

PRAKSISOVERSIGTER • SAMLET UDGAVE

Praksis fra *Skatterådet*

Bindende svar om skat, moms og afgifter – nyaste praksis samlet.

OVERSIGTER

10

AFGØRELSE

311

PERIODE

2006–2026

10 OVERSIGTER

Indhold

01	Fast driftssted i Skatterådets bindende svar	73 afg.
02	Fonde og foreningers beskatning (fondsbeskatningsloven)	43 afg.
03	Forskertskatteordningen (KSL §§ 48 E-F)	35 afg.
04	Investeringselskaber og lagerbeskatning (ABL § 19)	12 afg.
05	Ledelsens sæde og skattemæssigt hjemsted for selskaber	4 afg.
06	Ligningslovens § 3 – den generelle omgåelsesklausul (GAAR)	4 afg.
07	Medarbejderaktier og aktieløn i Skatterådets praksis	62 afg.
08	Personalegoder og rådighedsbeskatning (LL § 16)	61 afg.
09	Rette indkomstmodtager og rette omkostningsbærer	8 afg.
10	Skattemæssig kvalifikation af trusts og udenlandske fonde	9 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 · SKATTERÅDET

Praksisoversigt over fast driftssted i Skatterådets bindende svar

Hjemmekontor, agentregel og forberedende virksomhed efter SEL § 2, stk. 2-6 i Skatterådets bindende svar

Version 2 · Opdateret 8. sep. 2026 · 73 afgørelser · 2008-2026

[Læs online](#)

INTRODUKTION

Fast driftssted er det praktisk vigtigste kriterium for, om en udenlandsk virksomhed bliver begrænset skattepligtig af erhvervsindkomst i Danmark, og retsområdet er i altovervejende grad formet af Skatterådets bindende svar – ikke af domstolene. Siden lovændringen med virkning fra 1. januar 2021 (L 28, folketingsåret 2020-21) er begrebet udtrykkeligt defineret i [selskabsskatteloven § 2, stk. 2-6](#) og [kildeskatteloven § 2, stk. 3-7](#) i overensstemmelse med 2017-udgaven af OECD's modeloverenskomst artikel 5. Denne oversigt kortlægger, hvad Skatterådet konkret lægger vægt på i hjemmekontor-sagerne, i agentsagerne, ved bygge- og anlægsarbejde og ved anti-fragmentering, samt hvordan rådets linje er blevet stadfæstet af Landsskatteretten.

PRINCIPPER UDLEDT AF PRAKSIS

- 01** Skatterådet kræver, at det udenlandske foretagende reelt råder over et fast forretningssted i Danmark; et hjemmekontor er kun til virksomhedens disposition, hvis virksomheden har krævet eller haft en forretningsmæssig interesse i, at arbejdet udføres herfra.
- 02** Skatterådet afviser fast driftssted, når medarbejderens flytning til Danmark udelukkende skyldes private forhold, og arbejdsgiveren hverken har krævet hjemmearbejdet eller har fordel af den geografiske placering.
- 03** Skatterådet lægger afgørende vægt på, om medarbejderens funktioner er identiske med foretagendets kernevirksomhed – er de det, er undtagelsen for forberedende og hjælpende virksomhed udelukket, uanset at medarbejderen ikke kan indgå aftaler.
- 04** Skatterådet accepterer ikke, at manglende aftalefuldmagt i sig selv udelukker fast driftssted efter hovedreglen om fast forretningssted; personalets beføjelser over for tredjemand er uden betydning i den vurdering.
- 05** Skatterådet skelner systematisk efter medarbejderens ledelsesniveau: hjemmearbejde for en administrerende direktør fører typisk til fast driftssted, mens underordnede eller ikke-ledende funktioner sjældnere gør det.

- 06** Agentreglen i SEL § 2, stk. 4, kræver en tilbagevendende – ikke enkeltstående – aftaleindgåelse eller en afgørende rolle ved indgåelsen af aftaler, som rutinemæssigt indgås uden væsentlig ændring.
- 07** Skatterådet ser bort fra formelle godkendelsesforbehold i koncernen, når den forretningsmæssige realitet er, at den danske enhed reelt binder det udenlandske selskab.
- 08** Anti-fragmenteringsreglen i SEL § 2, stk. 3, 2. pkt., medfører, at isoleret set hjælpende funktioner – fx varelager og indkøbsassistance – under ét kan udgøre et fast driftssted, når de udøves af nært forbundne parter.
- 09** Bygge-, anlægs- eller monteringsarbejde udgør efter intern dansk ret fast driftssted fra første dag, men reglen får kun selvstændig betydning over for lande uden dobbeltbeskatningsoverenskomst med Danmark.
- 10** Midlertidige afbrydelser af et bygge- eller anlægsprojekt medregnes i 12-månedersperioden efter dobbeltbeskatningsoverenskomsten, uanset afbrydelsens årsag og længde.
- 11** Skatterådet kræver, at spørgeren oplyser sagens faktiske forhold fyldestgørende; kan forudsætningen om fast driftssted ikke lægges til grund med fornøden sikkerhed, afvises anmodningen efter skatteforvaltningslovens § 24, stk. 2.
- 12** Et bindende svar om fortolkningen af en dobbeltbeskatningsoverenskomst er ikke bindende, i det omfang en udenlandsk skattemyndighed lægger en anden vurdering til grund, jf. skatteforvaltningslovens § 25, stk. 3.

Retsgrundlaget: fra praksisbaseret OECD-fortolkning til lovfæstet definition i SEL § 2, stk. 2-6

§ 1

Den begrænsede skattepligt følger af [selskabsskatteloven § 2, stk. 1, litra a](#), hvorefter udenlandske selskaber m.v. er skattepligtige, når de "udøver et erhverv med fast driftssted her i landet". For fysiske personer og dødsboer gælder den parallelle regel i [kildeskatteloven § 2, stk. 1, nr. 4](#).

Indtil 2021 indeholdt loven ingen definition af begrebet. Som det udtrykkeligt fremgår af forarbejderne til den ændringslov, der trådte i kraft 1. januar 2021 (L 28, folketingsåret 2020-21):

Hvad der forstås ved fast driftssted afgøres efter praksis i overensstemmelse med artikel 5 i OECD's modeloverenskomst og OECD-kommentarerne til fortolkning af denne artikel.

Med ændringsloven blev definitionen skrevet ind i loven i fem led, der efter forarbejderne "i væsentligt omfang er udtryk for en kodificering af gældende ret", men som på to punkter ændrede retstilstanden:

Bestemmelse	Indhold
§ 2, stk. 2	Hovedreglen: erhverv gennem et fast forretningssted. Bygge-, anlægs- eller montering giver fast driftssted fra første dag. Udvidelse til den eksklusive økonomiske zone.

§ 2, stk. 3	Undtagelsen for forberedende/hjælpende virksomhed + anti-fragmenteringsreglen
§ 2, stk. 4	Agentreglen (2017-versionen: "sædvanligvis spiller en afgørende rolle")
§ 2, stk. 5	Undtagelsen for uafhængige repræsentanter + værn mod koncerninterne agenter
§ 2, stk. 6	Aktie- og fordringsinvestering er kun erhverv ved næringsvirksomhed

De to materielle ændringer var, at de opregnede eksempler på hjælpende virksomhed (varelager, indkøb, informationsindsamling) nu i **alle** tilfælde kræver en konkret vurdering af, om funktionen er af udelukkende forberedende eller hjælpende karakter, og at agentreglen ikke længere forudsætter, at repræsentanten handler i virksomhedens navn – kommissionsforhold er omfattet. Forarbejderne understreger endvidere varighedskravet:

I praksis statueres fast driftssted normalt ikke, hvis aktiviteten varer mindre end 6 måneder, jf. punkt 28 i kommentarerne til OECD's modeloverenskomst.

Indkomsten i driftsstedet opgøres efter det selvstændighedsprincip, der er lovfæstet i § 2, stk. 7 (AOA-princippet), dog med forrang for en afvigende formulering i den konkrete dobbeltbeskatningsoverenskomst. Spejlbilledligt holdes indkomst fra et **udenlandsk** fast driftssted uden for dansk beskatning efter territorialprincippet i § 8, stk. 2.

LOV

Kildeskatteoven § 2, stk. 1

Selskabsskatteoven § 2, stk. 1, 2-6, 7

Selskabsskatteoven § 8, stk. 2

Skatterådets prøvelseskompetence: bindende svar, bindingsperiode og DBO-forbeholdet

Fast driftssted-sagerne kommer ikke til Skatterådet som klagesager, men som anmodninger om **bindende svar** efter [skatteforvaltningsloven § 21](#). Skattestyrelsen skal forelægge anmodningen for Skatterådet, når svaret bl.a. kan få konsekvenser for et større antal skattepligtige, vedrører større økonomiske værdier eller angår fortolkning af væsentlig betydning for lovgivningen, jf. [§ 21, stk. 4](#), og rådet afgør derefter sagen, jf. [§ 2, stk. 2](#). Netop fordi fast driftssted-vurderingen er stærkt faktumbunden og har systemisk betydning, forelægges den ofte.

Proceduren har fire praktiske konsekvenser, som rådgivere skal være opmærksomme på:

- **Fuld prøvelse af retsanvendelsen, men bundethed af det oplyste faktum.** Skatterådet prøver retsanvendelsen fuldt ud, men lægger de af spørgeren oplyste faktiske forhold til grund. I [SKM2022.167.SR](#) blev det udtrykkeligt lagt til grund som oplyst, at medarbejderne ikke havde fuldmagt til at indgå aftaler – det var afgørende for, at agentreglen ikke fandt anvendelse.
- **Afvisning ved usikkert faktum.** Kan spørgsmålet ikke besvares med fornøden sikkerhed, afvises det efter [§ 24, stk. 2](#), og afvisningen kan ikke påklages administrativt, jf. [§ 24, stk. 3](#). I [SKM2023.598.SR](#) kunne spørgerens forudsætning om, at der efter en likvidation *ikke* ville være fast driftssted i Norge, ikke lægges til grund, netop fordi der fortsat blev udført salgsaktivitet fra medarbejderes hjemmekontorer. Hele anmodningen faldt.

- **Bindingsperiode på 5 år.** Svaret binder skattemyndighederne i 5 år, jf. [§ 25, stk. 1](#), men bortfalder i det omfang de afgørende forudsætninger ændres, jf. [§ 25, stk. 2](#). I fast driftssted-sager er de afgørende forudsætninger typisk ansættelseskontraktens arbejdsstedsangivelse, medarbejderens funktioner og fuldmagtsforhold – ændres de, falder svaret.
- **DBO-forbeholdet.** Et svar, der vedrører fortolkningen af en dobbeltbeskatningsoverenskomst, er efter [§ 25, stk. 3](#) ikke bindende, i det omfang en udenlandsk skattemyndighed lægger en anden vurdering til grund. Da næsten alle fast driftssted-svar hviler på artikel 5 i en konkret overenskomst, giver et positivt svar altså ikke sikkerhed mod, at kildestaten eller domicilstaten vurderer anderledes.

Skatterådet afviser desuden konsekvent at besvare spørgsmål, der ligger uden for rådets kompetence. I [SKM2021.670.SR](#) besvarede rådet spørgsmålet om skattemæssigt fast driftssted, men afviste at besvare det tilknyttede spørgsmål om momsregistrering.

