIGHED 22

08.09.2025	Partner i partnerselskab er selvstændig erhvervsdrivende	25-2961355
11.06.2025	Partnere i partnerselskab er selvstændigt erhvervsdrivende trods holdingselskaber	25-0347403

16.06.2022	Pensionsformidlere i partnerselskab anses for selvstændigt erhvervsdrivende	21-0762288
01.02.2022	Partnerselskabsresultat til holdingselskab anses for investeringsafkast	21-0942089
09.09.2021	Speciallægeselskabs indkomst fra privathospital anses for selvstændig erhvervsvirksomhed	21-0394159
16.07.2021	Partnerselskab: Holdingselskab rette indkomstmodtager af udbytte og partner af løn	21-0295648
10.12.2020	Partnerselskabsdeltager kan køre selvstændig virksomhed via holdingselskab	20-0002910
10.12.2020	Partnerselskabsdeltager anset som lønmodtager trods holdingejerskab	20-0002851
01.12.2020	Equity Partner i partnerselskab anses som lønmodtager grundet begrænset indflydelse	20-0505992
25.06.2020	Rette indkomstmodtager for bestyrelses- og Advisory Board-vederlag	20-0037467
16.11.2018	Partnerselskab partnerselskabsindkomst rette indkomstmodtager efter ny Ligningsloven § 4	18-0791406
19.05.2015	Bestyrelseshonorarer indgår ikke i personlig virksomhed eller selskabsindkomst	14-5317784
25.01.2012	Beskatning af á conto overskudsandel i partnerselskab	11-086930
21.12.2011	Overlæge anset som lønmodtager ved konsulentarbejde på privathospital	11-134743
07.02.2011	Bestyrelseshonorar personligt arbejde ikke selskabsindkomst	10-139907
01.07.2010	Partnerselskab ejerselskaber rette indkomstmodtagere af resultatbaseret overskud	10-054675
23.12.2009	Rette indkomstmodtager af honorar bonus og udbytte	09-118213
03.02.2009	Selskab rette indkomstmodtager ved opstart med kun én kunde	08-135806
24.06.2008	Konsulentarbejde i holdingselskab anses som personlig lønindkomst	08-089901
11.06.2007	Konsulentvirksomhed via selskab anses som lønmodtagerforhold	07-086825
26.01.2007	Selskab rette indkomstmodtager for konsulentvirksomhed i udlandet	07-016460
05.10.2006	Anpartsselskab anerkendt som rette indkomstmodtager for honorarer	06-115249

22 PRAKSISOVERSIGT · PERSONBESKATNING

Praksisoversigt over skatteret – genoptagelse

Kundskabstidspunktet og 6-måneders reaktionsfristen efter skatteforvaltningslovens § 27

Version 2 Opdateret 24. jun. 2026 12 afgørelser · 2017–2024 Læs online

INTRODUKTION

Ekstraordinær genoptagelse af skatteansættelser efter skatteforvaltningslovens § 27 er undergivet en dobbelt fristregulering: Først skal én af de objektive eller subjektive betingelser i § 27, stk. 1, nr. 1-9, være opfyldt, dernæst skal varslings- eller anmodningsfristen på 6 måneder i § 27, stk. 2, være overholdt regnet fra "kundskabstidspunktet". Højesteret har i en række domme – navnlig BS-45741/2020-HJR (UfR 2022.393H) – fastslået, at kundskabstidspunktet er det objektive tidspunkt, hvor skattemyndigheden er kommet i besiddelse af tilstrækkelige oplysninger til at konstatere grundlaget for ekstraordinær ansættelse, uanset om en medarbejder rent faktisk har foretaget en manuel gennemgang. Denne praksisoversigt samler de centrale højesteretsdomme, landsretsdomme og landsskatteretskendelser om betingelserne for ekstraordinær genoptagelse, det objektive kundskabstidspunkt, sikkerhedsventilen i nr. 8, og dispensationsadgangen efter § 27, stk. 2, sidste punktum.

PRINCIPPER UDLEDT AF PRAKSIS

01 Kundskabstidspunktet er objektivt: Fristen løber fra det tidspunkt, hvor SKAT er i besiddelse af tilstrækkelige oplysninger til at konstatere grundlaget for ekstraordinær ansættelse – ikke fra det tidspunkt, hvor en medarbejder faktisk gennemgår dataene (Højesteret BS-45741/2020-HJR).

02 Myndighedens interne prioritering af ligning og skattekontrollen kan ikke udskyde fristens begyndelse (Højesteret BS-45741/2020-HJR).

03 Ved grov uagtsomhed (nr. 5) løber fristen fra det tidspunkt, hvor SKAT alene ved at sammenholde allerede tilgængelige oplysninger (årsopgørelser, værdipapirsystem, bankindberetninger) kunne konstatere den urigtige ansættelse og den grove uagtsomhed.

04 Ved følgeændring (nr. 2) løber fristen først fra det tidspunkt, hvor den primære ansættelsesændring foreligger – ved domstolsafgørelse først fra dommens afsigelse (Højesteret sag 137/2017).

05 Glemte fradrag og fejlagtig rubricering i selvangivelsen, der kan bebrejdes skatteyderen, udgør ikke 'særlige omstændigheder' efter § 27, stk. 1, nr. 8 (Højesteret BS-17472/2020-HJR).

06 Sikkerhedsventilen i nr. 8 har et snævert anvendelsesområde: Den retter sig mod tilfælde, hvor den urigtige ansættelse skyldes svig fra tredjemand, myndighedsfejl eller andre forhold, der ikke kan bebrejdes den skattepligtige (fast højesteretspraksis).

07 Nr. 5 (grov uagtsomhed/forsæt) giver kun skattemyndighederne adgang til at forhøje ansættelser – ikke skatteyderen adgang til at anmode om nedsættelse for tabsår (Højesteret BS-46935/2020-HJR).

08 En skatteyder, der selv er skyld i den manglende selvangivelse (forsæt/grov uagtsomhed), kan ikke påberåbe sig nr. 8 til at opnå nedsættelse, selv om den samlede skattebyrde er urimelig (Højesteret BS-46935/2020-HJR).

09 Fraflytning til udlandet uden formel meddelelse til skattemyndighederne: Årsopgørelser er gyldige forvaltningsafgørelser, og den fortsatte registrering af skattepligt udgør ikke myndighedsfejl, der kan begrunde ekstraordinær genoptagelse (Højesteret BS-44692/2022-HJR).

10 Anerkendt myndighedsfejl kan kvalificere som 'særlig omstændighed' efter nr. 8, men genoptagelse forudsætter fortsat overholdelse af 6-måneders fristen.

11 Dispensation fra reaktionsfristen efter § 27, stk. 2, sidste punktum, kræver konkret begrundede særlige forhold – ukendskab til skattereglerne er ikke tilstrækkeligt.

12 Underkendelse af hidtidig praksis (nr. 7) kræver, at den konkrete praksis, der fandt anvendelse ved den pågældende skatteansættelse, er underkendt – ikke blot en beslægtet praksis (Højesteret BS-48030/2021-HJR).

13 Borgerens 6-måneders anmodningsfrist løber fra det tidspunkt, hvor borgeren modtog den årsopgørelse eller afgørelse, der gjorde fejlen erkendelig.

§ 1 Lovgrundlaget: Den dobbelte fristregulering i skatteforvaltningslovens § 27

Ekstraordinær genoptagelse af skatteansættelser reguleres af skatteforvaltningslovens § 27, der udgør et supplement til den ordinære ansættelsesfrist i § 26. Den ordinære frist i § 26, stk. 1-2, indebærer, at en skatteansættelse som udgangspunkt skal varsles eller anmodes ændret senest den 1. maj i det fjerde år efter indkomstårets udløb.

Skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1 opregner udtømmende de situationer, der kan begrunde fravigelse af den ordinære frist. De vigtigste er:

- **Nr. 2:** Ansættelsen er en *direkte følge* af en ansættelse for et andet indkomstår
- **Nr. 5:** Den skattepligtige eller dennes repræsentant *forsætligt eller groft uagtsomt* har bevirket en urigtig ansættelse
- **Nr. 7:** *Hidtidig praksis er endeligt underkendt* ved dom, nævnsafgørelse eller praksisændring
- **Nr. 8:** *Særlige omstændigheder* (sikkerhedsventilen)

Selv når én af disse betingelser er opfyldt, kan genoptagelse kun ske, hvis den er varslet (af myndigheden) eller anmodet (af borgeren) inden for **6 måneder** efter kundskabstidspunktet, jf. § 27, stk. 2, 1. pkt.-. Told- og skatteforvaltningen kan dog undtagelsesvis behandle en for sent indgivet anmodning, "hvis særlige omstændigheder taler derfor", jf. § 27, stk. 2, sidste pkt.

Bestemmelsen er en videreførelse af den tidligere skattestyrelseslovs § 35. Forarbejderne til den oprindelige bestemmelse (lovforslag L 110, 2004-05, 2. samling) uddyber navnlig sikkerhedsventilens snævre karakter og angiver, at den er tiltænkt tilfælde, hvor en urigtig ansættelse skyldes svig fra tredjemand eller andre forhold, der *ikke kan bebrejdes den skattepligtige*.

For spørgsmål om ekstraordinær genoptagelse af *afgiftstilsvar* gælder den parallelle bestemmelse i § 32-; denne praksisoversigt er afgrænset til indkomstskat. For værdiansættelse, bindende svar, transfer pricing, energiafgifter og moms henvises til særskilte praksisoversigter.

LOV Skatteforvaltningsloven § 26, stk. 1, 2 Skatteforvaltningsloven § 27, stk. 1, 2 Skatteforvaltningsloven § 32

§ 2 Det objektive kundskabstidspunkt: Højesterets faste praksis

Det mest omdiskuterede spørgsmål i praksis er fastsættelsen af *kundskabstidspunktet* i § 27, stk. 2 – dvs. hvornår 6-måneders fristen begynder at løbe.

Højesteret har i en serie domme fastslået et **objektivt** kundskabsbegreb: Fristen løber fra det tidspunkt, hvor skattemyndighederne er *i besiddelse af tilstrækkelige oplysninger* til at konstatere grundlaget for ekstraordinær ansættelse – uanset om en medarbejder rent faktisk har gennemgået oplysningerne.

Den ledende dom er BS-45741/2020-HJR af 13. december 2021 (UfR 2022.393H). Sagen vedrørte en indtastningsfejl i SKATs værdipapirsystem, der medførte, at anskaffelsessummerne blev registreret 10 gange for højt. SKAT modtog i hele perioden 2011-2016 korrekte indberetninger fra Danske Bank, men opdagede først fejlen ved en manuel gennemgang af boets åbningsstatus i september 2017. Højesteret fastslog:

> *"Kundskabstidspunktet anses for at være det tidspunkt, hvor SKAT er kommet i besiddelse af tilstrækkelige oplysninger til, at der forelå grundlag for ekstraordinær ansættelse efter § 27, stk. 1, nr. 5."*

Og videre:

> *"Det kan ikke føre til en anden vurdering, at det først var i forbindelse med den manuelle behandling af boets åbningsstatus, at medarbejdere hos SKAT konstaterede, at skatteansættelserne var foretaget på et urigtigt grundlag. Det, som SKAT i øvrigt har anført om bl.a. ligningspligt og prioritering af skattekontrollen, kan heller ikke føre til en anden vurdering."*

Denne praksis var allerede grundlagt ved UfR 2018.3603H og UfR 2018.3845H, som BS-45741/2020-HJR udtrykkeligt henviser til.