LOV

[Skatteforvaltningsloven § 2, stk. 2](#)[Skatteforvaltningsloven § 21, stk. 4](#)[Skatteforvaltningsloven § 24, stk. 2](#)[Skatteforvaltningsloven § 25, stk. 1-3](#)

PRAKSIS

Skatterådet · Afvisning af bindende svar om fradrag for endeligt underskud i Norge

13.12.2023

Skatterådet · Norsk virksomhed får ikke fast driftssted ved hjemmearbejde i Danmark

01.04.2022

Skatterådet · Dansk datterselskab udgør fast driftssted for tysk selskab

13.12.2021

Hjemmekontoret – hvad Skatterådet lægger vægt på ved rådighedsvurderingen

§ 3

Hjemmekontor-sagerne er den klart største gruppe i Skatterådets fast driftssted-praksis, og rådet anvender en fast tretrinssprøve fra OECD's modeloverenskomst artikel 5, stk. 1: der skal være **et forretningssted**, det skal være **fast**, og virksomheden skal **udøve sin virksomhed gennem det**. Det springende punkt er næsten altid det første led – er den private bopæl til foretagendets disposition?

Skatterådet lægger her gennemgående vægt på følgende fire momenter:

1. **Hvem har taget initiativet, og hvorfor?** Skyldes den danske placering udelukkende medarbejderens private forhold, er hjemmet ikke til virksomhedens disposition. Rådet formulerede det i [SKM2022.167.SR](#) således:

Hjemmekontoret kan ikke anses for at være til rådighed for selskabet, da medarbejdernes ønske om at arbejde fra Danmark udelukkende skyldes private forhold, og arbejdsgiveren ingen forretningsmæssig interesse eller fordel har i denne placering. Hjemmekontoret udgør dermed ikke et surrogat for Spørgers etablering af et kontor i Danmark.

2. **Har virksomheden en forretningsmæssig interesse i placeringen?** Dette er det reelt afgørende kriterium. I [SKM2021.546.SR](#) var medarbejderen ansat til alene at betjene kunder i Finland, Norge og Sverige – alligevel havde den geografiske nærhed til det nordiske marked en selvstændig værdi for selskabet, og hjemmekontoret var derfor til dets disposition. Modsat i [SKM2021.213.SR](#), hvor en britisk softwarekoncerns medarbejder flyttede permanent til Danmark og arbejdede fuld tid hjemmefra med intern support og konkurrentanalyse uden kundekontakt: intet fast driftssted.
3. **Hvad står der i ansættelseskontrakten?** Skatterådet tillægger den formelle arbejdsstedsangivelse betydelig vægt. I [SKM2022.58.SR](#) angav kontrakten arbejdsstedet som "hos kunderne samt på hans private adresse

(hjemmearbejdsplads)", og rådet lagde herefter til grund, at spørgeren var indforstået med brugen af bopælen – uanset at der kun var et skrivebord i soveværelset, at kun ca. 10 % af arbejdstiden blev udført dér, og at selskabet udtrykkeligt havde erklæret ingen forretningsmæssig interesse at have. Samme mønster ses i [SKM2019.448.SR](#), hvor ansættelseskontrakten angav hjemmekontoret som primært arbejdssted.

4. **Er der stillet et alternativt kontor til rådighed?** Har medarbejderen intet kontor i udlandet, taler det stærkt for rådighed, jf. [SKM2021.546.SR](#). Omvendt var det i [SKM2021.489.SR](#) udslagsgivende, at selskabet stillede kontor til rådighed i Schweiz og ikke ønskede medarbejderen placeret i Danmark. Tilsvarende resultat i [SKM2020.432.SR](#) (én ugentlig hjemmearbejdsdag) og [SKM2021.412.SR](#).

En ren tidsmæssig tærskel findes ikke. Fast driftssted er statueret ved 25 % hjemmearbejde ([SKM2020.433.SR](#)), ved 30-40 % ([SKM2021.546.SR](#)) og ved ca. 10 % ([SKM2022.58.SR](#)) – mens 40 % netop ikke førte til fast driftssted i [SKM2025.525.SR](#). Det er indholdet af arbejdet og motivet bag placeringen, ikke timetallet, der afgør sagen.

Ældre praksis viser samme linje: allerede i [SKM2011.351.SR](#) udgjorde et hjemmekontor, hvorfra en medarbejder gennem 15 år havde forhandlet priser og vilkår, et fast driftssted, og linjen er videreført i bl.a. [SKM2015.644.SR](#), [SKM2017.213.SR](#), [SKM2019.263.SR](#), [SKM2020.208.SR](#) og [SKM2022.250.SR](#).

LOV	Selskabsskatteloven § 2, stk. 1, 2	
PRAKSIS	Skatterådet · Udenlandsk selskab får ikke fast driftssted i Danmark ved CCOs hjemmearbejde	16.09.2025
	Skatterådet · Tysk selskab får fast driftssted i Danmark via hjemmekontor	12.05.2022
	Skatterådet · Norsk virksomhed får ikke fast driftssted ved hjemmearbejde i Danmark	01.04.2022
	Skatterådet · Fast driftssted i Danmark på grund af medarbejders hjemmekontor	09.02.2022
	Skatterådet · Hjemmekontor for salgsrepræsentant skaber fast driftssted i Danmark	22.10.2021
	Skatterådet · Hjemmekontor etablerer ikke fast driftssted for schweizisk selskab	28.09.2021
	Skatterådet · Svensk selskab uden fast driftssted grundet hjemmearbejde	16.08.2021
	Skatterådet · Fast driftssted ved hjemmekontor grundet personlig flytning	16.04.2021
	Skatterådet · Tysk selskabs medarbejder i Danmark skaber fast driftssted	30.10.2020
	Skatterådet · Fast driftssted i Danmark ved hjemmearbejde for britisk selskab	29.10.2020
	Skatterådet · Fast driftssted ved hjemmekontor i Danmark	20.05.2020
	Skatterådet · Fast driftssted ved dansk medarbejders hjemmekontor for tysk selskab	16.09.2019
	Skatterådet · Fast driftssted for østrigsk selskab grundet hjemmekontor	16.05.2019
	Skatterådet · Tysk selskab får fast driftssted grundet dansk salgsmanger	22.03.2017
	Skatterådet · Tysk selskabs hjemmekontor udgør fast driftssted i Danmark	09.10.2015
	Skatterådet · Dansk hjemmekontor udgør fast driftssted for udenlandsk selskab	23.05.2011

Medarbejderens stillingsniveau – direktører, partnere og underordnede funktioner

§ 4

Et selvstændigt mønster i Skatterådets praksis er, at **stillingsniveauet** i sig selv rykker resultatet. Rådet sonderer udtrykkeligt mellem den administrerende direktør, hvis hjemmearbejde ofte medfører fast driftssted, og mere underordnede eller ikke-ledende funktioner, hvor det sjældnere gør det.

I [SKM2022.557.SR](#) var en norsk CEO flyttet til Danmark for at bo tættere på sin kæreste – altså en rent privat begrundelse. Alligevel statuerede Skatterådet fast driftssted for både driftsselskabet og holdingselskabet. Rådet lagde vægt på, at A med bestyrelsens tilladelse løbende udførte centrale ledelsesopgaver fra bopælen (ca. 35 % af

den effektive arbejdstid), at han indtog en afgørende rolle som direktør i en mindre virksomhed og var indirekte medejer, og at selskaberne derfor havde en interesse i, at han kunne arbejde fra Danmark. Ledelsens sæde forblev derimod i Norge, da ca. 65 % af den effektive arbejdstid lå der – en illustration af, at fuld og begrænset skattepligt vurderes selvstændigt (se afgrænsningen til [ledelsens sæde](#)).

Modsætningsvis:

- I [SKM2025.133.SR](#) blev en kommende partner og "Group COO" i et britisk LLP ikke anset for at skabe fast driftssted ved 1-2 ugentlige hjemmearbejdsdage. Rådet lagde vægt på, at titlen alene afspejlede operationel ekspertise, at hun hverken havde reelt ledelsesansvar eller tegningsret i praksis, at ejerandelen var under 1 %, at opgaverne udelukkende angik udenlandske porteføljeselskaber, og at hun havde eget kontor i London.
- I [SKM2025.525.SR](#) undgik en amerikansk koncern fast driftssted, selv om den kommercielle direktør (CCO) arbejdede ca. 40 % hjemmefra i Danmark. Afgørende var, at han var ét ud af ti direktionsmedlemmer, ikke administrerende direktør, ikke registreret som direktør, og at det danske marked blev håndteret af en ekstern grossist.
- I [SKM2018.544.SR](#) var medarbejderen hverken fuldmægtig eller ledelsesudøvende, og hjemmet stod ikke til gruppens rådighed.

Omvendt viser [SKM2015.41.SR](#), at en filial drevet fra direktørens private bolig med ledelses- og kundeopsøgende funktioner udgør et fast driftssted – samtidig med at den samme enhed **ikke** havde fast forretningssted i momsmæssig forstand. Skattemæssigt og momsmæssigt fast forretningssted er altså ikke sammenfaldende begreber, hvilket også fremgår af [SKM2018.492.SR](#) og [SKM2020.390.SR](#).

LOV

[Selskabsskatteloven § 1, stk. 6](#)

[Selskabsskatteloven § 2, stk. 1](#)

PRAKSIS

Skatterådet · Udenlandsk selskab får ikke fast driftssted i Danmark ved CCOs hjemmearbejde	16.09.2025
Skatterådet · Partner arbejde hjemmefra udgør ikke fast driftssted	11.03.2025
Skatterådet · Norsk CEO i Danmark skaber fast driftssted for selskaber	21.11.2022
Skatterådet · Fast driftssted og fast forretningssted ved datacenter hosting	25.09.2020
Skatterådet · Medarbejder i Danmark udgør ikke fast driftssted for udenlandsk investeringsselskab	02.11.2018
Skatterådet · Fast driftssted for udenlandsk entreprenør i projekteringsfasen og omvendt betalingspligt	01.10.2018
Skatterådet · Filial med ledelsesfunktion på hjemmekontor er fast driftssted	13.01.2015

§ 5 Forberedende og hjælpende virksomhed – kerneopgavetesten

Selv når der foreligger et fast forretningssted, bortfalder driftsstedet, hvis stedet anvendes **udelukkende** til virksomhed af forberedende eller hjælpende karakter, jf. [selskabsskatteloven § 2, stk. 3, 1. pkt.](#). Skatterådet anvender her den test, der er formuleret i OECD-kommentarerne og gengivet ordret i bl.a. [SKM2021.546.SR](#):

I alle tilfælde udøver et fast forretningssted ikke forberedende eller hjælpende virksomhed, hvis dets almindelige formål er identisk med hele foretagendets almindelige formål.

Forarbejderne til 2021-ændringen beskriver kriteriet på samme måde: det karakteristiske for hjælpende funktioner er, at der udøves "funktioner med en så fjern forbindelse til virksomhedens centrale indtægtsskabende aktiviteter, at der vanskeligt kan allokeres en del af virksomhedens profit til det faste forretningssted".

Skatterådet lægger i praksis vægt på:

- **Sammenfald mellem stillingsindhold og selskabets formål.** I [SKM2022.58.SR](#) bestod selskabets virksomhed i at etablere salgskanaler ved at opsøge bilforhandlere – og medarbejderen var netop ansat til dette. Rådet fremhævede desuden, at ca. 40 % af aflønningen var provision knyttet til målopfyldelsen.
- **Om aktiviteten er rettet mod foretagendets egne kunder.** Er formålet at hverve eller fastholde kunder for foretagendet, er aktiviteten ikke hjælpende, jf. [SKM2018.238.SR](#), hvor en Country Manager førte tilsyn med en ekstern distributør og deltog i kundemøder.
- **Beslutningskompetence er ikke afgørende.** Manglende fuldmagt udelukker ikke fast driftssted efter hovedreglen; personalets beføjelser over for tredjemand er efter OECD-kommentaren pkt. 39 uden betydning.