Princippet blev bekræftet af Vestre Landsret i BS-25932/2019-VLR af 23. oktober 2020, der var den underliggende dom, som Højesteret stadfæstede. Landsretten fastslog, at Skatteministeriet ikke havde bevist, at fristen var overholdt, da SKAT allerede var i besiddelse af modstridende bankindberetninger:

> *"Skatteministeriet har ikke bevist, at SKAT ikke havde tilstrækkelige oplysninger til at konstatere, at der var grundlag for at genansætte Afdødes indkomst for 2011-2015 tidligere end 6 måneder forud for, at agterskrivelsen den 7. november 2017 blev sendt."*

LOV Skatteforvaltningsloven § 27, stk. 1, 2

PRAKSIS **Højesteret** · Skatteministeriet mod Boet efter A: Præcisering af 6-måneders fristen for ekstraordinær skatteansættelse ved grov uagtsomhed 13.12.2021

Landsretten · Vestre Landsret frifinder boet efter afdøde i sag om ekstraordinær genoptagelse af skatteansættelse grundet overskridelse af varslingsfrist 23.10.2020

§ 3 Kundskabstidspunktet ved følgeændringer (nr. 2): Fristens begyndelsestidspunkt

Ved ekstraordinær genoptagelse efter § 27, stk. 1, nr. 2 – hvor ansættelsen er en *direkte følge* af en ansættelse for et andet indkomstår – gælder et særligt kundskabstidspunkt.

Højesteret fastslog i Sag 137/2017 af 9. marts 2018, at 6-måneders fristen først begynder at løbe fra det tidspunkt, hvor den *ændrede ansættelse for det primære indkomstår* foreligger. I den konkrete sag drejede det sig om en periodiseringsændring, hvor en maskeret udlodning blev omplaceret fra 2006 til 2005. Ændringen af 2006-ansættelsen skete først ved byrettens dom den 4. maj 2016, og Skatteministeriets subsidiære påstand om forhøjelse for 2005 var derfor rettidig.

Højesteret udtalte:

> *"Højesteret finder, at § 27, stk. 2, efter sin ordlyd må forstås således, at det forhold, der i dette tilfælde skal være kommet told- og skatteforvaltningen til kundskab for, at fristen begynder at løbe, er den ændrede ansættelse for 2006."*

Dommen fastslår endvidere, at en følgeændring kan ske ved *den samme afgørelse* som den primære ændring – der kræves ikke en forudgående og selvstændig afgørelse for det primære år.

LOV Skatteforvaltningsloven § 27, stk. 1, 2

PRAKSIS **Højesteret** · Betingelser for ekstraordinær genoptagelse af skatteansættelse som følge af periodiseringsændring 09.03.2018

§ 4 Grov uagtsomhed (nr. 5): Forhøjelsesadgang og asymmetri

Efter § 27, stk. 1, nr. 5 kan en ansættelse ændres, hvis den skattepligtige eller dennes repræsentant forsætligt eller groft uagtsomt har bevirket, at ansættelsen er urigtig. Bestemmelsen er **ensidig**: Den giver alene skattemyndighederne adgang til at *forhøje* ansættelsen. Den skattepligtige kan ikke selv påberåbe sig sin egen grove uagtsomhed som grundlag for en anmodning om nedsættelse.

Dette blev entydigt fastslået af Højesteret i BS-46935/2020-HJR af 3. november 2021. Skatteyderen havde undladt at selvangive et engagement i HSBC Bank i Schweiz. SKAT forhøjede ansættelserne for gevinstårene (2005-2008, 2010) ekstraordinært, men afviste at genoptage tabsårene (2009 og 2011). Skatteyderen påstod, at den samlede skattebyrde på ca. 6,2 mio. kr. var urimelig i lyset af en reel nettofortjeneste på ca. 3,1 mio. kr.

Højesteret afviste alle tre påberåbte hjemler:

- **Nr. 2 (følgeændring):** Lagerbeskatning indebærer, at gevinst og tab opgøres isoleret for hvert indkomstår; ændring af et gevinstår medfører ikke automatisk ændring af et tabsår.
- **Nr. 5:** Bestemmelsen giver kun adgang til forhøjelse på myndighedernes initiativ, ikke til nedsættelse efter skatteyderens anmodning.
- **Nr. 8:** Sikkerhedsventilen finder ikke anvendelse, når den manglende selvangivelse alene kan bebrejdes skatteyderen.

> *"Højesteret lægger vægt på, at A ved at undlade at selvangive gevinst og tab på sine investeringsbeviser forsætligt eller groft uagtsomt har bevirket, at skattemyndighederne i indkomstårerne 2005-2014 har foretaget ansættelse på et urigtigt eller ufuldstændigt grundlag."*

I sagen Sag 254/2017 af 26. september 2018 fastslog Højesteret ligeledes grov uagtsomhed, hvor ægtefæller havde selvangivet sig som begrænset skattepligtige trods bevaret bopæl i Danmark. Advokatrådgivning forud for fraflytningen ændrede ikke vurderingen.

LOV	Skatteforvaltningsloven § 27, stk. 1	
PRAKSIS	**Højesteret** · Nægtelse af ekstraordinær genoptagelse af skatteansættelser ved tab på udenlandsk engagement trods beskatning af gevinster i øvrige år	03.11.2021
	Højesteret · Ekstraordinær genoptagelse af skatteansættelse ved bopæl i Danmark trods anmeldt fraflytning	26.09.2018

§ 5 Sikkerhedsventilen i nr. 8: Snævert anvendelsesområde

Skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 8 er en opsamlingsbestemmelse, der tillader ekstraordinær genoptagelse, når der foreligger "særlige omstændigheder". Højesteret har i en fast række af domme fastslået, at bestemmelsen har et **snævert anvendelsesområde**.

Den mest indgående fortolkning gav Højesteret i BS-17472/2020-HJR af 22. marts 2021 (UfR 2021.3465H). En skatteyder havde fejlagtigt placeret tab og gevinst på investeringsforeningsbeviser i rubrik 66 (aktieindkomst) i stedet for rubrik 38 (kapitalindkomst), med den konsekvens, at et tab på 801.040 kr. ikke kunne modregnes i senere gevinster.

Højesteret citerede forarbejderne og fastslog:

> *"Bestemmelsens anvendelsesområde er således tilfælde, hvor der foreligger særlige omstændigheder uden for de tilfælde, hvor genoptagelse kan ske efter de objektive betingelser i bestemmelsens øvrige punkter [...] Bestemmelsen vil eksempelvis finde anvendelse i tilfælde, hvor en urigtig ansættelse skyldes svig fra tredjemand eller andre særlige omstændigheder, der ikke kan bebrejdes den skattepligtige. [...] Bestemmelsen giver derimod ikke grundlag for genoptagelse i tilfælde, hvor den skattepligtige har glemt et fradrag."*

På denne baggrund konkluderede Højesteret, at rubriceringsfejlen "alene skyldes hans fejlagtige udfyldelse af selvangivelserne" og derfor ikke kunne begrunde ekstraordinær genoptagelse – uanset skattereglernes kompleksitet eller sagens store beløb.

Samme snævre fortolkning blev gentaget i BS-48030/2021-HJR af 21. februar 2023 (UfR 2023.2034H) om TDC, og i BS-44692/2022-HJR af 2. februar 2024 om fraflytning uden formel meddelelse.

Praksis viser, at følgende **ikke** udgør særlige omstændigheder:

- Glemte fradrag
- Fejlagtig rubricering, der kan bebrejdes skatteyderen
- Komplicerede skatteregler
- Sagens store beløb
- Ukendskab til de korrekte regler

Derimod **kan** følgende kvalificere:

- Anerkendt fejl fra skattemyndighedens side
- Svig fra tredjemand
- Omstændigheder, der i øvrigt ikke kan bebrejdes den skattepligtige

LOV	Skatteforvaltningsloven § 27, stk. 1	
PRAKSIS	**Højesteret** · Afslag på forskerbeskatning og ekstraordinær genoptagelse ved manglende meddelelse om fraflytning	02.02.2024
	Højesteret · Højesterets afvisning af genoptagelse af skatteansættelse efter Nordea-dommen	21.02.2023
	Højesteret · Ekstraordinær genoptagelse af skatteansættelse som følge af fejlagtig rubricering i selvangivelsen	22.03.2021

§ 6 Fraflytning til udlandet og forskerskatteordningen

En særlig sagsgruppe vedrører skatteydere, der faktisk er fraflyttet Danmark, men som fortsat er registreret som fuldt skattepligtige, fordi de ikke har givet skattemyndighederne formel meddelelse om fraflytningen.

Højesteret afgjorde den principielle sag i BS-44692/2022-HJR af 2. februar 2024. Skatteyderen havde i 2005 flyttet til England, anmeldt flytningen til folkeregisteret, men *undladt* at henvende sig til skattemyndighederne og indgive fraflytningsselvangivelse. Han modtog årsopgørelser som fuldt skattepligtig for 2005-2010. Da han vendte tilbage i 2016 og anmodede om beskatning efter forskerskatteordningen (kildeskattelovens § 48 E), var 10-års-karensperioden ikke opfyldt.

Højesteret fastslog:

> *"De nævnte årsopgørelser er gyldige forvaltningsafgørelser, som må lægges til grund, når det skal afgøres, om [skatteyderen] 'har været skattepligtig' til Danmark."*

Vedrørende ekstraordinær genoptagelse efter nr. 8 udtalte Højesteret, at den fortsatte registrering ikke skyldtes *myndighedsfejl*, men skatteyderens egen undladelse. Der forelå derfor ikke særlige omstændigheder.

Østre Landsret havde i den underliggende dom (BS-23633/2021-OLR og BS-40625/2021-OLR af 11. oktober 2022) nået et delvist andet resultat: Flertallet afviste forskerskatteordningen, men gav medhold i ekstraordinær genoptagelse, idet SKAT i 2011 af egen drift havde ophævet skattepligten via en automatiseret proces, hvilket skabte et legitimt grundlag for at anse situationen som en myndighedsfejl. 6-måneders fristen blev regnet fra SKATs formelle afgørelse af 24. august 2017, og anmodningen af 12. september 2017 var rettidig. Højesteret omgjorde dog dette resultat.

LOV Kildeskatteloven § 48e, stk. 3 | Skatteforvaltningsloven § 27, stk. 1

PRAKSIS **Højesteret** · Afslag på forskerbeskatning og ekstraordinær genoptagelse ved manglende meddelelse om fraflytning 02.02.2024

Landsretten · Afgørelse om forskerskatteordning og ekstraordinær genoptagelse af skatteansættelser 11.10.2022

§ 7 Underkendelse af praksis (nr. 7): Krav om identitet mellem den underkendte og den påberåbte praksis

Efter § 27, stk. 1, nr. 7 kan en ansættelse genoptages, hvis "hidtidig praksis er endeligt underkendt" ved dom, nævnsafgørelse eller praksisændring.

Højesteret tog i BS-48030/2021-HJR af 21. februar 2023 (UfR 2023.2034H) stilling til, om EU-Domstolens Nordea-dom (C-48/13) indebar en underkendelse, der kunne begrunde TDC's genoptagelse af en genbeskatning på 47,4 mio. kr.

Højesteret afviste dette og fremhævede, at Nordea-dommen angik udenlandske *faste driftssteder* med obligatorisk beskatning, mens TDC's sag angik et *datterselskab* med frivillig sambeskatning. Situationerne blev behandlet forskelligt i skattemæssig henseende:

> *"Højesteret tiltræder herefter, at der ikke ved Nordea-dommen er sket en underkendelse i § 27, stk. 1, nr. 7's forstand af den praksis, der fandt anvendelse ved TDC's skatteansættelse i 2009."*

Da nr. 7 ikke var opfyldt, fandt Højesteret heller ikke grundlag for at anvende sikkerhedsventilen i nr. 8 – en afgørelse, der understøtter, at nr. 8 ikke kan bruges som "erstatning" for en manglende opfyldelse af de objektive betingelser i nr. 1-7.

LOV Skatteforvaltningsloven § 27, stk. 1

PRAKSIS **Højesteret** · Højesterets afvisning af genoptagelse af skatteansættelse efter Nordea-dommen 21.02.2023

§ 8 Borgerens anmodningsfrist og dispensationsadgangen

6-måneders fristen i § 27, stk. 2 gælder tilsvarende for skatteyderens *anmodning* om ekstraordinær genoptagelse. Kundskabstidspunktet for borgeren er det tidspunkt, hvor borgeren modtog den årsopgørelse, afgørelse eller oplysning, der gjorde fejlen erkendelig.