Hvor grænsen går, illustreres af de negative afgørelser. I [SKM2019.547.SR](#) var en Country Manager ansat i 22 måneder til at opbygge et forhandlernetværk, mens alt salg skete via selvstændige forhandlere og alle kontrakter blev indgået centralt – aktiviteten var hjælpende. Tilsvarende i [SKM2021.147.SR](#) (uddeling af vareprøver, messedeltagelse, kundeservice), [SKM2020.278.SR](#) (repræsentationsenhed til intern videndeling) og [SKM2020.312.SR](#) (indkvartering af offshore-servicemedarbejdere med begrænset administrativ support i dårligt vejr). Også [SKM2012.692.SR](#) hører hertil: markedsføring over for dyrlæger og apoteker var hjælpende, men i det øjeblik medarbejderen fik beføjelse til at underskrive rammerabataftaler, ville grænsen være overskredet.

[SKM2017.509.SR](#) viser, at et fast driftssted kan opstå, selv om **alt** arbejde er udliciteret: kontrakten stillede kontor og lager til rådighed for det østrigske selskab, og underleverandørens arbejde blev anset for selskabets egen virksomhedsudøvelse.

LOV

[Selskabsskatteloven § 2, stk. 3](#)

PRAKSIS

Skatterådet · Fast driftssted i Danmark på grund af medarbejders hjemmekontor	09.02.2022
Skatterådet · Hjemmekontor for salgsrepræsentant skaber fast driftssted i Danmark	22.10.2021
Skatterådet · Udenlandsk selskabs medarbejder i Danmark udgør ikke fast driftssted	17.03.2021
Skatterådet · Udenlandsk selskabs indkvartering og support er ikke fast driftssted	10.07.2020
Skatterådet · Japansk selskab undgår fast driftssted via repræsentationsenhed	30.06.2020
Skatterådet · Fast driftssted vurdering af salgsforberedende aktiviteter	06.11.2019
Skatterådet · Fast driftssted ved dansk Country Manager og ekstern distributør	22.05.2018
Skatterådet · Østrigsk selskab får fast driftssted ved udliciteret facadevedligeholdelse	23.08.2017
Skatterådet · Fast driftssted vurdering ved salgsforberedende aktiviteter og tegningsret	03.12.2012

Anti-fragmenteringsreglen – når hjælpende funktioner skal ses under ét

§ 6

Med [selskabsskatteloven § 2, stk. 3, 2. pkt.](#) blev OECD's anti-fragmenteringsregel (modeloverenskomstens artikel 5, stk. 4.1) skrevet ind i dansk ret. Undtagelsen for forberedende og hjælpende virksomhed gælder ikke, hvis funktionerne indgår "blandt flere gensidigt supplerende funktioner i en samlet udøvelse af erhvervsvirksomhed", som selskabet selv eller nært forbundne parter efter [ligningslovens § 2](#) udøver gennem faste forretningssteder her i landet.

Den ledende afgørelse er [SKM2022.395.SR](#). Et irsk koncernindkøbsselskab havde dels et varelager hos et dansk koncernselskab, dels to danske medarbejdere, der brugte ca. 60 % af tiden på indkøbsassistance. Isoleret set var hverken varelageret (dækket af DBO'ens artikel 5, stk. 4, litra a-b) eller medarbejdernes arbejde (agentreglen fandt ikke anvendelse, da Irland havde taget forbehold for MLI artikel 12) tilstrækkeligt. Skatterådet fandt imidlertid, at funktionerne var **komplementære** og under ét udgjorde et fast driftssted efter anti-fragmenteringsreglen i MLI artikel 13, stk. 4:

H8 stiller således lagerkapacitet til rådighed for H2 eller H1. [...] H2 leverer services i relation til indkøb og logistik [...]. Endelig spiller de danske medarbejdere hos H2 sædvanligvis den ledende rolle op til indgåelsen af kontrakter, der rutinemæssigt indgås af foretagendet uden væsentlige ændringer.

Afgørelsen skal læses sammen med [SKM2025.124.SR](#), hvor et næsten identisk faktum – varelager plus dansk supportmedarbejder med indkøbsfunktion – gav det **modsatte** resultat. Forskellen var udelukkende traktatretlig: den dansk-schweiziske overenskomst er ikke omfattet af anti-fragmenteringsreglen i MLI artikel 13, stk. 4, og dens artikel 5, stk. 3, litra a og b, kræver – modsat OECD's 2017-model – ikke, at aktiviteten tillige er af forberedende eller hjælpende karakter.

Praktisk lære: vurderingen af fast driftssted kan ikke standse ved den interne danske regel. Rådgiveren skal for hvert enkelt land undersøge, (i) om DBO'ens artikel 5, stk. 4, er skrevet i 2014- eller 2017-form, (ii) hvilke MLI-valgmuligheder og forbehold de to stater har taget, og (iii) om anti-fragmenteringsreglen dermed er aktiveret. To ellers identiske koncernstrukturer kan få forskelligt udfald alene på dette grundlag.

Den ældre praksis fra før 2021 viser samme fragmenteringsproblematik uden værnsreglen: i [SKM2008.446.SR](#) blev både kontorhotel-adressen, indkøb af råvarer, varelager til forædling og køb af produktionstjenesteydelser anset for hver især undtaget, og der forelå intet fast driftssted. [SKM2020.277.SR](#) er et tilsvarende eksempel fra 2020 om varelager og indledende indkøbsopgaver.

LOV

[Ligningsloven § 2](#)[Selskabsskatteloven § 2, stk. 3](#)

PRAKSIS

Skatterådet · Schweizisk selskabs varelager og support i Danmark udgør ikke fast driftssted

06.03.2025

Skatterådet · Fast driftssted vurdering ved kombination af varelager og indkøbsassistance

18.08.2022

Skatterådet · Irsk selskab får bekræftet intet fast driftssted i Danmark trods varelager og lokal medarbejder

30.06.2020

Skatterådet · Kommanditselskabs skattemæssige gennemsigtighed og fast driftssted

21.05.2008

Agentreglen i SEL § 2, stk. 4 – hvornår en person binder den udenlandske virksomhed

§ 7

Efter [selskabsskatteloven § 2, stk. 4](#) foreligger der fast driftssted, når en fysisk eller juridisk person her i landet handler på vegne af selskabet og "sædvanligvis indgår aftaler eller sædvanligvis spiller en afgørende rolle ved indgåelsen af aftaler, som rutinemæssigt indgås uden væsentligt at blive ændret". Forarbejderne fremhæver to ting: at kravet om at handle i virksomhedens **navn** er ophævet (kommissionsforhold er omfattet), og at

Hvorvidt agenten spiller en afgørende rolle ved indgåelsen af aftaler på virksomhedens vegne, vil bero på en konkret vurdering af, hvad der er den forretningsmæssige realitet.

Skatterådet lægger i agentsagerne vægt på:

- **Realiteten frem for formalia.** I [SKM2021.670.SR](#) skulle et dansk selskab omdannes fra distributør til salgsagent, og kontrakterne skulle formelt godkendes af det tyske moderselskab. Skatterådet så igennem godkendelsesforbeholdet og fandt, at H1 reelt havde fuldmagt til at indgå aftaler – fast driftssted forelå.
- **Tilbagevendende karakter.** Enkeltstående aftaleindgåelser er ikke nok; der skal være tale om aktiviteter af en vis tilbagevendende karakter. I [SKM2024.501.SR](#) havde to danskbosiddende bestyrelsesmedlemmer i et interessentskab tegningsret og underskrev både en købsaftale om projektgrunden, kompensationsaftaler med ca. X lodsejere og lejeaftaler om projektkontor. Skatterådet fandt, at fast driftssted indtrådte allerede ved købsaftalen – ikke først da det fysiske arbejde begyndte.
- **Hvem fastlægger rammerne for forhandlingen?** I samme sag ændrede det ikke resultatet, at et uafhængigt landinspektørfirma stod for den praktiske gennemførelse af lodsejerforhandlingerne, når bestyrelsesmedlemmerne udstak rammerne og underskrev kontrakterne.

Agentreglen slår derimod ikke til, når medarbejderen alene er kontaktfordrager. I [SKM2022.357.SR](#) havde en nordisk salgsschef ingen fuldmagt og ingen adgang til at forhandle priser; kontrakterne om avancerede, kundespecifikke produkter blev indgået i Tyskland efter en individuel behovsanalyse – og blev dermed netop ikke indgået "rutinemæssigt uden væsentligt at blive ændret". Samme resultat i [SKM2011.828.SR](#), hvor de danske marketingmedarbejdere manglede kompetence til at binde selskabet, og i [SKM2025.525.SR](#), hvor CCO'en blev anset for afhængig agent, men hverken kunne forhandle eller indgå kontrakter selvstændigt.

Et særligt spørgsmål er, om koncerninterne serviceaftaler kan skabe agent-driftssted. I [SKM2020.470.SR](#) fandt Skatterådet, at det danske koncernselskab var reel arbejdsgiver med instruktionsbeføjelse og ansvar, og at underleverancerne skete på en sædvanlig servicekontrakt på armslængdevilkår – intet fast driftssted for det norske selskab.

LOV

[Selskabsskatteloven § 2, stk. 4](#)

PRAKSIS

Skatterådet · Udenlandsk selskab får ikke fast driftssted i Danmark ved CCOs hjemmearbejde	16.09.2025
Skatterådet · Fast driftssted etableret ved agentaftaler om køb af grund	09.10.2024
Skatterådet · Intet fast driftssted for tysk selskab via dansk salgsmedarbejder	06.07.2022
Skatterådet · Dansk datterselskab udgør fast driftssted for tysk selskab	13.12.2021
Skatterådet · Ansættelse i dansk selskab gav ikke fast driftssted	25.11.2020
Skatterådet · Online spillefirma får ikke fast driftssted i Danmark	19.12.2011

Uafhængige repræsentanter og værnet mod koncerninterne agenter (SEL § 2, stk. 5)

§ 8

Agentreglen viger efter [selskabsskatteloven § 2, stk. 5, 1. pkt.](#), når repræsentanten driver erhvervsvirksomhed her i landet som **uafhængig** repræsentant og handler inden for rammerne af denne virksomhed. Forarbejderne opstiller de kriterier, Skatterådet anvender:

- omfanget af hvervgiverens instruktion og kontrol med opgavernes udførelse,
- i hvilket omfang agenten skal opnå hvervgiverens accept af tilrettelæggelsen,
- hvem der bærer driftsherrisikoen, og
- antallet af hvervgivere – få hvervgivere taler for afhængighed.

Hertil kommer værnsreglen i [§ 2, stk. 5, 2. pkt.](#): en repræsentant, der udelukkende eller næsten udelukkende handler for nært forbundne parter, kan ikke være uafhængig. Forarbejderne henviser til OECD-kommentarens pkt. 112, hvorefter en salgsgent anses for næsten udelukkende at handle for nært forbundne virksomheder, når disse tegner sig for over 90 % af de salgsaftaler, agenten indgår.

I [SKM2022.7.SR](#) købte en tysk virksomhed en salgssydelse af en dansk konsulentvirksomhed, der stod for den daglige ledelse af salgskonsulenterne, men ikke kunne indgå bindende aftaler. Skatterådet anså den danske konsulentvirksomhed for en uafhængig repræsentant, der handlede inden for sin sædvanlige erhvervsvirksomhed – intet fast driftssted.