I Landsskatterettens praksis afvises genoptagelsesanmodninger hyppigt med henvisning til, at borgeren har overskredet 6-måneders fristen. Eksempler:

•

I LSR 14-3198224 af 14. september 2017 fandt Landsskatteretten, at der *forelå* særlige omstændigheder efter nr. 8 (SKATs skøn var i væsentlig uoverensstemmelse med momstal), men reaktionsfristen var overskredet, og dispensation blev afslået.

- I LSR 16-1868616 af 5. januar 2018 vedrørte sagen en skatteyder, der først anmodede om genoptagelse næsten to år efter modtagelse af SKATs afgørelse. Fristen var klart overskredet.

Dispensationsadgangen i § 27, stk. 2, sidste pkt., kræver "særlige omstændigheder". Praksis viser, at følgende *ikke* er tilstrækkeligt:

- Ukendskab til skattereglerne (retlig vildfarelse)
- At skatteyderen er bogligt svag
- At beløbet er stort
- At skatteyderen har haft tillid til, at skatteansættelsen var korrekt

Derimod kan særlige omstændigheder foreligge, f.eks. ved dokumenteret sygdom, inhabilitet hos myndigheden, eller andre forhold, der konkret har forhindret rettidigt initiativ.

LOV Skatteforvaltningsloven § 27, stk. 2

PRAKSIS **Landsskatteretten** · Afslag på ekstraordinær genoptagelse grundet overskridelse af 6-måneders reaktionsfristen 05.01.2018

Landsskatteretten · Afslag på ekstraordinær genoptagelse af skatteansættelse grundet overskridelse af 6-månedersfristen 14.09.2017

§ 9 Landsskatterettens praksis: Myndighedsfejl og fristoverholdelse

Landsskatteretten behandler langt hovedparten af klagesager om ekstraordinær genoptagelse og har udviklet en rig praksis, der afspejler domstolenes retningslinjer.

Et gennemgående mønster i Landsskatterettens afgørelser er, at **anerkendt myndighedsfejl** kan kvalificere som "særlig omstændighed" efter nr. 8 – men at genoptagelse alligevel afslås, hvis 6-måneders fristen ikke er overholdt. Denne praksis bekræfter, at de to betingelser (materiel hjemmel + fristoverholdelse) er *kumulative* og uafhængige af hinanden.

I LSR 17-0654419 af 23. marts 2022 behandlede Landsskatteretten spørgsmålet om grov uagtsomhed i forbindelse med et skatteearrangement vedrørende salg af en fordring, hvor SKAT havde forhøjet ansættelsen ekstraordinært. Sagen illustrerer vurderingen af, hvornår et bevidst valg om skatteretlig kvalifikation udgør grov uagtsomhed, og hvornår fristen er overholdt.

Landsskatterettens praksis viser også, at retten har en selvstændig pligt til at vurdere, om fristbetingelserne er opfyldt. Folketingets Ombudsmand udtalte i FOB 2014-6, at Landsskatteretten ikke kan undlade at tage stilling til, om fristerne for at ændre en skatteansættelse er opfyldt – selv om parterne ikke har gjort fristspørgsmålet gældende.

LOV Skatteforvaltningsloven § 27, stk. 1, 2

PRAKSIS **Landsskatteretten** · Landsskatteretten: Skattepligt af vederlag ved salg af fordring – grov uagtsomhed og overholdelse af reaktionsfrist 23.03.2022

§ 10 Sammenfatning: Centrale retningslinjer for ekstraordinær genoptagelse

Praksis fra Højesteret, landsretterne og Landsskatteretten tegner et klart billede af retstilstanden for ekstraordinær genoptagelse efter skatteforvaltningslovens § 27:

Kundskabstidspunktet er objektivt fastlagt. For myndighederne løber fristen fra det tidspunkt, hvor SKAT *objektivt* er i besiddelse af tilstrækkelige data – ikke fra en medarbejders faktiske konstatering. Ved følgeændringer (nr. 2) løber fristen først fra den primære ansættelsesændring. Ved grov uagtsomhed (nr. 5) løber fristen fra det tidspunkt, hvor dataene samlet set giver grundlag for at statuere urigtig ansættelse *og* grov uagtsomhed.

Sikkerhedsventilen (nr. 8) har et snævert anvendelsesområde. Højesteret har gentagne gange fastslået, at bestemmelsen er forbeholdt tilfælde, hvor den urigtige ansættelse *ikke kan bebrejdes* den skattepligtige – f.eks. myndighedsfejl eller tredjemandssvig. Glemte fradrag, rubriceringsfejl og almindeligt ukendskab til skattereglerne falder uden for.

Asymmetrien i nr. 5 er klar: Bestemmelsen giver kun myndigheden adgang til at *forhøje* ansættelsen – ikke skatteyderen mulighed for at anmode om nedsættelse for tabsår, selv om den samlede beskatning overstiger den reelle nettofortjeneste.

Dispensation fra reaktionsfristen kræver konkret begrundede særlige forhold ud over blot ukendskab til reglerne.

Fraflytning uden formel meddelelse til skattemyndighederne medfører, at årsopgørelser som fuldt skattepligtig er gyldige forvaltningsafgørelser. Den fortsatte registrering er ikke myndighedsfejl.

Underkendelse af praksis (nr. 7) kræver, at den *konkrete* praksis, der fandt anvendelse, er underkendt – ikke blot en beslægtet retsstilling.

Praksis viser samlet set, at systemet til ekstraordinær genoptagelse hviler på en balancering mellem hensynet til retssikkerhed (mulighed for at korrigere materielt urigtige ansættelser) og hensynet til retsfinitet (skatteansættelser skal på et tidspunkt stå fast). 6-måneders fristen og det objektive kundskabstidspunkt sikrer, at begge hensyn varetages.

LOV	Skatteforvaltningsloven § 26, stk. 1, 2 · Skatteforvaltningsloven § 27, stk. 1, 2	
PRAKSIS	**Højesteret** · Afslag på forskerbeskatning og ekstraordinær genoptagelse ved manglende meddelelse om fraflytning	02.02.2024
	Højesteret · Højesterets afvisning af genoptagelse af skatteansættelse efter Nordea-dommen	21.02.2023
	Højesteret · Skatteministeriet mod Boet efter A: Præcisering af 6-måneders fristen for ekstraordinær skatteansættelse ved grov uagtsomhed	13.12.2021
	Højesteret · Nægtelse af ekstraordinær genoptagelse af skatteansættelser ved tab på udenlandsk engagement trods beskatning af gevinster i øvrige år	03.11.2021
	Højesteret · Ekstraordinær genoptagelse af skatteansættelse som følge af fejlagtig rubricering i selvangivelsen	22.03.2021
	Højesteret · Ekstraordinær genoptagelse af skatteansættelse ved bopæl i Danmark trods anmeldt fraflytning	26.09.2018

Højesteret · Betingelser for ekstraordinær genoptagelse af skatteansættelse som følge af periodiseringsændring 09.03.2018

REFERENCE Lovgrundlag

2 paragraffer

Skatteforvaltningsloven § 26	stk. 1, 2
Skatteforvaltningsloven § 27	stk. 1, 2, 4

MATERIALE Citerede afgørelser

12 afgørelser

HØJESTERET · ØVERSTE INSTANS 7

02.02.2024	Afslag på forskerbeskatning og ekstraordinær genoptagelse ved manglende meddelelse om fraflytning	4645-5578
21.02.2023	Højesterets afvisning af genoptagelse af skatteansættelse efter Nordea-dommen	bs-48030-2021-hjr
13.12.2021	Skatteministeriet mod Boet efter A: Præcisering af 6-måneders fristen for ekstraordinær skatteansættelse ved grov uagtsomhed	bs-45741-2020-hjr
03.11.2021	Nægtelse af ekstraordinær genoptagelse af skatteansættelser ved tab på udenlandsk engagement trods beskatning af gevinster i øvrige år	bs-46935-2020-hjr
22.03.2021	Ekstraordinær genoptagelse af skatteansættelse som følge af fejlagtig rubricering i selvangivelsen	bs-17472-2020-hjr
26.09.2018	Ekstraordinær genoptagelse af skatteansættelse ved bopæl i Danmark trods anmeldt fraflytning	254-2017
09.03.2018	Betingelser for ekstraordinær genoptagelse af skatteansættelse som følge af periodiseringsændring	137-2017

LANDSRETTEN · ANKEINSTANS 2

11.10.2022	Afgørelse om forskerskatteordning og ekstraordinær genoptagelse af skatteansættelser	3545-4216
23.10.2020	Vestre Landsret frifinder boet efter afdøde i sag om ekstraordinær genoptagelse af skatteansættelse grundet overskridelse af varslingsfrist	1774-2122

LANDSSKATTERETTEN · ADMINISTRATIV KLAGEINSTANS 3

23.03.2022	Landsskatteretten: Skattepligt af vederlag ved salg af fordring – grov uagtsomhed og overholdelse af reaktionsfrist	17-0654419
05.01.2018	Afslag på ekstraordinær genoptagelse grundet overskridelse af 6-måneders reaktionsfristen	16-1868616
14.09.2017	Afslag på ekstraordinær genoptagelse af skatteansættelse grundet overskridelse af 6-månedersfristen	14-3198224

23 PRAKSISOVERSIGT · PERSONBESKATNING

Praksisoversigt over skattesvig (skattekontrolloven §§ 82-85 og straffeloven § 289)

Strafansvar, bødetakster og strafudmåling efter skattekontrollovens kapitel 9 og straffelovens § 289

Version 2 Opdateret 7. sep. 2026 41 afgørelser · 2009-2026 Læs online

INTRODUKTION

Skattesvig straffes i dag efter de straffebestemmelser, der blev indført med den nye skattekontrollov med virkning fra indkomståret 2019: § 82 om aktiv skattesvig, § 83 om passiv skattesvig, § 84 om bødebelagte oplysnings- og dokumentationspligter og § 85 om juridiske personers strafansvar. Overstiger unddragelsen 500.000 kr., henføres forholdet som udgangspunkt under straffelovens § 289 med en strafferamme på 8 års fængsel, mens mindre sager afgøres administrativt af Skatteforvaltningen med bødeforelæg efter § 86. Praksis er tæt normeret: bøder beregnes efter faste takster (én gang unddragelsen ved grov uagtsomhed, to gange ved forsæt), og Højesteret har fastslået, at tillægsbøder efter straffelovens § 50, stk. 2, er pønale og pålægges hver enkelt gerningsmand fuldt ud. Sanktionsniveauet blev grundlæggende ændret pr. 1. januar 2024, hvor progressionsknækket på 60.000 kr. blev afskaffet, tillægsbøderne fordoblet og frihedsstrafgrænsen hævet fra 250.000 kr. til 500.000 kr.

PRINCIPPER UDLEDT AF PRAKSIS

01 Aktiv skattesvig efter skattekontrollovens § 82, stk. 1, forudsætter, at der er afgivet urigtige, vildledende eller ufuldstændige oplysninger med forsæt til unddragelse; ren passivitet falder uden for § 82 og skal i stedet bedømmes efter § 83.

02 Passiv skattesvig efter § 83 rammer den, der ikke inden 4 uger underretter Skatteforvaltningen om en for lav årsopgørelse eller en for lav skønsmæssig ansættelse – også når den skattepligtige aldrig selv har afgivet oplysninger.

03 Straffelovens § 289 er en overbygningsbestemmelse, der efter retspraksis som udgangspunkt anvendes ved unddragelser på 500.000 kr. eller derover inden for samme lovområde, men også kan anvendes under dette beløb ved andre grove omstændigheder.

04 Normalbøden udgør én gang unddragelsen ved grov uagtsomhed og to gange unddragelsen ved forsæt; progressionsknækket på 60.000 kr. blev afskaffet for overtrædelser begået den 1. januar 2024 eller senere.

05 Grænsen for frihedsstraf blev pr. 1. januar 2024 hævet fra 250.000 kr. til 500.000 kr. i førstegangstilfælde, men er fortsat 250.000 kr. i gentagelsestilfælde inden for 10 år.

06 Tillægsbøden efter straffelovens § 50, stk. 2, blev fordoblet til to gange unddragelsen for forhold begået den 1. januar 2024 eller senere.

07 Højesteret har fastslået, at tillægsbøder i skatte- og afgiftssager har et pønalt formål og derfor pålægges hver gerningsmand fuldt ud – uden forholdsmæssig fordeling mellem medskyldige og uanset om der er sket efterbetaling.

08 Tilståelse fører ikke til nedsættelse af tillægsbøden, selv om den kan give rabat i fængselsstraffen.

09 Særlig grov beskaffenhed – planlægning, stråmandskonstruktioner, udenlandske konti eller overtrædelse af flere skatte- og afgiftslove – skal efter straffelovens § 289, stk. 3, føre til, at tillægsbøden forhøjes med 20 pct.

10 Forsæt kan foreligge som dolus eventualis, når den tiltalte har indset og accepteret muligheden for unddragelse; omvendt frifindes, når regelgrundlaget er komplekst og den tiltalte har fulgt professionel revisorrådgivning.

11 Efter lovændringen i 2015 udvises der ikke længere særlig tilbageholdenhed med samfundstjeneste i skattesager, men forstraf for ligeartet kriminalitet kombineret med et betydeligt unddraget beløb udelukker i praksis betinget dom.

12 Urimeligt lang sagsbehandlingstid kompenseres primært i fængselsstraffen – enten ved at gøre den betinget eller ved at undlade vilkår om samfundstjeneste – og ikke ved at nedsætte tillægsbøden.

13 Systematisk brug af fiktive fakturaer og stråmandsselskaber er et gennemgående skærpende mønster og udløser samtidig nægtelse af fradrag og beskatning af maskeret udbytte hos hovedanpartshaveren.

14 Grov uagtsomhed eller forsæt i straffesagens forstand er ikke en betingelse for ekstraordinær genoptagelse efter skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 5 – Landsskatteretten foretager en selvstændig tilregnelsesvurdering, og en manglende straffesag ændrer den ikke.

15 Skatteforvaltningen kan afslutte sager administrativt med bødeforelæg efter skattekontrollovens § 86, men skal vejlede den sigtede om forsvarerbeskikkelse og om forbuddet mod selvinkriminering, når der foreligger konkret mistanke.

§ 1 Straffebestemmelserne i skattekontrollovens kapitel 9 efter 2017-reformen

Den gamle skattekontrollov fra 1946 samlede forsætlig og groft uagtsom skattesvig i den daværende § 13. Den lov blev ophævet og erstattet af en helt ny skattekontrollov med virkning fra indkomståret 2019,

og straffebestemmelserne ligger nu i lovens kapitel 9, §§ 82-85, mens §§ 86-89 alene indeholder de straffeprocessuelle regler om administrative bødeforelæg, ransagning mv. og ikke selvstændige strafferammer.

Skattekontrollovens § 82, stk. 1 rammer **aktiv skattesvig**:

> *»Den, som med forsæt til at unddrage det offentlige skat afgiver urigtige, vildledende eller ufuldstændige oplysninger til told- og skatteforvaltningens brug for afgørelse af skattepligt eller skatteansættelse, straffes for skattesvig med bøde eller fængsel indtil 1 år og 6 måneder, medmindre højere straf er forskyldt efter straffelovens § 289.«*

Begås handlingen groft uagtsomt, er straffen bøde, jf. § 82, stk. 3. Af de oprindelige forarbejder til bestemmelsen fremgår, at tilføjelsen af »ufuldstændige oplysninger« er en bevidst præcisering, fordi ansvaret med den nye lov flyttes fra den samlede blanket til den enkelte rubrik:

> *»Der skal være givet oplysninger, for at en for lav angivelse i et felt vil kunne karakteriseres som en urigtig oplysning. Hvis feltet er tomt, mens andre felter er udfyldte, vil der være tale om samlet set en afgivelse af ufuldstændige oplysninger. Fortielsen skal have tilknytning til, at der i øvrigt er afgivet oplysninger, da passivitet i forhold til afgivelse af alle pligtige oplysninger ikke er omfattet af den foreslåede § 82, men vil kunne være strafbart efter den foreslåede bestemmelse i § 83 om passivt skattesvig.«*

Afgrænsningen mellem § 82 og § 83 er dermed lovgivers bevidste valg og ikke en teoretisk finesse: den, der slet ikke reagerer, straffes efter § 83, mens den, der udfylder noget, men ikke det hele, straffes efter § 82.

§ 83 pålægger den skattepligtige at underrette Skatteforvaltningen inden 4 uger, hvis en modtaget årsopgørelse (stk. 1) eller en skønsmæssig ansættelse (stk. 2) er for lav, og at afgive de pligtige oplysninger, hvis der hverken modtages årsopgørelse eller oplysningsskema (stk. 3). Forsætlig overtrædelse straffes efter § 83, stk. 4 med bøde eller fængsel indtil 1 år og 6 måneder, groft uagtsom overtrædelse med bøde efter stk. 5.

§ 84 er en ren bødebestemmelse, der rammer forsætlig eller groft uagtsom tilsidesættelse af en række oplysnings- og dokumentationspligter – udenlandske pensionsordninger, gaver til ikke fuldt skattepligtige, transfer pricing-dokumentation, land for land-rapport, opbevaringspligt – samt efter nr. 6 den, der »som led i virksomhed udsteder en faktura med et urigtigt indhold eller udsteder anden urigtig dokumentation for levering eller aftagelse af varer eller ydelser, når dokumentationen er egnet til at blive anvendt som grundlag for opgørelsen af den skattepligtige indkomst«. Ved lov nr. 751 af 20. juni 2025 udgår henvisningen til revisorerklæring efter § 43 i § 84, nr. 5, som konsekvens af ophævelsen af §§ 43-45; ændringen trådte i kraft 1. juli 2025 og er endnu ikke konsolideret ind i lovteksten.

§ 85 hjemler strafansvar for juridiske personer efter straffelovens 5. kapitel, hvilket i praksis er forudsætningen for, at selskaber idømmes bøder på to gange unddragelsen uanset beløbets størrelse.

Endelig bemærkes, at der ved en ændringslov fra juni 2023 er vedtaget en ny ansvarsfrihedsbestemmelse som § 83 A, hvorefter en skattepligtig ikke kan ifalde ansvar efter §§ 82 eller 83 for oplysninger, der er eller burde være indberettet af en uafhængig tredjemand efter skatteindberetningsloven, når oplysningerne indgår i årsopgørelsen uden særskilt henvisning til oplysningspligten eller er feltlåste. Bestemmelsen sætter samtidig § 82, stk. 2 ud af kraft. Skatteministeren fastsætter tidspunktet for ikrafttrædelsen, og bestemmelsen er endnu ikke rullet ind i den konsoliderede lovtekst.

LOV Skattekontrolloven § 82, stk. 1, 3 Skattekontrolloven § 83, stk. 1-5 Skattekontrolloven § 84 Skattekontrolloven § 85

§ 2 Straffelovens § 289 som overbygning og 500.000 kr.-grænsen

Straffelovens § 289, stk. 1 straffer med fængsel indtil 8 år den, som for at skaffe sig eller andre uberettiget vinding gør sig skyldig i overtrædelse af særligt grov karakter af skatte-, told-, afgifts- eller tilskudslovgivningen. Efter stk. 2 finder bestemmelsen kun anvendelse, hvis der i den pågældende særlovgivning er henvist til § 289 – hvilket netop er tilfældet i skattekontrollovens §§ 82 og 83.

Grænsen er fastlagt i praksis og i anklagemyndighedens retningslinjer. Rigsadvokatmeddelelsen om formueforbrydelser, pkt. 4.3 formulerer det således:

> *»Bestemmelsen finder anvendelse, når overtrædelsen er af særlig grov karakter, hvilket efter retspraksis som udgangspunkt vil være tilfældet, når det unddragne beløb udgør 500.000 kr. eller derover, men andre grove omstændigheder kan også bevirke, at bestemmelsen bringes i anvendelse, selvom unddragelsen er under 500.000 kr.«*

Det er væsentligt, at beløbsgrænsen for § 289 opgøres **inden for samme lovområde**. Den juridiske vejledning fremhæver, at en sag med forsætlig unddragelse af skat på 400.000 kr., moms på 100.000 kr. og punktafgift på 50.000 kr. ikke kan afsluttes administrativt, fordi den samlede unddragelse overstiger 500.000 kr., men at forholdene alligevel ikke henføres under § 289, fordi der ikke er unddraget over 500.000 kr. inden for samme lovområde, jf. Den juridiske vejledning A.C.3.5.2.7.

§ 289 er subsidiær i forhold til speciallovgivning, når denne indeholder en tilsvarende regulering af gerningsindhold og strafferamme. Det fastslog Højesteret i AM2024.06.25H for så vidt angår straffelovens § 289 a over for særloven om rentefrie covid-19-lån. Princippet har betydning også i skattesager, hvor konkurrencen mellem særlovsbestemmelser og straffelovens overbygning ofte skal afklares.

At § 289 ikke er en ren beløbsmekanik, illustreres af den ældre praksis, hvor bestemmelsen anvendes ved kvalificeret udførelsesmåde. I S-3687-10 og i **Højesterets dom af 23. april 2012** (se sagen) blev § 289 kombineret med dokumentfalsk og rettighedsfrakendelse, og i Landsrettens dom af 1. november 2012 blev et direktionsmedlem dømt for unddragelse af 10 mio. kr. over tre år.

Straffelovens § 289 er også berøringsflade til hvidvaskbestemmelserne. I Højesterets dom af 15. november 2013 og i Højesterets dom af 15. februar 2012 blev spørgsmålet om kumulation mellem skattesvig og efterfølgende hvidvask af udbyttet prøvet – afgrænsningen mellem straffri selvvask og selvstændig hvidvask behandles nærmere under hvidvask.

LOV	Skattekontrolloven § 82, stk. 1 · Straffeloven § 289, stk. 1-3 · Straffeloven § 289a	
PRAKSIS	**Højesteret** · Højesteret fastslår, at særlov om COVID-19 lån har forrang for Straffeloven § 289 a ved uberettiget ansøgning	25.06.2024
	Højesteret · Højesterets dom om skattesvig af særlig grov karakter og kumulation af straf for hvidvask af udbytte	15.11.2013
	Højesteret · Højesteretsdom om groft skattesvig, tilskudssvindel og strafudmåling efter Straffeloven § 289	05.07.2012
	Højesteret · Højesteretsdom om groft skattesvig, dokumentfalsk og strafudmåling for direktør	23.04.2012
	Højesteret · Højesteretsdom om grov hvidvask i forbindelse med momsunddragelse (Selvvask vs. Uafhængig Hvidvask)	15.02.2012
	Landsretten · Direktionsmedlem dømt for groft skattesvig på 10 mio. kr. og idømt fængselsstraf	01.11.2012

§ 3 Bødetaksterne og reformen af sanktionspraksis pr. 1. januar 2024

Bøder i skattestraffesager udmåles efter faste »normalbøder«, der bygger på retspraksis og er beskrevet i Den juridiske vejledning A.C.3.5.2.1. Grundreglen er:

Tilregnelse	Normalbøde
Grov uagtsomhed	1 × den samlede unddragelse
Forsæt	2 × den samlede unddragelse

For fysiske personer straffes forsætlige unddragelser med bøde, hvis unddragelsen ikke overstiger 500.000 kr. For juridiske personer udmåles bøden til to gange unddragelsen uanset beløbets størrelse.