Også i kapitalfondssagerne er sondringen central. I [SKM2015.56.SR](#) blev de to modeller vurderet forskelligt: et dansk **datterselskab** af den udenlandske investeringsrådgiver medførte fast driftssted på grund af den tætte kontrol fra fælles ejere, mens en **uafhængig** dansk rådgiver uden ejerforbindelse handlede inden for rammerne af sin sædvanlige erhvervsvirksomhed og derfor ikke gjorde det. Samme sondring bærer [SKM2015.95.SR](#), hvor det var afgørende, at der var en klar ledelsesmæssig adskillelse mellem kommanditselskabet og managementselskabet.

LOV	Ligningsloven § 2	Selskabsskatteloven § 2, stk. 5	
PRAKSIS	Skatterådet · Tysk virksomhed opnår ikke fast driftssted ved køb af salgssydelse		06.01.2022
	Skatterådet · Fast driftssted for udenlandsk investor i dansk kommanditselskab		04.02.2015
	Skatterådet · Fast driftssted for udenlandske investorer i K S		22.01.2015

§ 9 Bygge-, anlægs- og monteringsarbejde: fra første dag efter intern ret, 12 måneder efter DBO

[Selskabsskatteloven § 2, stk. 2, 2. pkt.](#) fastslår kort og kontant:

Bygge-, anlægs- eller monteringsarbejde udgør et fast driftssted fra første dag.

Den parallelle regel for fysiske personer findes i [kildeskatteloven § 2, stk. 3](#). Forarbejderne præciserer, at reglen i praksis kun får selvstændig betydning over for virksomheder hjemmehørende i lande **uden** dobbeltbeskatningsoverenskomst med Danmark, samt at den skal ses i sammenhæng med de ansattes begrænsede skattepligt af lønindkomst fra første dag.

Netop det scenarie forelå i [SKM2024.513.SR](#). Et selskab fra et land uden DBO installerede sporadisk udstyr i danske butikker, aldrig mere end fem dage ad gangen, uden lager eller kontor i Danmark. Skatterådet fandt alligevel fast driftssted fra første dag med henvisning til OECD-kommentarens pkt. 50 om, at installationsarbejde ikke er begrænset til installation i forbindelse med et anlægsarbejde, men også omfatter installation af nyt udstyr i eller uden for en eksisterende bygning.

Hvor en DBO finder anvendelse, gælder derimod overenskomstens varighedsregel – typisk 12 måneder – og Skatterådets praksis om **beregningen** af perioden er stram:

Afgørelse	Faktum	Udfald
SKM2017.584.SR	Montering og senere tilslutning under shutdown, adskilt af 5 måneders pause	Afbrydelsen medregnes; samlet over 12 måneder → fast driftssted

SKM2018.251.SR	Arbejde standset efter 3 uger, da bygherrens bank nægtede betalingsgaranti; genoptaget ca. 10 måneder senere	Selv en langvarig, men midlertidig afbrydelse – uanset årsag – medregnes
SKM2026.133.SR	14 måneders projektføreløb med ca. 5 måneders pause; spørger hævdede at levere ren planlægning og supervision	Overordnet ansvar for installation = anlægsarbejde; pausen medregnes → fast driftssted

Skatterådet formulerede princippet i [SKM2026.133.SR](#) således:

Perioder med midlertidig afbrydelse af aktiviteten skal dermed medregnes ved opgørelsen af, om det faste driftssted har bestået i mere end 12 måneder.

Startpunktet ligger tidligere, end mange entreprenører forventer. I [SKM2018.492.SR](#) indtrådte fast driftssted allerede med projekteringsfasens planlægningskontor – ikke først ved byggefasens start. Og i [SKM2024.501.SR](#) indtrådte det ved købsaftalen om grunden.

En afgrænsning fremgår af [SKM2025.709.SR](#), hvor spørgsmålet var, om en tilbagevenden til samme byggeplads efter den oprindelige kontraktparts konkurs og en ny uafhængig parts overtagelse skulle regnes med i samme 12-måneders-periode.

Endelig knytter bygge- og anlægsdriftssteder sig til indeholdelsespligten: i [SKM2013.451.SR](#) var det tyske selskab med fast driftssted selv indeholdelsespligtigt for A-skat og AM-bidrag for sine udstationerede medarbejdere, hvilket samtidig udelukkede anvendelse af arbejdsudlejereglerne i [kildeskatteloven § 2, stk. 1, nr. 3](#) – se hertil [arbejdsudleje-kvalifikationen](#).

LOV	Kildeskatteloven § 2, stk. 1, 3	Selskabsskatteloven § 2, stk. 2	
PRAKSIS	Skatterådet · Fast driftssted for tysk selskab ved anlægsarbejde		10.03.2026
	Skatterådet · Fast driftssted ved byggearbejde genoptaget efter konkurs og ejerskifte		11.12.2025
	Skatterådet · Udenlandsk selskab med installationsarbejde og fast driftssted		14.10.2024
	Skatterådet · Fast driftssted etableret ved agentaftaler om køb af grund		09.10.2024
	Skatterådet · Fast driftssted for udenlandsk entreprenør i projekteringsfasen og omvendt betalingspligt		01.10.2018
	Skatterådet · Fast driftssted ved lang midlertidig byggeafbrydelse		04.06.2018
	Skatterådet · Fast driftssted ved entrepriseprojekt med lang driftsmæssig afbrydelse		12.10.2017
	Skatterådet · Dansk indeholdelsespligt for tysk entreprenør med fast driftssted		28.06.2013

§ 10 Varighed, geografi og territorial rækkevidde

Uden for bygge- og anlægsområdet gælder det almindelige varighedskrav. Forarbejderne fastslår, at fast driftssted normalt ikke statueres ved aktivitet under 6 måneder, men at der ikke er nogen fast nedre grænse: der kan foreligge fast driftssted ved kortere tid, når virksomheden som følge af sin art udelukkende udøves i det land, hvor forretningsstedet befinder sig, eller ved tilbagevendende benyttelse i bestemte måneder hvert år.

[SKM2026.121.SR](#) illustrerer begge dimensioner. Et nederlandsk rederi ville suge sand op 40-65 sømil fra kysten i "kampagner" på maksimalt otte dage, én eller to gange årligt, og losse i danske havne i ca. fire timer ad gangen. Skatterådet fandt hverken fast driftssted i havnen – aktiviteten var for kortvarig og selskabet havde ingen kontrol over havneanlæg – eller hjemmel til beskattning af sandsugningen, da aktiviteten hverken var

omfattet af [kulbrinteskatteloven § 1](#) eller den territoriale udvidelse i [selskabsskatteloven § 2, stk. 2, 3. pkt.](#), der alene omfatter kunstige øer, installationer og anlæg i den eksklusive økonomiske zone.

Omvendt kan et lejemål af begrænset fysisk omfang være tilstrækkeligt: i [SKM2017.481.SR](#) udgjorde en lejet hangar et fast driftssted, selv om selve flyvningen i international trafik var undtaget dansk beskatning efter overenskomstens artikel 8.

LOV	Kulbrinteskatteloven § 1	Selskabsskatteloven § 2, stk. 2	
PRAKSIS	Skatterådet · Skattepligt og fast driftssted ved sandsugning på kontinentalsoklen		04.03.2026
	Skatterådet · Fast driftssted for helikopterservice og international trafik		08.08.2017

§ 11 Servere, datacentre og digital tilstedeværelse

Skatterådet har flere gange skullet vurdere, om hardware uden personale kan skabe fast driftssted. Mønstret er klart: **rådighed og drift** er afgørende, ikke fysisk placering af data.

- **Egne servere kan give fast driftssted.** I [SKM2019.647.SR](#) bekræftede rådet, at et dansk selskabs ejerskab og drift af servere i udlandet udgjorde faste driftssteder, når serverne blev anvendt til at levere indholdstjenester, der var centrale for kerneforretningen – med den konsekvens, at indkomsten blev holdt uden for dansk beskatning efter territorialprincippet i [selskabsskatteloven § 8, stk. 2](#).
- **Lejet serverkapacitet gør det ikke.** I [SKM2015.369.SR](#) havde selskabet hverken serverne til egen disposition eller opererede dem; den varierende kapacitet talte desuden imod, at forretningsstedet var "fast".
- **Hosting hos koncernselskab eller tredjemand gør det heller ikke.** [SKM2020.390.SR](#) og [SKM2022.119.SR](#) nåede samme resultat: selskabet hverken ejede, leasede eller drev hardwaren, personalet varetog kun fysisk vedligeholdelse og handlede ikke for selskabets regning og risiko, og agentreglen fandt ikke anvendelse.
- **Serveren som myndighedskrav.** I [SKM2011.828.SR](#) medførte en dansk server, der alene blev ejet og drevet af en uafhængig hostingvirksomhed for at opfylde Spillemyndighedens rapporteringskrav, ikke fast driftssted for det udenlandske spilleselskab.

LOV	Selskabsskatteloven § 2, stk. 1	Selskabsskatteloven § 8, stk. 2	
PRAKSIS	Skatterådet · Udenlandsk selskabs brug af datacenter giver ikke fast driftssted		11.03.2022
	Skatterådet · Fast driftssted og fast forretningssted ved datacenter hosting		25.09.2020
	Skatterådet · Servers ejet af dansk selskab i udlandet udgør fast driftssted		20.12.2019
	Skatterådet · Fast driftssted ved leje af udenlandsk cloud serverkapacitet		03.06.2015
	Skatterådet · Online spillefirma får ikke fast driftssted i Danmark		19.12.2011

§ 12 Kapitalfonde og udenlandske investorer i danske K/S'er – investeringsundtagelsen i SEL § 2, stk. 6

En stor og forholdsvis stabil sagsgruppe angår, om udenlandske institutionelle investorer får fast driftssted alene ved at deltage i et skattemæssigt transparent dansk kommanditselskab. Retsgrundlaget er dels de almindelige regler, dels [selskabsskatteloven § 2, stk. 6](#), hvorefter investering i aktier og erhvervelse af fordringer m.v. kun anses for erhvervsudøvelse, når der foreligger næringsvirksomhed.

Skatterådet lægger her gennemgående vægt på:

- **Ledelsesmæssig adskillelse mellem fonden og forvalteren.** Er komplementaren/managementselskabet reelt uafhængigt, undgås både fast forretningssted og agent-driftssted – jf. [SKM2015.95.SR](#), [SKM2015.277.SR](#) og [SKM2012.676.SR](#).
- **Hvor investeringsbeslutningerne reelt træffes.** I [SKM2026.132.SR](#) lå beslutningskompetencen hos en udenlandsk komplementar med flertal af uafhængige bestyrelsesmedlemmer, mens den danske FAIF-godkendte kapitalforvalter alene fungerede som forvalter.
- **Kontinuitet i strukturen.** Skatterådet citerer i vidt omfang sine egne tidligere svar. [SKM2017.13.SR](#) henviser udtrykkeligt til, at den ændrede struktur svarede til tidligere godkendt praksis, og [SKM2017.657.SR](#) er en direkte opfølgning på et tidligere bindende svar om samme fond.
- **Passiv kapitalforvaltning uddelegeret til en dansk enhed.** I [SKM2025.194.SR](#) fastslog rådet, at passiv kapitalforvaltning uddelegeret til et dansk managementselskab ikke i sig selv medfører hverken ledelsens sæde eller fast driftssted.

Linjen går tilbage til [SKM2010.257.SR](#) og [SKM2012.425.SR](#), hvor rådet i sidstnævnte udtrykkeligt lagde "afgørende vægt på de opstillede forudsætninger" – en påmindelse om, at bindingsvirkningen af disse svar står og falder med, at strukturen faktisk gennemføres som beskrevet, jf. [skatteforvaltningsloven § 25, stk. 2](#). Bemærk desuden, at [SKM2015.95.SR](#) blev afgivet med en forlænget bindingsperiode på 10 år, hvilket er sædvanligt i fondsstruktursager med lange investeringshorisonter.