Sanktionspraksis blev grundlæggende omlagt ved lov nr. 1795 af 28. december 2023, der trådte i kraft 1. januar 2024. Ændringerne var alene sproglige justeringer af straffebestemmelserne – herunder i § 82, stk. 1 og § 83, stk. 4, hvor »Den, der« blev ændret til »Den, som« – med det udtrykkelige formål at kunne angive nye strafniveauer i bemærkningerne. Af forarbejderne fremgår, hvad der reelt blev ændret:

> *»For det første forudsættes det, at en bøde i tillæg til en fængselsstraf vil skulle fordobles, så bøden efter ændringen vil skulle udgøre et beløb, der svarer til det dobbelte af unddragelsens størrelse. […] For det andet forudsættes det, at beløbsgrænsen for, hvornår der vil kunne idømmes straf i form af fængsel, hæves fra 250.000 kr. […] til 500.000 kr. […] For det tredje forudsættes det, at progressionsgrænsen på 60.000 kr., der efter gældende ret finder anvendelse ved beregning af normalbøder, ophæves.«*

De enkelte elementer træder i kraft forskudt efter straffelovens § 3: lempelserne (minimumsgrænsen på 40.000 kr., 5.000 kr.-bøden ved unddragelser mellem 20.000 og 40.000 kr., og den hævede frihedsstrafgrænse) gælder uanset gerningstidspunktet, mens skærpelserne (afskaffelsen af progressionsknækket og fordoblingen af tillægsbøder) kun gælder forhold begået den 1. januar 2024 eller senere.

I gentagelsestilfælde er grænsen for frihedsstraf fortsat 250.000 kr., og gentagelsesvirkningen ophører først efter 10 år, jf. straffelovens § 84, stk. 3. Normalbøden kan i gentagelsestilfælde forhøjes med 25 pct.

En særlig takst gælder for **groft uagtsom** overtrædelse af § 83, stk. 1-3, jf. stk. 5: her udgjorde normalbøden traditionelt kun en tredjedel af den unddragne skat. Ved lov nr. 16 af 14. januar 2025 blev ordlyden af § 83, stk. 5, præciseret netop for at kunne fastsætte nye retningslinjer, og for overtrædelser begået den 15. januar 2025 eller senere er normalbøden nu én gang den unddragne skat. Ændringen er endnu ikke konsolideret ind i lovteksten.

Ved **frivillig selvanmeldelse** gøres der fortsat ikke strafansvar gældende ved grov uagtsomhed uanset beløb, eller ved forsætlige unddragelser op til 100.000 kr. Forsætlige unddragelser mellem 100.000 kr. og 500.000 kr. afsluttes med en bøde svarende til én gang unddragelsen, mens selvanmeldelse af unddragelser over 500.000 kr. fortsat skal afgøres ved domstolene med frihedsstraf og en tillægsbøde svarende til én gang unddragelsen.

LOV Skattekontrolloven § 82, stk. 1, 3 Skattekontrolloven § 83, stk. 4, 5 Straffeloven § 3 Straffeloven § 84, stk. 3

§ 4 Tillægsbøden efter straffelovens § 50, stk. 2 – pønalt formål og fuld bøde til hver deltager

Ved siden af fængselsstraffen idømmes i skattesager en tillægsbøde efter straffelovens § 50, stk. 2. Det centrale præjudikat er Højesterets dom af 8. juni 2023 i AM2023.06.08H (også registreret som SS-11/2023-HJR). Sagen angik et organiseret kompleks med restauranter og fiktive vikarbureauer, hvor syv tiltalte tilsammen havde unddraget over 28 mio. kr. i moms, A-skat og AM-bidrag. Procesbevillingsnævnet gav begrænset anketilladelse alene om udmålingen af tillægsbøden, og de tiltalte gjorde gældende, at bøden burde fordeles forholdsmæssigt mellem medgerningsmændene, fordi de samlede bøder ellers ville overstige den faktiske unddragelse.

Højesteret afviste synspunktet:

> *»Højesteret finder, at det følger af forarbejderne [...] at tillægsbøder inden for skatte- og afgiftsområdet er et supplement til betalingen af de skyldige skatter og afgifter og derved er udtryk for en skærpet sanktionering med et pønalt formål. Tillægsbøde inden for skatte- og afgiftsområdet pålægges derfor uden hensyn til, om der er opnået en berigelse, og uanset, om der allerede er sket efterbetaling af den unddragne skat.«*

> *»På denne baggrund finder Højesteret, at der ikke er grundlag for at nedsætte tillægsbøderne med henvisning til, at flere personer har deltaget i skatte- og afgiftsunddragelsen.«*

Landsrettens tillægsbøder på 5.575.000 kr. og 4.600.000 kr. blev derfor stadfæstet. Dommen adskiller dermed tillægsbøden skarpt fra udbyttekonfiskation efter straffelovens § 75, stk. 1, hvor den individuelle berigelse er afgørende.

Princippet er efterfølgende anvendt konsekvent. I S-1496-25 (Vestre Landsret, 5. februar 2026) var der unddraget 900.946 kr. i moms og 173.314 kr. i skat efter skattekontrollovens § 82, stk. 1, i alt 1.074.260 kr. Byretten havde fastsat tillægsbøden til 750.000 kr.; landsretten forhøjede den til 1.070.000 kr. med følgende begrundelse:

> *»Tillægsbøden skal pålægges uden hensyn til, om der er opnået en berigelse, og uanset, om der allerede er sket efterbetaling af den unddragne moms og skat. Den omstændighed, at tiltalte har tilstået forholdene, kan ikke føre til en nedsættelse af tillægsbøden.«*

Samme forhold ses i S-3237-22 og S-3469-23, hvor Østre Landsret hævede tillægsbøden fra byrettens 450.000 kr. til anklagemyndighedens påstand om 900.000 kr., netop fordi den lange sagsbehandlingstid allerede var kompenseret i fængselsstraffen.

Efter straffelovens § 289, stk. 3 skal der ved udmålingen lægges vægt på, om forbrydelsen er af særlig grov beskaffenhed. Af forarbejderne til bestemmelsen – indsat ved lov om midlertidig nedsættelse af straffen for overtrædelser vedrørende midler på udenlandske konti (selvanmelderordningen fra 2012) – fremgår:

> *»Placering af indeståender i udenlandske pengeinstitutter m.v., som SKAT ikke kan indhente oplysninger fra, må anses for at være en manøvre, der tilsigter at vanskeliggøre opklaringen. Af andre vigtige strafskærpende omstændigheder kan nævnes, at der er flere gerningsmænd, f.eks. i forbindelse med stråmandsvirksomhed, tale om særlig planlægning i øvrigt eller tale om overtrædelser af flere skatte- og afgiftslove. Tilstedeværelsen af de nævnte skærpende omstændigheder bør som udgangspunkt medføre, at niveauet for tillægsbøden forhøjes med 20 pct.«*

LOV Skattekontrolloven § 82, stk. 1 | Straffeloven § 50, stk. 2 | Straffeloven § 75, stk. 1

Straffeloven § 289, stk. 3

PRAKSIS

Højesteret · Højesteret stadfæster tillægsbøder for omfattende, organiseret moms- og skattesvig	08.06.2023
Højesteret · Højesteretsdom om fuld tillægsbøde til hver deltager ved skatte- og momsunddragelse	08.06.2023
Landsretten · Dom for omfattende moms- og skatteunddragelse samt kørsel under påvirkning af kokain	21.08.2025
Byretten · Virksomhedsejer idømt betinget fængsel og tillægsbøde på 1.070.000 kr. for momssvig og skattesvig	05.02.2026

§ 5 Forsæt og grov uagtsomhed – hvad domstolene lægger vægt på

Sondringen mellem forsæt og grov uagtsomhed er afgørende både for strafferammen (fængsel eller alene bøde) og for bødens størrelse. Domstolene bygger i praksis på objektive holdepunkter – beløbenes størrelse, hvor åbenbare fejlene er, den tiltaltes rolle i virksomheden og eventuel revisorkontakt.

Dolus eventualis er tilstrækkeligt. I SS-82/2021-HER var en direktør og eneansat i et ApS tiltalt for ikke at have reageret på årsopgørelser, hvor løn og udbytte manglede. Retten lagde vægt på, at

> *»De manglende oplysninger fremgik efter den skriftlige dokumentation i sagen klart af årsopgørelserne, navnligt når disse sammenholdes med selskabets angivelse af løn/udbytte, og at tiltalte var eneste ansatte. Problematikken om opgivelse af løn/udbytte blev efter vidneforklaringen fra revisoren, drøftet med tiltalte.«*

og konkluderede, at »tiltalte har indset og accepteret muligheden for, at han ved at undlade at rette sine årsopgørelser derved undragede det offentlige skat«. Samme forsætsstandard blev anvendt af Højesteret i Sag 71/2015 (jf. SS-71/2015-HJR), hvor en stråmandsdirektørs risikoaccept i et momskarrusselarrangement blev anset for forsæt.

Komplekst regelgrundlag og revisorbistand kan udelukke forsæt. I SS-351/2021-HER var en hovedaktionær tiltalt efter straffelovens § 289 for ikke at have selvangivet en maskeret udlodning på 7,6 mio. kr. ved overdragelse af en nyopført ejendom fra selskabet til ham selv. Markedsprisen på 11 mio. kr. var ubestridt; Skattestyrelsen mente blot, at overdragelsen skulle være sket til kostpris. Retten frifandt:

> *»Herefter og efter en samlet vurdering herunder reglernes komplekse karakter sammenholdt med, at tiltalte havde revisorbistand til udarbejdelse af både selskabets skatteregnskab og sine personlige selvangivelse, finder retten ikke, at anklagemyndigheden har løftet bevisbyrden for, at tiltalte har haft det fornødne forsæt.«*

Afgørelsen viser, at en materielt forkert skatteansættelse langtfra altid er strafbar: jo mere uafklaret retstilstanden er, og jo mere den skattepligtige har søgt professionel rådgivning, desto sværere er forsætsbeviset.

Misbrug og manglende overblik fritager ikke. I S-3237-22 og S-3469-23 gjorde en enkeltmandsvirksomhedsindehaver gældende, at hans misbrug og manglende bopæl betød, at han ikke havde kendskab til sine forpligtelser. Landsretten fandt forsæt bevist for en samlet unddragelse på ca. 1 mio. kr.

Medvirken og rådgiveransvar. Forarbejderne til § 82 understreger, at straffelovens § 23 finder anvendelse, og at »handlinger, der består i at udarbejde opgørelser […] der senere anvendes som grundlag for angivelser over for SKAT, vil falde inden for området for medvirken«, ligesom udstedelse af urigtige fakturaer er omfattet, når dokumentet både er egnet til og sandsynligvis vil blive anvendt til skattesvig af modtageren. Det er i sådanne sager en forudsætning, at udstederen har tilregnelse til, at dokumentet er urigtigt. I Landsrettens dom af 31.

august 2011 blev både direktøren og selskabets eksterne revisor dømt for i forening at have oprettet fiktive fakturaer og regnskabsposter.

LOV Skattekontrolloven § 82, stk. 1, 3 | Straffeloven § 23 | Straffeloven § 289

PRAKSIS

Højesteret · Højesteret fastsætter straf for momssvig af særligt grov karakter (Momskarusselsvig) – Delvist ubetinget fængsel og nedsat bøde	19.08.2015
Landsretten · Dom for omfattende moms- og skatteunddragelse samt kørsel under påvirkning af kokain	21.08.2025
Landsretten · Fængselsstraf for omfattende og systematisk moms- og skattesvig af særlig grov karakter	31.08.2011
Byretten · Frifindelse for grov skatteunddragelse ved overdragelse af fast ejendom fra selskab til hovedaktionær til markedspris	18.08.2021
Byretten · Direktør idømt betinget fængsel og stor tillægsbøde for omfattende skatte- og momsunddragelse	02.06.2021

§ 6 Passiv skattesvig efter § 83 – underretningspligten og de fire uger

§ 83 er den bestemmelse, der i praksis rammer den skattepligtige, som slet ikke reagerer. Pligten indtræder ved modtagelsen af en for lav årsopgørelse eller en for lav skønsmæssig ansættelse og skal opfyldes inden 4 uger. Bestemmelsen er central, fordi Skatteforvaltningen i vidt omfang danner årsopgørelser automatisk: den skattepligtige, der lader en åbenlyst for lav opgørelse stå, handler ikke aktivt, men rammes af underretningspligten.