LOV	Selskabsskatteloven § 2, stk. 6	Skatteforvaltningsloven § 25, stk. 2	
PRAKSIS	Skatterådet · Udenlandske investorers skattepligt ved investering i infrastrukturfond		10.03.2026
	Skatterådet · Udenlandsk investeringsselskab er selvstændigt skattesubjekt uden ledelsens sæde i Danmark		08.04.2025
	Skatterådet · Fast driftssted for udenlandske investorer i kapitalfond med enkeltinvestor K/S		21.11.2017
	Skatterådet · Deltagelse i underliggende kommanditselskaber udløser ikke fast driftssted		06.01.2017
	Skatterådet · Udenlandske investorer får ikke fast driftssted i K/S		27.04.2015
	Skatterådet · Fast driftssted for udenlandsk investor i dansk kommanditselskab		04.02.2015
	Skatterådet · Fast driftssted for udenlandske investorer i K S		22.01.2015
	Skatterådet · Udenlandske investorer i K/S har ikke fast driftssted i Danmark		27.11.2012
	Skatterådet · Fast driftssted og skattefrihed for udbytte fra lånefond		03.07.2012
	Skatterådet · Udenlandske investorer i kommanditselskab har ikke fast driftssted		08.04.2010

Dokumentations- og beviskrav – hvad spørgeren skal kunne godtgøre

§ 13

Bevisbyrden for de faktiske forhold påhviler spørgeren. Af [skatteforvaltningsloven § 24, stk. 1](#) følger, at anmodningen skal indeholde "alle de oplysninger af betydning for svaret, som står til rådighed for spørgeren", og at spørgsmålet kan afvises, hvis en anmodning om supplerende oplysninger ikke efterkommes inden rimelig tid.

I fast driftssted-sagerne er det især følgende dokumentation, der afgør udfaldet:

-

Ansættelseskontrakten. Arbejdsstedsangivelsen er det enkeltdokument, Skatterådet oftest hænger afgørelsen op på – se [SKM2022.58.SR](#) og [SKM2019.448.SR](#). En kontrakt, der angiver hjemmearbejdspladsen som arbejdssted, er meget vanskelig at argumentere sig ud af.

- **Stillingsbeskrivelse, titel og aflønningsstruktur.** Provisionsaflønning knyttet til salgsmål bruges som indikator for, at funktionen er indtægtsskabende kernevirkksomhed, jf. [SKM2022.58.SR](#).
- **Dokumentation for at hjemmearbejdet er privat motiveret.** Erklæringer om, at selskabet ikke har krævet hjemmearbejdet, ikke betaler for indretningen og ikke har adgang til bopælen, indgår positivt i vurderingen, jf. [SKM2025.133.SR](#). Men en ren erklæring rækker ikke, hvis kontrakten peger den anden vej – jf. netop [SKM2022.58.SR](#), hvor selskabets udtrykkelige erklæring blev tilsidesat.
- **Fuldmagts- og tegningsforhold.** Skatterådet lægger de oplyste fuldmagtsforhold til grund, men prøver den forretningsmæssige realitet – jf. [SKM2021.670.SR](#).
- **Traktatgrundlaget.** Spørgeren bør selv redegøre for DBO'ens artikel 5-formulering og MLI-forbehold; forskellen mellem [SKM2022.395.SR](#) og [SKM2025.124.SR](#) lå udelukkende her.

Konsekvensen af mangelfuld oplysning ses i [SKM2023.598.SR](#): fordi de konkrete oplysninger om fortsat salgsaktivitet fra medarbejderes hjemmekontorer rejste tvivl om fast driftssted, kunne hele forudsætningen ikke lægges til grund, og samtlige spørgsmål bortfaldt. Se i øvrigt de generelle rammer i [bindende svar fra Skatterådet](#).

LOV

[Skatteforvaltningsloven § 24, stk. 1](#)

PRAKSIS

Skatterådet · Partner arbejde hjemmefra udgør ikke fast driftssted	11.03.2025
Skatterådet · Schweizisk selskabs varelager og support i Danmark udgør ikke fast driftssted	06.03.2025
Skatterådet · Afvisning af bindende svar om fradrag for endeligt underskud i Norge	13.12.2023
Skatterådet · Fast driftssted vurdering ved kombination af varelager og indkøbsassistance	18.08.2022
Skatterådet · Fast driftssted i Danmark på grund af medarbejders hjemmekontor	09.02.2022
Skatterådet · Dansk datterselskab udgør fast driftssted for tysk selskab	13.12.2021
Skatterådet · Fast driftssted ved dansk medarbejders hjemmekontor for tysk selskab	16.09.2019

§ 14 Sammenhæng med Landsskatterettens praksis og domstolsprøvelsen

Et bindende svar fra Skatterådet kan påklages til Landsskatteretten og derefter indbringes for domstolene. På fast driftssted-området er det især **Landsskatteretten**, der har prøvet rådets linje – og den er indtil videre blevet stadfæstet.

Den vigtigste afgørelse er [18-0005268](#), hvor Landsskatteretten stadfæstede Skatterådets bindende svar om, at et finsk selskab fik fast driftssted ved at have en medarbejder til at føre tilsyn med og støtte en uafhængig distributør. Retten fastslog to ting af generel betydning:

Selvom medarbejderen ikke havde beslutningskompetence eller bemyndigelse til at indgå kontrakter, ansås dette ikke for afgørende.

og at 2017-ændringerne af OECD's modeloverenskomst ikke uden videre kan tillægges betydning ved fortolkningen af den nordiske dobbeltbeskatningsoverenskomst, der bygger på 2014-udgaven. Landsskatteretten sondrede desuden efter, om oplysningsaktiviteten var rettet mod foretagendets **egne** kunder eller alene mod distributører og læger.

Andre linjer fra Landsskatteretten:

Afgørelse	Problemstilling	Resultat
15-2720900	Tysk rengøringsvirksomhed med fast aftale om daglig rengøring af en dansk feriepark	Ferieparken var fast forretningssted; hovedaktivitet i over 6 måneder → fast driftssted efter KSL § 2, stk. 1, nr. 4
14-3293259	Polisk håndværker med dansk repræsentant, der skabte kundekontakt og førte momsregnskab	Ikke godtgjort, at repræsentanten havde forhandlet bindende aftaler → intet agent-driftssted
17-0045087	Om en registreret dansk filial i sig selv er et fast driftssted	Filialregistrering konstituerer ikke fast driftssted; reelt arbejdsudleje
11-02504	Om CVR-/momsregistrering er nok til begrænset skattepligt	Nej – der skal foretages en konkret aktivitetsvurdering; registrering er uden betydning
18-0006520 og 22-0072522	Polisk og litauisk byggevirksomhed	Fast driftssted → hæftelse for ikke-indeholdt A-skat og AM-bidrag

De to sidstnævnte viser den praktiske konsekvens af fast driftssted: hæftelse for A-skat og AM-bidrag for de ansatte, jf. [kildeskatteloven § 69, stk. 1](#) – og at spørgsmålet lige så ofte opstår i kontROLSager som i bindende svar.

Domstolene har derimod ikke prøvet kernen i hjemmekontor-praksis. Højesteret har i stedet trukket de tilgrænsende linjer: i [BS-25369/2018-VLR](#) om okulation af roser afgrænsede retten arbejdsudleje over for entreprise, og i [BS-37342/2021-HJR](#) om offshore-dykkere afgrænsedes lønmodtagere over for selvstændigt erhvervsdrivende med hæftelse for manglende indeholdelse til følge. Samme grænsedragning føres videre i byretspraksis, jf. [BS-6559/2023-HJO](#) om polsk malerarbejde på et skibsværft.

At Skatterådets bindende svar rent faktisk kan ende ved domstolene, illustreres af [BS-41755/2021-OLR](#), hvor et bindende svar om likvidationsprovenu blev indbragt for Østre Landsret, som gav Skatteministeriet medhold i, at arrangementet var misbrug efter [ligningslovens § 3, stk. 5](#). Om den beslægtede problemstilling om kildeskat på udbytte og renter, se [retmæssig ejer](#).

Konklusion om præcedens: på fast driftssted-området er Skatterådets bindende svar i praksis den ledende retskilde. Rådet citerer systematisk sine egne tidligere afgørelser – [SKM2022.167.SR](#) sammenholder eksplicit de positive afgørelser med [SKM2021.213.SR](#) og [SKM2020.432.SR](#), og [SKM2025.525.SR](#) sonderer udtrykkeligt mellem direktør- og COO-sagerne.

LOV	Kildeskatteloven § 2, stk. 1	Kildeskatteloven § 69, stk. 1	Ligningsloven § 3, stk. 5
PRAKSIS	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 Landsretten · Afgørelse om skattepligt ved likvidation af LGT Holding Denmark ApS 07.01.2025 Byretten · Arbejdsudleje ved skibsmaling: Skibsværft hæfter for 5,9 mio. kr. i ikke-indeholdt skat og AM-bidrag 10.02.2026 Landsskatteretten · Landsskatteretten: Fast driftssted og hæftelse for A-skat/AM-bidrag – UAB [virksomhed1] 15.12.2023 Landsskatteretten · Manglende indeholdelse af A-skat og arbejdsmarkedsbidrag – fast driftssted 12.04.2023 Landsskatteretten · Tysk rengøringsvirksomhed anses for at have fast driftssted i Danmark ved arbejde i feriepark 10.05.2021		

Landsskatteretten · Fast Driftssted – Tilsyn med Distributør og Marketingsupport	23.06.2020
Landsskatteretten · Polsk håndværksvirksomhed ansås ikke for at have fast driftssted i Danmark trods omfattende hjælp fra dansk repræsentant	28.06.2019
Landsskatteretten · Afslag på forskerskatteordning da udenlandsk selskabs danske filial ikke udgjorde et fast driftssted	26.11.2018
Landsskatteretten · Afslag på beskatning efter kildeskattelovens § 48 E-F - fast driftssted	24.02.2012
Skatterådet · Udenlandsk selskab får ikke fast driftssted i Danmark ved CCOs hjemmearbejde	16.09.2025
Skatterådet · Norsk virksomhed får ikke fast driftssted ved hjemmearbejde i Danmark	01.04.2022
Skatterådet · Fast driftssted ved hjemmekontor grundet personlig flytning	16.04.2021
Skatterådet · Fast driftssted i Danmark ved hjemmearbejde for britisk selskab	29.10.2020

§ 15 Sammenfatning: den røde tråd i Skatterådets fast driftssted-praksis

Skatterådets praksis om fast driftssted kan sammenfattes i seks punkter.

For det første er rådighedskriteriet det bærende. Et hjemmekontor bliver kun et fast forretningssted, hvis foretagendet reelt råder over det – og rådighed forudsætter, at virksomheden enten har krævet hjemmearbejdet eller har en selvstændig forretningsmæssig interesse i den danske placering. Er flytningen rent privat motiveret, og har selskabet stillet kontor til rådighed i udlandet, falder sagen typisk ud til spørgerens fordel, jf.

[SKM2021.213.SR](#), [SKM2021.489.SR](#) og [SKM2022.167.SR](#).

For det andet slår ansættelseskontrakten og stillingsindholdet igennem over parternes erklæringer. Angiver kontrakten hjemmet som arbejdssted, og er funktionerne identiske med selskabets kernevirksomhed, statueres fast driftssted uanset lavt timetal og udtrykkelige erklæringer om manglende interesse, jf. [SKM2022.58.SR](#).

For det tredje er stillingsniveauet en selvstændig faktor: den administrerende direktørs hjemmearbejde medfører typisk fast driftssted ([SKM2022.557.SR](#)), mens ikke-ledende og udenlandsk orienterede funktioner sjældnere gør det ([SKM2025.133.SR](#), [SKM2025.525.SR](#)).

For det fjerde prøver Skatterådet den forretningsmæssige realitet i agentforholdene og ser igennem formelle godkendelsesforbehold ([SKM2021.670.SR](#), [SKM2024.501.SR](#)) – men fastholder samtidig, at kontrakter, der individualiseres og forhandles i udlandet, ikke indgås "rutinemæssigt uden væsentlig ændring" (- [SKM2022.357.SR](#)).

For det femte er det ikke nok at læse den danske lovtekst. Traktatgrundlaget – DBO'ens artikel 5-formulering og de to staters MLI-valg og forbehold – kan vende resultatet fuldstændigt, som forskellen mellem [SKM2022.395.SR](#) og [SKM2025.124.SR](#) viser.

For det sjette gælder på bygge- og anlægsområdet en helt anden logik: fast driftssted fra første dag efter [selskabsskatteloven § 2, stk. 2](#), 12 måneder efter DBO'en – og midlertidige afbrydelser medregnes uanset årsag ([SKM2018.251.SR](#), [SKM2026.133.SR](#)). Startpunktet ligger ofte tidligere end forventet, allerede ved projektering eller grundkøb ([SKM2018.492.SR](#), [SKM2024.501.SR](#)).

Endelig bemærkes, at der på [selskabsskatteloven § 2](#) verserer en vedtagen, men endnu ikke konsolideret ændring fra juni 2025, der udvider den begrænsede skattepligt af renter af kontrolleret gæld og kursgevinster til også at omfatte gæld hos selskaber, der er begrænset skattepligtige af indtægter fra fast ejendom efter litra b. Ændringen berører ikke selve fast driftssted-definitionen i stk. 2-6.

PRAKSIS	Skatterådet · Fast driftssted for tysk selskab ved anlægsarbejde	10.03.2026
	Skatterådet · Udenlandsk selskab får ikke fast driftssted i Danmark ved CCOs hjemmearbejde	16.09.2025
	Skatterådet · Partner arbejde hjemmefra udgør ikke fast driftssted	11.03.2025
	Skatterådet · Schweizisk selskabs varelager og support i Danmark udgør ikke fast driftssted	06.03.2025
	Skatterådet · Fast driftssted etableret ved agentaftaler om køb af grund	09.10.2024
	Skatterådet · Norsk CEO i Danmark skaber fast driftssted for selskaber	21.11.2022
	Skatterådet · Fast driftssted vurdering ved kombination af varelager og indkøbsassistance	18.08.2022
	Skatterådet · Intet fast driftssted for tysk selskab via dansk salgsmedarbejder	06.07.2022
	Skatterådet · Norsk virksomhed får ikke fast driftssted ved hjemmearbejde i Danmark	01.04.2022
	Skatterådet · Fast driftssted i Danmark på grund af medarbejders hjemmekontor	09.02.2022
	Skatterådet · Dansk datterselskab udgør fast driftssted for tysk selskab	13.12.2021
	Skatterådet · Hjemmekontor etablerer ikke fast driftssted for schweizisk selskab	28.09.2021
	Skatterådet · Fast driftssted ved hjemmekontor grundet personlig flytning	16.04.2021
	Skatterådet · Fast driftssted for udenlandsk entreprenør i projekteringsfasen og omvendt betalingspligt	01.10.2018
	Skatterådet · Fast driftssted ved lang midlertidig byggeafbrydelse	04.06.2018

REFERENCE Lovgrundlag

4 paragraffer

Kildeskatteloven § 2	stk. 1	Selskabsskatteloven § 2	stk. 1, 2-6, 7
Skatteforvaltningsloven § 24	stk. 2	Skatteforvaltningsloven § 25	stk. 1

MATERIALE Citerede afgørelser

73 afgørelser

HØJESTERET · ØVERSTE INSTANS			2
08.12.2022	Selskabs indeholdelsespligt af skat for offshore-dykkere: Afgrænsning mellem lønmodtagere og selvstændige erhvervsdrivende	bs-37342-2021-hjr	
29.11.2021	Beskatning af udenlandsk arbejdskraft: Afgrænsning mellem arbejdsudleje og entreprise ved okulation af roser	bs-47703-2020-hjr	
LANDSRETTE · ANKEINSTANS			1
07.01.2025	Afgørelse om skattepligt ved likvidation af LGT Holding Denmark ApS	7053-8480	
BYRETTE · FØRSTE INSTANS			1
10.02.2026	Arbejdsudleje ved skibsmaling: Skibsværft hæfter for 5,9 mio. kr. i ikke-indeholdt skat og AM-bidrag	10899-14023	
LANDSSKATTERETTE · ADMINISTRATIV KLAGEINSTANS			7
15.12.2023	Landsskatteretten: Fast driftssted og hæftelse for A-skat/AM-bidrag – UAB [virksomhed1]	22-0072522	
12.04.2023	Manglende indeholdelse af A-skat og arbejdsmarkedsbidrag – fast driftssted	18-0006520	

10.05.2021	Tysk rengøringsvirksomhed anses for at have fast driftssted i Danmark ved arbejde i feriepark	15-2720900
23.06.2020	Fast Driftssted – Tilsyn med Distributør og Marketingsupport	18-0005268
28.06.2019	Polisk håndværksvirksomhed ansås ikke for at have fast driftssted i Danmark trods omfattende hjælp fra dansk repræsentant	14-3293259
26.11.2018	Afslag på forskerskatteordning da udenlandsk selskabs danske filial ikke udgjorde et fast driftssted	17-0045087
24.02.2012	Afslag på beskatning efter kildeskattelovens § 48 E-F - fast driftssted	11-02504
SKATTERÅDET · ADMINISTRATIV MYNDIGHED		62
10.03.2026	Udenlandske investorers skattepligt ved investering i infrastrukturfond	25-3810413
10.03.2026	Fast driftssted for tysk selskab ved anlægsarbejde	25-4908184
04.03.2026	Skattepligt og fast driftssted ved sandsugning på kontinentalsoklen	25-5111674
11.12.2025	Fast driftssted ved byggearbejde genoptaget efter konkurs og ejerskifte	25-2839354
16.09.2025	Udenlandsk selskab får ikke fast driftssted i Danmark ved CCOs hjemmearbejde	25-2370763
08.04.2025	Udenlandsk investeringsselskab er selvstændigt skattesubjekt uden ledelsens sæde i Danmark	24-1397564
11.03.2025	Partner arbejde hjemmefra udgør ikke fast driftssted	24-1512017
06.03.2025	Schweizisk selskabs varelager og support i Danmark udgør ikke fast driftssted	24-1161934
14.10.2024	Udenlandsk selskab med installationsarbejde og fast driftssted	24-0908793
09.10.2024	Fast driftssted etableret ved agentaftaler om køb af grund	24-0614739
13.12.2023	Afvisning af bindende svar om fradrag for endeligt underskud i Norge	22-1154613
21.11.2022	Norsk CEO i Danmark skaber fast driftssted for selskaber	22-0457370
18.08.2022	Fast driftssted vurdering ved kombination af varelager og indkøbsassistance	21-1326449
06.07.2022	Intet fast driftssted for tysk selskab via dansk salgsmedarbejder	21-1255741
12.05.2022	Tysk selskab får fast driftssted i Danmark via hjemmekontor	21-0722131
01.04.2022	Norsk virksomhed får ikke fast driftssted ved hjemmearbejde i Danmark	21-1205689
11.03.2022	Udenlandsk selskabs brug af datacenter giver ikke fast driftssted	21-1029828
09.02.2022	Fast driftssted i Danmark på grund af medarbejders hjemmekontor	21-0734841
06.01.2022	Tysk virksomhed opnår ikke fast driftssted ved køb af salgsydelse	21-1070582
13.12.2021	Dansk datterselskab udgør fast driftssted for tysk selskab	20-1250531
22.10.2021	Hjemmekontor for salgsrepræsentant skaber fast driftssted i Danmark	20-0803305
28.09.2021	Hjemmekontor etablerer ikke fast driftssted for schweizisk selskab	21-0438038

16.08.2021	Svensk selskab uden fast driftssted grundet hjemmearbejde	21-0229380
16.04.2021	Fast driftssted ved hjemmekontor grundet personlig flytning	20-1378698
17.03.2021	Udenlandsk selskabs medarbejder i Danmark udgør ikke fast driftssted	20-0995286
25.11.2020	Ansættelse i dansk selskab gav ikke fast driftssted	20-0949345
30.10.2020	Tysk selskabs medarbejder i Danmark skaber fast driftssted	20-0585117
29.10.2020	Fast driftssted i Danmark ved hjemmearbejde for britisk selskab	20-0895442
25.09.2020	Fast driftssted og fast forretningssted ved datacenter hosting	20-0605756
10.07.2020	Udenlandsk selskabs indkvartering og support er ikke fast driftssted	19-0482931
30.06.2020	Irsk selskab får bekræftet intet fast driftssted i Danmark trods varelager og lokal medarbejder	19-0909539
30.06.2020	Japansk selskab undgår fast driftssted via repræsentationsenhed	20-0444135
20.05.2020	Fast driftssted ved hjemmekontor i Danmark	19-0909860
05.02.2020	Svensk selskabs faste driftssted og forskerskatteordningen	19-0663782
20.12.2019	Servers ejet af dansk selskab i udlandet udgør fast driftssted	19-0750371
06.11.2019	Fast driftssted vurdering af salgsforberedende aktiviteter	19-0512700
16.09.2019	Fast driftssted ved dansk medarbejders hjemmekontor for tysk selskab	19-0373345
16.05.2019	Fast driftssted for østrigsk selskab grundet hjemmekontor	19-0023146
02.11.2018	Medarbejder i Danmark udgør ikke fast driftssted for udenlandsk investeringsselskab	18-1162977
01.10.2018	Fast driftssted for udenlandsk entreprenør i projekteringsfasen og omvendt betalingspligt	18-0468385
04.06.2018	Fast driftssted ved lang midlertidig byggeafbrydelse	18-0434742
22.05.2018	Fast driftssted ved dansk Country Manager og ekstern distributør	17-1849294
21.11.2017	Fast driftssted for udenlandske investorer i kapitalfond med enkeltinvestor K/S	17-1375292
12.10.2017	Fast driftssted ved entrepriseprojekt med lang driftsmæssig afbrydelse	17-1013008
23.08.2017	Østrigsk selskab får fast driftssted ved udliciteret facadevedligeholdelse	17-0048427
08.08.2017	Fast driftssted for helikopterservice og international trafik	17-0273312
22.03.2017	Tysk selskab får fast driftssted grundet dansk salgsmanager	16-1440140
06.01.2017	Deltagelse i underliggende kommanditselskaber udløser ikke fast driftssted	16-1562675
09.10.2015	Tysk selskabs hjemmekontor udgør fast driftssted i Danmark	15-0510844
03.06.2015	Fast driftssted ved leje af udenlandsk cloud serverkapacitet	14-5229337
27.04.2015	Udenlandske investorer får ikke fast driftssted i K/S	15-0003080