I S-207-25 (Østre Landsret, 14. august 2025) var en virksomhedsindehaver tiltalt for to forhold efter § 83, stk. 4 (indkomstårene 2016 og 2017) og ét forhold efter momslovens § 81, stk. 3. Den samlede unddragelse udgjorde 474.127,56 kr. – altså under 500.000 kr.-grænsen, hvorfor sagen kunne afgøres med bøde.

Forhold	Periode	Unddraget	Hjemmel
1	2017	198.942,63 kr.	§ 83, stk. 4
2	2.-4. kvartal 2017	154.344,75 kr.	momsloven § 81, stk. 3
3	2016	120.840,18 kr.	§ 83, stk. 4

Byretten havde fastsat bøden til 200.000 kr.; landsretten beregnede normalbøden til ca. 888.000 kr. og nedsatte den herefter med halvdelen til 425.000 kr. under hensyn til en samlet sagsbehandlingstid på over fem år. Dommen afklarer samtidig, at anklagemyndigheden ved en skærpelsesanke frit kan nedlægge påstand om en højere bøde end i første instans, og at tilståelsesrabat ikke gives, når erkendelsen først kommer under hovedforhandlingen i byretten.

I S-3237-22 og S-3469-23 blev § 83 anvendt på systematisk manglende afregning gennem en sammenhængende periode fra 2011 til 2015. Landsretten fastslog, at forholdene udgjorde en **fortsat forbrydelse**, hvorfor forældelsesfristen kunne regnes fra det sidst begåede forhold, og ingen dele af sagen var forældet. Det er et gennemgående træk i skattestraffesager, hvor unddragelsen strækker sig over flere indkomstår.

Sagerne efter den tidligere skattekontrollovs § 16, stk. 3 – forgængeren til § 83 – viser samme mønster. I I-2382/2015 blev en udlejer idømt betinget fængsel og tillægsbøde for ikke at have selvangivet lejeindtægter fra tre lejligheder og en ejendomsavance – samlet over 317.000 kr. i unddraget skat og bidrag. Og i

SS-82/2021-HER blev en direktør dømt for netop at have undladt at rette årsopgørelser, hvor løn og udbytte manglede.

LOV	Momsloven § 81, stk. 3 · Skattekontrolloven § 83, stk. 1-5	
PRAKSIS	**Landsretten** · Dom for omfattende moms- og skatteunddragelse samt kørsel under påvirkning af kokain	21.08.2025
	Landsretten · Skatte- og momsunddragelse: Landsret skærper bøde for forsætlig undladelse af underretningspligt og momsangivelse	14.08.2025
	Byretten · Direktør idømt betinget fængsel og stor tillægsbøde for omfattende skatte- og momsunddragelse	02.06.2021
	Byretten · Betinget fængselsstraf og tillægsbøde for skattesvig i forbindelse med udlejning og salg af lejligheder	24.09.2015

§ 7 Fiktive fakturaer, stråmandsselskaber og indkomstmaskering

Den hyppigste gerningstype i de store skattestraffesager er brug af fiktive fakturaer fra underleverandør- eller vikarselskaber. Konstruktionen giver på én gang uberettiget momsfradrag, undgået indeholdelse af A-skat og AM-bidrag samt et uberettiget driftsomkostningsfradrag i selskabsskatten. Skattekontrollovens § 84, nr. 6 kriminaliserer selvstændigt selve udstedelsen af urigtig dokumentation, når den er egnet til at blive anvendt som grundlag for opgørelsen af den skattepligtige indkomst.

SS-6020/2019-FRB og ankesagen SS-1958/2020-OLR – som endte i Højesteret som AM2023.06.08H – udgør skolebogseksemplet. Bevisgrundlaget bestod af fiktive fakturaer, pengestrømsanalyser, telefonaflytninger og ransagningsfund, herunder NemID-nøglekort til de registrerede stråmandsdirektører fundet på bagmandens bopæl, virksomhedsstempler fundet i hovedselskabets lokaler, og et Excel-regneark med opgørelse af 10 pct. kommission til underleverandøren og 90 pct. tilbagebetaling til kunden. De registrerede direktører i vikarbureauerne var hjemløse, stofmisbrugere eller udrejste.

Samme mønster genfindes i V.L. S-0422-12, Landsrettens dom af 27. januar 2012, 1-3235/2012 og S-3361-20, hvor den reelle leder drev virksomheden gennem en registreret stråmandsejer.

Strafferetten og skatteretten løber her parallelt. Landsskatteretten nægter systematisk fradrag for fakturaer fra selskaber uden reelt driftsapparat og beskatter samtidig betalingerne som maskeret udbytte hos hovedanpartshaveren:

- I 19-0042263 blev fradrag for 2,96 mio. kr. i proformafakturaer nægtet, og ekstraordinær genoptagelse for 2011-2014 godkendt, efter at eneanpartshaveren var straffedømt for forsætlig skatte- og momsunddragelse ved brug af netop de fakturaer.
- I 23-0098588 og 25-0046891 blev hovedanpartshavere beskattet af henholdsvis 103.250 kr. og 704.256 kr. som maskeret udbytte.
- I 22-0054043 blev betalinger til tre fiktive underleverandører omkvalificeret til fradragsberettigede lønudgifter, men regnskabet i øvrigt tilsidesat.

Hvor bogføringen er så mangelfuld, at grundlaget ikke kan efterprøves, foretager Skatteforvaltningen en skønsmæssig ansættelse efter skattekontrollovens § 74, jf. 22-0038966. En for lav skønsmæssig ansættelse udløser i sig selv underretningspligten efter § 83, stk. 2.

Grov tilsidesættelse af bogføringspligten påtales typisk sideløbende efter straffelovens § 302, jf. S-0165–25 og Sag 210/2016. Parallel momsunddragelse behandles nærmere under momssvig.

LOV Skattekontrolloven § 74 | Skattekontrolloven § 83, stk. 2 | Skattekontrolloven § 84 | Straffeloven § 302

PRAKSIS

Højesteret · Højesteret stadfæster tillægsbøder for omfattende, organiseret moms- og skattesvig	08.06.2023
Højesteret · Afslag på samfundstjeneste ved gentagen grov skattesvig og momssvig	11.01.2017
Landsretten · Betinget fængsel skærpet til ubetinget fængsel i 2 år og 3 måneder for momsunddragelse af særlig grov karakter (11,4 mio. kr.)	05.05.2025
Landsretten · Landsretsdom om omfattende svindel med fiktive fakturaer og vikarbureauer i restaurationskoncern	03.05.2022
Landsretten · Landsretsdom om skatte- og momsunddragelse af særlig grov beskaffenhed samt dokumentfalsk og forsøg på bedrageri	08.11.2021
Landsretten · Dom for systematisk groft skattesvig, momsunddragelse og hvidvask af 4,5 mio. DKK	22.08.2012
Landsretten · Mand dømt for groft skattesvig og momssvig i forbindelse med fiktive fakturaer	25.06.2012
Landsretten · Dom for grov skattesvig og falsk bogføring: Fængselsstraf for systematisk brug af fiktive fakturaer	27.01.2012
Byretten · Omfattende sag om skattesvig: Fængsel, bøder og udvisning	03.07.2020
Landsskatteretten · Hovedanpartshaver beskattet af maskeret udbytte for selskabets betalinger til underleverandører med fiktive fakturaer	28.06.2026
Landsskatteretten · Landsskatteretten: Opgørelse af overskud af virksomhed - rette indkomstmodtager og skønsmæssig ansættelse	26.03.2025
Landsskatteretten · Nægtet fradrag for 2,96 mio. kr. for fiktive fakturaer - Ekstraordinær genoptagelse godkendt efter dom for forsætlig skatteunddragelse	20.12.2024
Landsskatteretten · Beskatning af maskeret udlodning hos eneanpartshaver som følge af fiktive underleverandørfakturaer	03.12.2024
Landsskatteretten · Landsskatteretten stadfæster skønsmæssig forhøjelse af selskabs skattepligtige indkomst grundet manglende oplysningspligt	16.08.2023

§ 8 Strafudmåling: betinget fængsel, samfundstjeneste og lang sagsbehandlingstid

Frihedsstraffen udmåles efter unddragelsens størrelse, men fuldbyrdelsesformen afgøres efter en samlet vurdering af kriminalitetens grovhed og eventuelle forstraffe.

Samfundstjeneste. Ved lovændringen om udvidet brug af samfundstjeneste i 2015 blev den tidligere særlige tilbageholdenhed i skattesager opgivet. Straffelovrådets synspunkt er gengivet i Højesterets dom i Sag 210/2016:

> *»Det er Straffelovrådets opfattelse, at der ikke er grundlag for fortsat at udvise særlig tilbageholdenhed med at anvende samfundstjeneste i sager om skattesvig. Valget mellem samfundstjeneste og ubetinget fængsel […] bør efter Straffelovrådets opfattelse fremover først og fremmest afgøres ud fra en samlet vurdering af dels grovheden af den nu foreliggende kriminalitet som udtrykt ved længden af fængselsstraffen, dels omfanget og alvoren af eventuel tidligere kriminalitet.«*

I den konkrete sag var der unddraget ca. 1,2 mio. kr. i 2011-2012, og tiltalte var i 2005 straffet med 40 dages fængsel for ligeartet kriminalitet vedrørende ca. 280.000 kr. Højesteret stadfæstede 1 års ubetinget fængsel:

> *»På baggrund af det anførte tiltræder Højesteret, at der uanset Ts gode personlige forhold ikke er grundlag for at gøre straffen helt eller delvist betinget med vilkår om samfundstjeneste.«*

Hvor der ikke er forstraffe, er billedet et andet. I S-1496-25 blev en unddragelse på 1.074.260 kr. sanktioneret med 7 måneders **betinget** fængsel, men landsretten skærpede byrettens afgørelse ved at tilføje vilkår om 120 timers ulønnet samfundstjeneste. I SS-82/2021-HER blev en unddragelse på i alt ca. 403.000 kr. sanktioneret med 3 måneders betinget fængsel med 80 timers samfundstjeneste og tillægsbøde på 413.614 kr.

Sagsbehandlingstid. Skattestraffesager er typisk langvarige, fordi den administrative kontrolsag går forud for straffesagen. Domstolene kompenserer primært i fængselsstraffen. I SS-1958/2020-OLR nedsatte Østre Landsret straffen for én tiltalt under hensyn til den usædvanligt lange sagsbehandlingstid, mens en anden blev skærpet. I S-3237-22 og S-3469-23 fastslog landsretten, at den langvarige sagsbehandling krænkede retten til rettergang inden rimelig tid efter EMRK artikel 6, og kompenserede ved at gøre 6 måneders fængsel betinget uden vilkår om samfundstjeneste – men hævede samtidig tillægsbøden til 900.000 kr. I S-207-25, hvor sanktionen alene var bøde, blev normalbøden derimod halveret på grund af sagsbehandlingstiden.

Høj alder. Rigsadvokatmeddelelsen om straffens fastsættelse, pkt. 5.11.2 henviser til TfK 2013.509 Ø, hvor en 70-årig blev idømt 3 år og 6 måneders fængsel for skatteunddragelse på ikke under 19.101.514 kr. efter straffelovens § 289, men hvor straffen blev gjort betinget under hensyn til den høje alder, jf. straffelovens § 82, stk. 1, nr. 2, jf. § 56, stk. 2.

Rettighedsfrakendelse og konfiskation. I de store sager nedlægges rutinemæssigt påstand om rettighedsfrakendelse efter straffelovens § 79 – i AM2023.06.08H i 3-5 år – og om konfiskation efter § 75. Fuldbyrdelsen kan række videre end dommen: i SS-130/2014-HJR stadfæstede Højesteret en editionskendelse mod den dømtes revisor med henblik på at værdiansætte beslaglagte aktier til dækning af bøde- og konfiskationskrav efter dom for grov skatteunddragelse.