04.02.2015	Fast driftssted for udenlandsk investor i dansk kommanditselskab	14-2551901
22.01.2015	Fast driftssted for udenlandske investorer i K/S	14-1665116
13.01.2015	Filial med ledelsesfunktion på hjemmekontor er fast driftssted	14-4013902
28.06.2013	Dansk indeholdelsespligt for tysk entreprenør med fast driftssted	13-0030532
03.12.2012	Fast driftssted vurdering ved salgsforberedende aktiviteter og tegningsret	12-148522
27.11.2012	Udenlandske investorer i K/S har ikke fast driftssted i Danmark	12-126364
03.07.2012	Fast driftssted og skattefrihed for udbytte fra lånefond	12-039037
19.12.2011	Online spillefirma får ikke fast driftssted i Danmark	11-207922
23.05.2011	Dansk hjemmekontor udgør fast driftssted for udenlandsk selskab	11-008092
08.04.2010	Udenlandske investorer i kommanditselskab har ikke fast driftssted	09-137434
21.05.2008	Kommanditselskabs skattemæssige gennemsigtighed og fast driftssted	08-072864

02

PRAKSISOVERSIGT · SKATTERÅDET

Praksisoversigt over fonde og foreningers beskatning (fondsbeskatningsloven)

Skatterådets bindende svar om uddelingsfradrag, hensættelser og konsolidering efter fondsbeskatningsloven

Version 2 Opdateret 8. sep. 2026 43 afgørelser · 2006-2026

[Læs online](#)

INTRODUKTION

Den løbende beskatning af danske fonde og visse foreninger hviler på fondsbeskatningslovens systematik: skattepligt efter § 1, indkomstopgørelse med bundfradrag efter § 3, fradrag for uddelinger og hensættelser efter § 4, konsolideringsfradrag efter § 5 og prioriteringsreglen i § 6. Skatterådet er den centrale praksisdanner på området gennem sine bindende svar, hvor navnlig tre spørgsmål går igen: om et formål er almenvelgørende eller på anden måde almennyttigt, om en konkret udgift er en fradragsberettiget (intern) uddeling eller en driftsomkostning, og om hensættelser er anvendt rettidigt eller skal efterbeskattes. Denne oversigt kortlægger, hvad Skatterådet lægger vægt på, hvor rådet afviser at svare, og hvordan Landsskatteretten og Højesteret har suppleret linjen.

PRINCIPPER UDLEDT AF PRAKSIS

- 01** Skatterådet kræver, at fradragsretten efter fondsbeskatningsloven § 4, stk. 1, vurderes konkret for hver enkelt uddeling – en almennyttig formålsbestemmelse giver ikke et generelt forhåndstilsagn om fradrag.
- 02** Skatterådet accepterer interne uddelinger (fondens egne udgifter til bygninger, inventar, forskning og løn), når udgiften afholdes for FAKTISK at realisere det vedtægtsmæssige formål, ikke blot for at sikre fondens fortsatte virke.
- 03** Skatterådet afviser fradrag som uddeling for indsamlings-, salgs- og administrationsudgifter samt løn til støttefunktioner – disse er driftsomkostninger, uanset at vedtægten nævner indsamling som en del af formålet.
- 04** Almennyttighed forudsætter tre kumulative kriterier: objektiv afgrænsning af modtagerkredsen, at formålet kommer en vis videre kreds til gode, og at formålet efter en almindelig fremherskende opfattelse er nyttigt.
- 05** At en fond er erhvervsdrivende og har erhvervmæssige indtægter udelukker ikke i sig selv, at dens formål er almennyttigt.

- 06** Almenevelgørende uddelinger forudsætter et trangskriterium – støtte til personer inden for en videre kreds, der er i økonomisk trang; det er uden betydning, om modtageren er skattepligtig i Danmark.
- 07** Fradragsretten for uddelinger til ikke-almennyttige vedtægtsmæssige formål blev ophævet med virkning fra 1. juli 2017 af hensyn til EU-retten; familie- og erhvervsstøttefonde kan derfor kun opnå fradrag, hvis uddelingen selvstændigt er almennyttig.
- 08** Hensættelser efter § 4, stk. 3, skal være benyttet i deres helhed inden 5 år efter hensættelsesårets udløb, ellers efterbeskattes det ubenyttede beløb med et tillæg på 5 pct. pr. år i hensættelsesåret.
- 09** Efterbeskatningsreglen er lex specialis og går forud for de almindelige fristregler i skatteforvaltningsloven §§ 26 og 27 – også når hensættelsen oprindeligt var uberettiget.
- 10** Skatterådet fastslår, at allerede det forhold, at efterbeskatning UDLØSES, bryder betingelsen for realisationsprincippet på porteføljeaktier – også når efterbeskatningsbeløbet opgøres til 0 kr.
- 11** Prioriteringsreglen i § 6 indebærer, at skattefri indtægter og bundfradrag først anses for medgået til uddelinger og konsolideringsfradrag og dernæst til hensættelser, før skattepligtig indkomst anses for anvendt.
- 12** I efterbeskatningssituationen fordeles de skattefri indtægter forholdsmæssigt på uddelinger, konsolideringsfradrag og hensættelser, så den del af hensættelsen, der aldrig gav fradrag, ikke efterbeskattes.
- 13** Skatterådet afviser bindende svar på spørgsmål af generel eller teoretisk karakter, jf. skatteforvaltningsloven § 24, stk. 2, og henviser i stedet til den konkrete påtænkte disposition.
- 14** For foreninger uden for fondsbeskatningsloven er kun indtægt ved erhvervsmæssig virksomhed skattepligtig, og udlodninger og henlæggelser til almennyttige formål kan fradrages efter selskabsskatteloven § 3, stk. 2 og 3.

§ 1 Fondsbeskatningslovens systematik og den subjektive skattepligt

Skattepligten efter fondsbeskatningsloven er afgrænset i [fondsbeskatningsloven § 1, stk. 1](#), der omfatter fonde under fondsloven og lov om erhvervsdrivende fonde (nr. 1), visse foreninger under fondsloven (nr. 2 og 3) samt udenlandske fonde, truster og selvejende institutioner med ledelsens sæde her i landet (nr. 4). Falder en selvejende institution uden for fondslovene – fx fordi den er undergivet særligt offentligt tilsyn – beskattes den i stedet efter opsamlingsbestemmelsen i [selskabsskatteloven § 1, stk. 1, nr. 6](#). Denne afgrænsning er ikke akademisk: i [SKM2026.125.SR](#) var en fond netop undtaget fra fondslovgivningen på grund af ministerielt tilsyn og derfor omfattet af selskabsskattelovens opsamlingsbestemmelse i stedet for fondsbeskatningsloven.

Indkomsten opgøres efter [fondsbeskatningsloven § 3, stk. 1](#) som for aktieselskaber, men med tre væsentlige modifikationer:

-

Bundfradraget. Efter [§ 3, stk. 2](#) medregnes indkomst ved erhvervsmæssig virksomhed i sin helhed, mens den øvrige samlede indkomst kun beskattes, i det omfang den overstiger 25.000 kr. – for foreninger omfattet af § 1, stk. 1, nr. 2, dog 200.000 kr. Bestemmelsen fastslår udtrykkeligt, at bundfradraget "foretages inden fradrag efter §§ 4-6".

- **Uddelings- og hensættelsesfradrag.** [§ 4](#) giver fradrag for uddelinger til almenvelgørende eller på anden måde almennyttige formål (stk. 1, 1. pkt.) og for medarbejderfondes uddelinger, jf. [ligningsloven § 14 F](#) (stk. 1, 2. pkt.), samt for hensættelser til samme formål (stk. 3).
- **Konsolideringsfradrag.** [§ 5, stk. 1](#) giver fonde et fradrag for hensættelser til konsolidering af fondskapitalen på op til 4 pct. af årets almennyttige uddelinger. For foreninger efter § 1, stk. 1, nr. 2, beregnes konsolideringsfradraget i stedet som en formueandel svarende til årets ændring i reguleringstallet, jf. [§ 5, stk. 2](#).

Gaver til fonde er efter [§ 3, stk. 6](#) som udgangspunkt skattefri, medmindre gaven skal anvendes til uddeling. Det bekræftede Skatterådet i [SKM2017.671.SR](#), hvor fonden alene var skattepligtig af de gaver, der var bestemt til uddeling, og i [SKM2023.114.SR](#), hvor grundkapitalindskuddet netop ikke kunne uddeles og derfor var skattefrit.

De regnskabsmæssige krav til hensættelserne er udmøntet i [bekendtgørelse om fondsbeskatning](#), hvorefter hensættelser skal fremgå af selvangivelsen for hensættelsesåret, jf. [§ 1](#), tidligere års uudnyttede hensættelser skal angives med hensættelsesår, jf. [§ 2](#), og anvendelsesåret skal oplyse både hensættelsestidspunkt og anvendelsesformål, jf. [§ 4](#).

To vedtagne, endnu ikke konsoliderede ændringer fra september 2026 ændrer alene henvisningerne i § 1, stk. 1, nr. 1, og § 3, stk. 6, til "erhvervsfondsloven" som konsekvens af, at lov om erhvervsdrivende fonde får populærtitel. Der er tale om rene konsekvensændringer uden materielt indhold.

LOV

[Fondsbeskatningsloven § 1, stk. 1](#)
[Fondsbeskatningsloven § 3, stk. 1, 2, 6](#)
[Fondsbeskatningsloven § 4, stk. 1](#)
[Fondsbeskatningsloven § 5, stk. 1](#)
[Selskabsskatteloven § 1, stk. 1](#)

PRAKSIS	Skatterådet · Skattemæssige konsekvenser ved nedsættelse af en fonds grundkapital	05.03.2026
	Skatterådet · Skattefri stiftelse af almennyttig erhvervsdrivende fond	07.03.2023
	Skatterådet · Skattefri stiftelse af erhvervsdrivende fond og skattepligt af gaver til uddeling	27.11.2017

Skatterådets prøvelseskompetence: hvad rådet svarer på – og hvad det afviser

§ 2

Skatterådets afgørelser på fondsområdet træffes som **bindende svar** efter skatteforvaltningsloven. Prøvelsen er dermed fremadrettet og knyttet til en konkret, påtænkt eller gennemført disposition. Det giver tre karakteristiske begrænsninger i rådets kompetence, som praksis illustrerer klart.

1. Ingen generelle forhåndstilsagn om fradragsret. Det principielle udgangspunkt blev fastlagt i [SKM2011.350.SR](#). Skatterådet bekræftede, at en nystiftet fonds meget bredt formulerede formålsbestemmelse gjorde fonden almennyttig – men rådet nægtede at bekræfte, at fondens fremtidige uddelinger dermed automatisk var fradragsberettigede. Spørgsmål 2 blev besvaret med "se indstilling og begrundelse":

Uanset om der er tale om en fond eller en forening, skal skattemyndighederne foretage en selvstændig vurdering af, hvorvidt formålet må anses for almenvelgørende eller almennyttigt, ligesom der skal foretages en vurdering af de enkelte uddelinger, jf. udtalelsen i TFS 1994, 404 DEP.

Denne dobbelte prøvelse – først formålet, dernæst den konkrete uddeling – er gennemgående. Den blev gentaget i [SKM2024.64.SR](#), hvor Skattestyrelsen udtrykkeligt fastslog, at det ikke er nok, at modtagerfonden efter sine vedtægter er almennyttig; uddelingen skal selv tjene et sådant formål.

2. Afvisning af generelle og teoretiske spørgsmål. I [SKM2017.79.SR](#) afviste Skatterådet det principale spørgsmål om, hvorvidt en kapitalnedsættelse i erhvervsdrivende fonde "overordnet set" udløser skattepligt, med henvisning til [skatteforvaltningsloven § 24, stk. 2](#) om spørgsmål af mere teoretisk karakter. Rådet besvarede alene det subsidiære spørgsmål om den konkrete påtænkte disposition. Samme linje ses i [SKM2026.125.SR](#), hvor et hypotetisk spørgsmål om fremtidig ændring af tilsynet blev afvist som teoretisk.