LOV Straffeloven § 56, stk. 1, 2 · Straffeloven § 62 · Straffeloven § 75 · Straffeloven § 79 · Straffeloven § 82, stk. 1

PRAKSIS

Højesteret · Højesteret stadfæster tillægsbøder for omfattende, organiseret moms- og skattesvig	08.06.2023
Højesteret · Afslag på samfundstjeneste ved gentagen grov skattesvig og momssvig	11.01.2017
Højesteret · Højesteret stadfæster landsrettens kendelse om edition hos revisor efter dom i økonomisk kriminalitetssag	12.01.2015
Landsretten · Dom for omfattende moms- og skatteunddragelse samt kørsel under påvirkning af kokain	21.08.2025
Landsretten · Skatte- og momsunddragelse: Landsret skærper bøde for forsætlig undladelse af underretningspligt og momsangivelse	14.08.2025
Landsretten · Svig med offentlige midler vedrørende COVID-19 lønkompensation: Betinget fængsel og tillægsbøde på 725.000 kr.	27.01.2023
Landsretten · Landsretsdom om omfattende svindel med fiktive fakturaer og vikarbureauer i restaurationskoncern	03.05.2022
Byretten · Virksomhedsejer idømt betinget fængsel og tillægsbøde på 1.070.000 kr. for momssvig og skattesvig	05.02.2026
Byretten · Direktør idømt betinget fængsel og stor tillægsbøde for omfattende skatte- og momsunddragelse	02.06.2021

§ 9 Skattely, udenlandske konti og automatisk informationsudveksling

Skjulte midler i udlandet er en klassisk gerningstype, og forarbejderne til straffelovens § 289, stk. 3 fremhæver netop »placering af indeståender i udenlandske pengeinstitutter m.v., som SKAT ikke kan indhente oplysninger fra« som en manøvre, der tilsigter at vanskeliggøre opklaringen og derfor bør udløse 20 pct. forhøjelse af tillægsbøden.

Den skattepligtige har efter skattekontrollovens § 2, stk. 3 pligt til at oplyse om arten og værdien af formue i udlandet og om ejendomsværdien af fast ejendom i udlandet. Undladelse heraf er den typiske indgang til en straffesag om udenlandske konti.

Bevismæssigt bærer den skattepligtige risikoen for uafklarede udenlandske indeståender. I 08-03608 blev en klager beskattet af næsten 1 mio. kr. indsat på tyrkiske bankkonti i hendes navn. Landsskatteretten fandt det ikke godtgjort, at beløbene tilhørte en svoger, og lagde vægt på, at privatforbrugsopgørelserne ikke gav plads til opsparing i den størrelsesorden, og at oplysningspligten om udenlandske konti ikke var overholdt.

SKATs Money Transfer-projekt gav tilsvarende grundlag for ekstraordinær genoptagelse. I 12-0247059 havde en mægler modtaget større beløb fra sin engelske arbejdsgiver end selvangivet; Landsskatteretten fandt grov uagtsomhed og lagde vægt på, at klageren gennem hele perioden havde været i stand til at opgøre sine udlæg over for arbejdsgiveren måned for måned.

Den retlige ramme for opdagelsen er i dag EU's direktiver om administrativt samarbejde. DAC2-direktivet (direktiv 2014/107/EU) indførte obligatorisk automatisk udveksling af finansielle kontooplysninger, DAC7-direktivet (direktiv 2021/514/EU) indberetning fra digitale platformsoperatører, og DAC8-direktivet (direktiv 2023/2226/EU) udvider fra 2026 udvekslingen til kryptoaktiver. Direktiv 2016/881/EU om land for land-rapportering har direkte forbindelse til bødebestemmelsen i skattekontrollovens § 84, nr. 5.

Den midlertidige selvanmelderordning fra 2012 for midler på udenlandske konti indførte samtidig straffelovens § 289, stk. 3. Den gældende – permanente – selvanmeldelsespraksis fremgår af Den juridiske vejledning A.C.3.5.2.7: intet strafansvar ved grov uagtsomhed uanset beløb eller ved forsætlige unddragelser op til 100.000 kr.; bøde svarende til én gang unddragelsen mellem 100.000 kr. og 500.000 kr.; og domstolsbehandling med frihedsstraf og tillægsbøde på én gang unddragelsen derover.

Om skatteforvaltningens indhentelse af oplysninger i skattelysager har Folketingets Ombudsmand udtalt sig indgående i FOB 2018-30 om Panama Papers – se nærmere nedenfor.

LOV `Skatteforvaltningsloven § 27, stk. 1` `Skattekontrolloven § 2, stk. 3` `Skattekontrolloven § 84` `Straffeloven § 289, stk. 3`

PRAKSIS **Landsskatteretten** · Ekstraordinær genoptagelse af skatteansættelse - grov uagtsomhed og overskridelse af reaktionsfrist 28.05.2014

Landsskatteretten · Landsskatteretten om beskatning af ubeskattede midler på tyrkiske bankkonti 22.06.2009

§ 10 Den administrative bødesag: kompetence, forsvarerbeskikkelse og selvinkriminering

Langt de fleste skattestraffesager afgøres aldrig ved en domstol. Skattekontrollovens § 86, stk. 1 giver Skatteforvaltningen adgang til i sager, der ikke skønnes at ville medføre højere straf end bøde, at tilkendegive den sigtede, at sagen kan afgøres uden retssag mod vedtagelse af en bøde. Vedtages bøden, bortfalder videre strafferetlig forfølgning, og vedtagelsen har samme gentagelsesvirkning som en dom, jf. § 86, stk. 3. Efter

forhøjelsen af frihedsstrafgrænsen pr. 1. januar 2024 kan Skatteforvaltningen afslutte sager med forsætlig unddragelse op til 500.000 kr. administrativt.

Ordningen har dybe rødder. Betænkning nr. 932/1981 om straffebestemmelser i skatte-, afgifts- og tilskudslovgivningen beskriver, hvordan de administrative bøder på området »i vidt omfang udmåles som takstbøder, d.v.s. at bødens størrelse fastsættes på grundlag af faste kriterier«, og betænkningen s. 138 dokumenterer, at frihedsstrafgrænsen dengang lå på 15.000 kr. i unddragen statsskat, fastlagt administrativt ved statsskattedirektoratets cirkulæreskrivelse af 7. december 1977. Delbetænkning nr. 977/1983 om behandlingen af skattestraffesager, der afgøres administrativt beskriver overgangen fra tilbuds- og acceptordning til egentlige bødeforelæg og foreslog samtidig en bistandsordning til styrkelse af skatteyderens retsstilling. Den efterfølgende **betænkning nr. 1091/1986 om behandlingen af skatte- og afgiftsstraffesager, der afgøres administrativt** er fortsat referenceramme for området.

Retssikkerhedsgarantierne er i dag udmøntet i bekendtgørelse om vejledning af en sigtet under en administrativ straffesag, der bliver behandlet af Skatteforvaltningen, der trådte i kraft 1. juni 2025. Skatteforvaltningen skal vejlede den sigtede om muligheden for forsvarerbeskikkelse, men kan konkret undlade det bl.a., »når der i sagen er rejst sigtelse for unddragelse af skatter eller afgifter på ikke over 40.000 kr., og den sigtede ikke tidligere er straffet i en unddragelsessag«. Efter § 2 skal vejledningen gives skriftligt senest samtidig med meddelelsen om sigtelsen, og efter § 3 kan sagen kun fortsætte uden forsvarer med den sigtedes udtrykkelige samtykke.

Forbuddet mod selvinkriminering er den mest omtvistede grænseflade mellem kontrolsagen og straffesagen. Folketingets Ombudsmand fastslog i FOB 2018-30 om Panama Papers, at også pligten til at gøre rede for grundlaget for selvangivne oplysninger er en oplysningspligt omfattet af retssikkerhedslovens § 10:

> *»En borger, som efter skattekontrollovens § 1, stk. 1, bliver bedt om at gøre rede for grundlaget for selvangivne oplysninger, er derfor beskyttet af bestemmelsen om forbud mod selvinkriminering i retssikkerhedslovens § 10.«*

Ombudsmanden fulgte op i FOB 2019-33, hvor Skattestyrelsen beklagede ikke at have vejledt om selvinkriminering i en materialeindkaldelse, der var udsendt efter at konkret mistanke var opstået. I FOB 2023-8 anerkendte Skattestyrelsen tilsvarende, at der i agterskrivelsen burde have været vejledt om, at der forelå mistanke om et strafbart forhold, og at borgeren ikke havde pligt til at afgive oplysninger – »en beklagelig fejl«. Det generelle retsgrundlag er redegjort i FOB 2015-13 om retten til ikke at inkriminere sig selv. Praksis viser, at mistankevurderingen – hvornår kontrolsagen bliver til en straffesag – er det centrale og ofte utilstrækkeligt dokumenterede punkt.

Ransagning i sager om overtrædelse af skattekontrolloven kan efter § 87 ske efter retsplejelovens regler om ransagning i sager, der kan medføre frihedsstraf, jf. SS-26257/2008-KBH.

LOV `Skattekontrolloven § 86, stk. 1, 3` `Skattekontrolloven § 87`

§ 11 Samspillet med den civile skatteansættelse – ekstraordinær genoptagelse efter § 27, stk. 1, nr. 5

Skattestraffesagen og den civile skatteansættelse følges ad, men bedømmes efter forskellige standarder. Skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 5 tillader ekstraordinær genoptagelse ud over de ordinære frister i § 26, hvis »den skattepligtige eller nogen på dennes vegne forsætligt eller groft uagtsomt har bevirket, at

skattemyndighederne har foretaget en ansættelse på et urigtigt eller ufuldstændigt grundlag«. Varslingen skal ske senest 6 måneder efter kundskabstidspunktet, og ansættelsen senest 3 måneder efter varslingen, jf. § 27, stk. 2.

Landsskatteretten foretager en **selvstændig** tilregnelsesvurdering. I 15-1590217 blev en klager, der havde fratrukket renteudgifter to gange, anset for at have handlet mindst groft uagtsomt, og retten bemærkede udtrykkeligt:

> *»Det forhold, at klageren ikke var pålagt straf for skatteunddragelse, kunne ikke ændre vurderingen af klagerens tilregnelse i medfør af skatteforvaltningsloven.«*

De typiske holdepunkter for grov uagtsomhed i genoptagelsespraksis er:

- **Størrelsen og synligheden af fejlen.** I 15-1590217 burde klageren have reageret på usædvanligt store overskydende skatter.
- **Tidligere korrekt selvangivelse af samme indkomsttype.** I 19-0053435 havde klageren i tidligere år selvangivet tilsvarende aktieavancer.
- **Kendskab til indkomstens karakter.** I 19-0006903 burde en ansat have indset, at udnyttelsesvederlaget for tildelte optioner var løn og ikke kapitalindkomst.
- **Ukendskab til reglerne er ikke undskyldende.** I 17-0175621 fastslog retten, at ukendskab til relevante skatteregler ikke i sig selv medfører, at handlingen alene kan anses for simpelt uagtsom.

Straffedommen kan omvendt danne grundlag for genoptagelsen: i 19-0042263 blev betingelserne for ekstraordinær genoptagelse for 2011-2014 anset for opfyldt, efter at eneanpartshaveren ved byretten var dømt for forsætlig skatte- og momsunddragelse ved brug af proformafakturaer.

Kundskabstidspunktet efter § 27, stk. 2 regnes fra det tidspunkt, hvor Skatteforvaltningen kom i besiddelse af det fornødne grundlag for at varsle en korrekt afgørelse – ikke fra den første indikation. I 12-0247059 løb fristen først fra modtagelsen af klagerens egen redegørelse, der gjorde det muligt at skelne skattepligtige lønindtægter fra skattefri udlægsrefusioner.

De civilretlige aspekter af genoptagelse behandles nærmere under skatteret-genoptagelse.

LOV	Skatteforvaltningsloven § 26 · Skatteforvaltningsloven § 27, stk. 1, 2	
PRAKSIS	**Landsskatteretten** · Nægtet fradrag for 2,96 mio. kr. for fiktive fakturaer - Ekstraordinær genoptagelse godkendt efter dom for forsætlig skatteunddragelse	20.12.2024
	Landsskatteretten · Skatteyder anset for groft uagtsom ved manglende selvangivelse af aktieavancer og udlejningsoverskud	11.11.2021
	Landsskatteretten · Ekstraordinær genoptagelse af skatteansættelse vedrørende aktieoptioner – grov uagtsomhed	01.09.2021
	Landsskatteretten · Skattepligt af gaver – Lejlighedsgaver – Grov uagtsomhed – Ekstraordinær genoptagelse	28.06.2018
	Landsskatteretten · Landsskatteretten: Grov uagtsomhed ved rentefradrag - forhøjelse af skatteansættelse	14.12.2016
	Landsskatteretten · Ekstraordinær genoptagelse af skatteansættelse - grov uagtsomhed og overskridelse af reaktionsfrist	28.05.2014

§ 12 Sammenfatning af praksismønstrene

Skattestraffesagernes struktur kan sammenfattes i fem gennemgående mønstre.

1. Beløbet styrer sanktionsvalget – men ikke alene. Med reformen pr. 1. januar 2024 er billedet i førstegangstilfælde:

Unddragelse (forsæt)	Sanktion
≤ 20.000 kr.	Intet bødeansvar
20.000-40.000 kr.	Bøde på 5.000 kr.
40.000-500.000 kr.	Normalbøde = 2 × unddragelsen, administrativt bødeforelæg
≥ 500.000 kr. inden for samme lovområde	Frihedsstraf + tillægsbøde, som udgangspunkt efter straffelovens § 289

Ved grov uagtsomhed er normalbøden én gang unddragelsen, og fængselsstraf er udelukket. I gentagelsestilfælde inden for 10 år er frihedsstrafgrænsen 250.000 kr., og normalbøden kan forhøjes med 25 pct.

2. Tillægsbøden er pønal og ufravigelig. AM2023.06.08H er det centrale præjudikat: bøden fordeles ikke mellem medgerningsmænd, nedsættes ikke ved efterbetaling og – efter S-1496-25 – heller ikke ved tilståelse. Ved særlig grov beskaffenhed forhøjes den efter § 289, stk. 3 med 20 pct.

3. Forsætsbeviset afgøres af objektive holdepunkter. Domfældelse bygger på, at fejlene var åbenbare, at den tiltalte havde det fulde overblik over virksomhedens økonomi, og at forholdet var drøftet med revisor, jf. SS-82/2021-HER. Frifindelse forekommer, hvor regelgrundlaget er komplekst, og den skattepligtige har fulgt professionel rådgivning, jf. SS-351/2021-HER.

4. Fuldbyrdelsesformen afgøres af forstraffe og tidsforløb. Uden forstraffe gøres straffen typisk betinget med vilkår om samfundstjeneste selv ved unddragelser over 1 mio. kr., jf. S-1496-25. Med forstraf for ligeartet kriminalitet er udgangspunktet ubetinget fængsel, jf. Sag 210/2016. Urimeligt lang sagsbehandlingstid kompenseres i fængselsstraffen – ikke i tillægsbøden, jf. S-3237-22 og S-3469-23.

5. Straffesagen og skattesagen er adskilte, men gensidigt forstærkende. En frifindelse i straffesagen udelukker ikke ekstraordinær genoptagelse efter skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 5, og en straffedom kan omvendt begrunde genoptagelsen. Samtidig gælder retssikkerhedslovens forbud mod selvinkriminering fra det øjeblik, der foreligger konkret mistanke – en grænse, som ombudsmanden gentagne gange har fundet utilstrækkeligt håndteret af skattemyndighederne.

Afgrænsningsmæssigt hører parallelt momssvig under momssvig, hvidvask af unddragne midler under hvidvask, bedrageri uden skattekontekst under bedrageri, spørgsmål om subjektiv og objektiv skattepligt under bopael-skattepligt og selve indkomstopgørelsen under indkomstopgoerelse-og-personskatteberegning.

LOV `Skatteforvaltningsloven § 27, stk. 1` `Skattekontrolloven § 82, stk. 1` `Skattekontrolloven § 83, stk. 4` `Straffeloven § 50, stk. 2` `Straffeloven § 289, stk. 1, 3`

PRAKSIS

Højesteret · Højesteret stadfæster tillægsbøder for omfattende, organiseret moms- og skattesvig	08.06.2023
Højesteret · Afslag på samfundstjeneste ved gentagen grov skattesvig og momssvig	11.01.2017
Landsretten · Dom for omfattende moms- og skatteunddragelse samt kørsel under påvirkning af kokain	21.08.2025
Byretten · Virksomhedsejer idømt betinget fængsel og tillægsbøde på 1.070.000 kr. for momssvig og skattesvig	05.02.2026

Byretten · Frifindelse for grov skatteunddragelse ved overdragelse af fast ejendom fra selskab til hovedaktionær til markedspris 18.08.2021

Byretten · Direktør idømt betinget fængsel og stor tillægsbøde for omfattende skatte- og momsunddragelse 02.06.2021

REFERENCE Lovgrundlag

8 paragraffer

Skatteforvaltningsloven § 27	stk. 1	Skattekontrolloven § 82	stk. 1
Skattekontrolloven § 83	stk. 4	Skattekontrolloven § 84	
Skattekontrolloven § 85		Skattekontrolloven § 86	stk. 1
Straffeloven § 50	stk. 2	Straffeloven § 289	stk. 1-3

MATERIALE Citerede afgørelser

40 afgørelser

HØJESTERET · ØVERSTE INSTANS 12

10.01.2025	Højesteret stadfæster varetægtsfængsling i stor udbytteskatssag og præciserer proportionalitetsvurdering i sager om tillægsstraf	AM2025.01.10H
25.06.2024	Højesteret fastslår, at særlov om COVID-19 lån har forrang for Straffeloven § 289 a ved uberettiget ansøgning	AM2024.06.25H
08.06.2023	Højesteretsdom om fuld tillægsbøde til hver deltager ved skatte- og momsunddragelse	3293-3922
08.06.2023	Højesteret stadfæster tillægsbøder for omfattende, organiseret moms- og skattesvig	AM2023.06.08H
11.01.2017	Afslag på samfundstjeneste ved gentagen grov skattesvig og momssvig	210-2016
19.08.2015	Højesteret fastsætter straf for momssvig af særligt grov karakter (Momskarusselsvig) – Delvist ubetinget fængsel og nedsat bøde	Sag 71/2015
12.01.2015	Højesteret stadfæster landsrettens kendelse om edition hos revisor efter dom i økonomisk kriminalitetssag	611-703
15.11.2013	Højesterets dom om skattesvig af særlig grov karakter og kumulation af straf for hvidvask af udbytte	
05.07.2012	Højesteretsdom om groft skattesvig, tilskudssvindel og strafudmåling efter Straffeloven § 289	S-3687-10
25.04.2012	Højesteretsdom: Groft skattesvig af særlig kvalificeret karakter og strafudmåling efter Straffeloven § 289	
23.04.2012	Højesteretsdom om groft skattesvig, dokumentfalsk og strafudmåling for direktør	
15.02.2012	Højesteretsdom om grov hvidvask i forbindelse med momsunddragelse (Selvvask vs. Uafhængig Hvidvask)	

LANDSRETTEN · ANKEINSTANS 12

21.08.2025	Dom for omfattende moms- og skatteunddragelse samt kørsel under påvirkning af kokain	S-3237-22 og S-3469-23
14.08.2025	Skatte- og momsunddragelse: Landsret skærper bøde for forsætlig undladelse af underretningspligt og momsangivelse	S-207-25
05.05.2025	Betinget fængsel skærpet til ubetinget fængsel i 2 år og 3 måneder for momsunddragelse af særlig grov karakter (11,4 mio. kr.)	S-0165-25
27.01.2023	Svig med offentlige midler vedrørende COVID-19 lønkompensation: Betinget fængsel og tillægsbøde på 725.000 kr.	S-1982-21
03.05.2022	Landsretsdom om omfattende svindel med fiktive fakturaer og vikarbureauer i restaurationskoncern	3258-3884
08.11.2021	Landsretsdom om skatte- og momsunddragelse af særlig grov beskaffenhed samt dokumentfalsk og forsøg på bedrageri	S-3361-20
10.10.2016	Dom om betinget fængselsstraf for skatteunddragelse og hæleri	6316-7567
01.11.2012	Direktionsmedlem dømt for groft skattesvig på 10 mio. kr. og idømt fængselsstraf	
22.08.2012	Dom for systematisk groft skattesvig, momsunddragelse og hvidvask af 4,5 mio. DKK	1-3235/2012
25.06.2012	Mand dømt for groft skattesvig og momssvig i forbindelse med fiktive fakturaer	V.L. S-0422-12
27.01.2012	Dom for grov skattesvig og falsk bogføring: Fængselsstraf for systematisk brug af fiktive fakturaer	
31.08.2011	Fængselsstraf for omfattende og systematisk moms- og skattesvig af særlig grov karakter	

BYRETTEN · FØRSTE INSTANS 5

05.02.2026	Virksomhedsejer idømt betinget fængsel og tillægsbøde på 1.070.000 kr. for momssvig og skattesvig	S-1496-25
18.08.2021	Frifindelse for grov skatteunddragelse ved overdragelse af fast ejendom fra selskab til hovedaktionær til markedspris	144-168
02.06.2021	Direktør idømt betinget fængsel og stor tillægsbøde for omfattende skatte- og momsunddragelse	139-160
03.07.2020	Omfattende sag om skattesvig: Fængsel, bøder og udvisning	3234-3841
24.09.2015	Betinget fængselsstraf og tillægsbøde for skattesvig i forbindelse med udlejning og salg af lejligheder	I-2382/2015

LANDSSKATTERETTEN · ADMINISTRATIV KLAGEINSTANS 11

28.06.2026	Hovedanpartshaver beskattet af maskeret udbytte for selskabets betalinger til underleverandører med fiktive fakturaer	25-0046891
26.03.2025	Landsskatteretten: Opgørelse af overskud af virksomhed - rette indkomstmodtager og skønsmæssig ansættelse	22-0054043

20.12.2024	Nægtet fradrag for 2,96 mio. kr. for fiktive fakturaer - Ekstraordinær genoptagelse godkendt efter dom for forsætlig skatteunddragelse	19-0042263
03.12.2024	Beskatning af maskeret udlodning hos eneanpartshaver som følge af fiktive underleverandørfakturaer	23-0098588
16.08.2023	Landsskatteretten stadfæster skønsmæssig forhøjelse af selskabs skattepligtige indkomst grundet manglende oplysningspligt	22-0038966
11.11.2021	Skatteyder anset for groft uagtsom ved manglende selvangivelse af aktieavancer og udlejningsoverskud	19-0053435
01.09.2021	Ekstraordinær genoptagelse af skatteansættelse vedrørende aktieoptioner – grov uagtsomhed	19-0006903
28.06.2018	Skattepligt af gaver – Lejlighedsgaver – Grov uagtsomhed – Ekstraordinær genoptagelse	17-0175621
14.12.2016	Landsskatteretten: Grov uagtsomhed ved rentefradrag - forhøjelse af skatteansættelse	15-1590217
28.05.2014	Ekstraordinær genoptagelse af skatteansættelse - grov uagtsomhed og overskridelse af reaktionsfrist	12-0247059
22.06.2009	Landsskatteretten om beskatning af ubeskattede midler på tyrkiske bankkonti	08-03608

FORARBEJDE Betænkninger

3 referencer

Betænkning om behandlingen af skatte- og afgiftsstraffesager, der afgøres administrativt

nr. 1091 · 1986 · Ministeriet for skatter og afgifter

Betænkning om straffebestemmelser i skatte-, afgifts- og tilskudslovgivningen

nr. 932 · 1981 · Justitsministeriet

Delbetænkning om behandlingen af skattestraffesager, der afgøres administrativt (Betænkning nr. 977)

nr. 977 · 1983 · Ministeriet for skatter og afgifter