3. Rådet kan tilsidesætte Skattestyrelsens indstilling. Skatterådet er ikke bundet af styrelsens indstilling, og praksis viser flere eksempler på reelle kursændringer. I [SKM2017.79.SR](#) fravigede rådet SKATs hidtidige administrative praksis om, at enhver frigivelse af bunden kapital er en skattepligtig uddeling:

Skatterådet er af den opfattelse, at der ikke er tale om en uddeling af midler indskudt til den bundne kapital, men alene en overførsel til dækning af underskud. Den pågældende nedsættelse af grundkapitalen udløser efter Skatterådets opfattelse ikke skattepligt for de pågældende erhvervsdrivende fonde.

Tilsvarende i [SKM2010.391.SR](#), hvor SKAT indstillede afslag på fradrag for en forskningspris på 1 mio. EUR med den begrundelse, at prisen var personlig og ikke sikre forskningsmæssig anvendelse – Skatterådet svarede alligevel ja, fordi videnskabelig forskning klart er almennyttig, og fordi det er op til fondsbestyrelsen at fastsætte prismodtagerens forpligtelser. Og i [SKM2006.504.SR](#) ændrede rådet SKATs indstilling fra "nej" til "ja", da anskaffelsen af en ny ejendom indgik i den vedtægtsmæssige almennyttige aktivitet.

4. Rådet prøver ikke de fondsretlige spørgsmål. Skatterådets kompetence er rent skatteretlig. I [SKM2008.481.SR](#) blev det udtrykkeligt lagt uprøvet til grund, at de modtagende selskaber havde behov for driftstilskud, og rådet bemærkede, at vurderingen af, om vedtægtens betingelser er opfyldt, henhører under Civilstyrelsen som fondsmyndighed.

LOV	Fondsbeskatningsloven § 4, stk. 1	Skatteforvaltningsloven § 24, stk. 2	
PRAKSIS	Skatterådet · Skattemæssige konsekvenser ved nedsættelse af en fonds grundkapital Skatterådet · Almennyttig fond og fradrag for uddelinger til social impact-investeringer Skatterådet · Fondes kapitalnedsættelse til dækning af underskud er ikke skattepligtig Skatterådet · Fonds status og fradrag for almennyttige uddelinger Skatterådet · Fradrag for uddeling af stor forskningspris til almennyttigt formål Skatterådet · Fond kan fradrage stor uddeling til datterselskaber ejet af descendenter Skatterådet · Fond kan hensætte avance ved salg af ejendom til genanskaffelse		05.03.2026 05.02.2024 07.02.2017 23.05.2011 24.06.2010 29.05.2008 24.08.2006

§ 3 Hvad Skatterådet lægger vægt på ved almenvelgørende og almennyttige formål

Fradragsretten efter [fondsbeskatningsloven § 4, stk. 1](#) forudsætter, at uddelingen sker til et almenvelgørende eller på anden måde almennyttigt formål. Skatterådet anvender konsekvent den definition, der stammer fra cirkulære nr. 136 af 7. november 1988, pkt. 55, og som blev gengivet ordret i [SKM2011.350.SR](#):

For at et formål kan anses for almenvelgørende eller på anden måde almennyttigt kræves, at den kreds af personer eller institutioner der kan komme i betragtning ved uddelingerne, er afgrænset efter retningslinjer med et objektivt præg. Formålet må således komme en vis videre kreds til gode.

Almennyttige formål foreligger, såfremt støtten kommer en vis videre kreds til gode, og såfremt formålet ud fra en almindelig fremherskende opfattelse kan karakteriseres som nyttigt. Blandt sådanne almennyttige formål kan nævnes sociale, kunstneriske og andre kulturelle formål, miljømæssige, videnskabelige, – herunder forskningsmæssige eller sygdomsbekæmpende – humanitære, undervisningsmæssige, religiøse eller nationale formål.

Af praksis kan udledes følgende mønstre i, hvad Skatterådet lægger vægt på:

- **Objektiv afgrænsning frem for personkreds.** En geografisk afgrænsning diskvalificerer ikke, når den stadig omfatter en vid kreds – [SKM2011.350.SR](#) (fondens virkeområde) og [SKM2010.329.SR](#) (almennyttige formål i hjemstedssognet). Derimod er en fond, der efter vedtægten skal sikre ansættelsen af stifteren og dennes datter, ikke hovedsageligt almennyttig – [SKM2022.297.SR](#).
- **Faktisk tilgængelighed, ikke blot vedtægtens ordlyd.** Landsskatteretten nægtede i [09-02952](#) fradrag for en fonds køb af to malerier til egen samling. Selvom fundatsen omfattede almennyttige formål, blev opbevaring i et bibliotek uden officiel offentlig adgang – med adgang efter aftale og lejlighedsvis udlån til museer – ikke anset for at tilgodese et almennyttigt formål.
- **Erhvervsdrift diskvalificerer ikke.** Skatterådet fastslog i [SKM2024.64.SR](#):

Det forhold, at en fond er erhvervsdrivende – og dermed har erhvervmæssige indtægter – medfører ikke i sig selv, at fondens formål ikke samtidig kan anses for at være et almennyttigt formål, jf. [SKM2003.15.ØLR](#) og [SKM2016.17.SR](#).

Samme resultat i [SKM2020.416.SR](#), hvor fondens kollegiedrift skattemæssigt var erhvervmæssig virksomhed, men hvor det afgørende var, at overskuddet gik til formålet.

- **Formålskatalogets bredde.** Skatterådet har konkret anerkendt: videnskabelig forskning og hæderspriser hertil ([SKM2010.391.SR](#), [SKM2024.645.SR](#)), rekreative anlæg og idræt ([SKM2014.499.SR](#)), undervisning og tværkulturel forståelse ([SKM2020.416.SR](#)), miljø og klima ([SKM2021.74.SR](#)), kunstneriske og kulturelle formål ([SKM2022.475.SR](#)) samt sundhed og uddannelse via social impact-investeringer ([SKM2024.64.SR](#)).
- **Rent erhvervsstøttende formål er ikke almennyttige.** Landsskatteretten fastslog i [18-0006460](#), at en fond, hvis formål var at støtte dygtige unge landmænd i erhvervlsen af landbrugsejendomme, ikke havde et almennyttigt formål, fordi formålet primært støtter erhvervsmæssige forhold.
- **Almenvelgørenhed kræver et trangskriterium.** I [SKM2020.416.SR](#) blev stipendier til studerende i økonomisk trang – og rabatter, som universiteterne fordelte efter samme trangskriterium – anset for eksterne almenvelgørende uddelinger. Skattestyrelsen bemærkede udtrykkeligt, at det er uden betydning, om modtageren er skattepligtig i Danmark.
- **En LL § 8 A-godkendelse er et stærkt, men ikke afgørende, moment.** I [SKM2023.269.SR](#) blev fondens godkendelse efter [ligningsloven § 8 A](#) lagt til grund som opfyldelse af almennyttighedskravet på formålsniveau – men rådet fastholdt, at der fortsat skal foretages en konkret vurdering af de enkelte uddelinger.

LOV	Fondsbeskatningsloven § 4, stk. 1	Ligningsloven § 8a	
PRAKSIS	Landsskatteretten · Efterbeskatning af fonds hensættelser til ikke-almennyttige formål		02.07.2020
	Landsskatteretten · Manglende fradrag for maleriindkøb som almennyttig uddeling - Fondsbeskatningsloven § 4		05.03.2010
	Skatterådet · Fradrag for hæderspriser som almennyttige uddelinger og velgørende aktiviteter		17.12.2024
	Skatterådet · Almennyttig fond og fradrag for uddelinger til social impact-investeringer		05.02.2024
	Skatterådet · Sondring mellem driftsomkostninger og uddelinger for fond		12.06.2023
	Skatterådet · Fond kan fradrage tab på udlån som almennyttig uddeling		06.10.2022
	Skatterådet · Fondens fradrag for dekarboniseringsudgifter og momsfradrag		08.02.2021
	Skatterådet · Fondens fradrag for interne og eksterne almennyttige uddelinger		20.10.2020
	Skatterådet · Fondens udgifter til etablering af bypark er almennyttig uddeling		04.07.2014
	Skatterådet · Fonds status og fradrag for almennyttige uddelinger		23.05.2011
	Skatterådet · Fradrag for uddeling af stor forskningspris til almennyttigt formål		24.06.2010
	Skatterådet · Fradrag for udlodning af formue ved foreningsopløsning til almennyttige lokale formål		17.05.2010

Sondringen mellem driftsomkostning og uddeling – interne uddelinger

Det mest praksisintensive spørgsmål i Skatterådets fondssager er, hvornår en af fondens egne udgifter er en **intern uddeling** (fradragsberettiget efter [fondsbeskatningsloven § 4, stk. 1](#)) og hvornår den er en **driftsomkostning** (fradragsberettiget efter [§ 3, stk. 1](#), jf. [statsskatteloven § 6](#)). Testen er konstant:

Fradragsret som intern almennyttig uddeling efter fondsbeskatningslovens § 4, stk. 1 gælder kun for udgifter, der afholdes for faktisk at varetage formålet, ikke for udgifter afholdt for at sikre driften af Fonden (driftsomkostninger).

(fra [SKM2021.74.SR](#))

Skatterådet lægger afgørende vægt på, om fonden **selv** ejer eller anvender aktivet i direkte formålsopfyldelse, og om vedtægten hjemler dispositionen. Ejendomssagerne udgør den klareste linje:

Sag	Disposition	Udfald
SKM2006.282.SR	Renovering af ejendom udlejet til anden almennyttig fond til centerdrift for cerebral parese	Intern uddeling – ja
SKM2006.504.SR	Genanskaffelse af ejendom til kor (min. 400 m ²)	Ja – men ikke for arealer til erhvervsmæssig udlejning
SKM2014.499.SR	Etablering, vedligehold, udbygning og løn til multifunktionel bypark	Intern uddeling – ja
SKM2020.416.SR	Køb, forbedring, vedligehold og drift af egne og lejede undervisnings-/kollegieejendomme	Intern uddeling – ja
11-0301601	Køb af domicilejendom til familiebehandling af stofmisbrugere	Intern uddeling – ja
09-02952	Køb af to malerier til fondens egen samling uden offentlig adgang	Nej

I [SKM2020.416.SR](#) formulerede Skattestyrelsen kriteriet præcist:

Det er Skattestyrelsens opfattelse, at udgifter til vedligehold og drift af bygninger, som anvendes til undervisnings- og kollegieformål, vil være fradragsberettigede som en intern almennyttig uddeling efter Fondsbeskatningslovens § 4, stk. 1, idet udgiften afholdes for at varetage Fondens formål.

Skatterådet accepterede her, at det er **uden betydning, om bygningen er ejet eller lejet**, så længe udgiften ikke begunstiger en udlejer.

Løn og administration deles. I [SKM2021.74.SR](#) blev lønninger til fondens egne forskere anset for interne uddelinger, mens løn til støttepersonale, ledelse, IT, bogholderi og rejseomkostninger var driftsomkostninger. Samme opdeling i [SKM2023.269.SR](#), hvor løn til medarbejdere med direkte formålsrelateret informationsarbejde kunne fradrages som uddeling, mens løn til økonomi, HR og Facility Management ikke kunne.

Indsamlings- og salgsudgifter er aldrig uddelinger. Det er den skarpeste afvisning i praksis. Skatterådet fastslog i [SKM2023.269.SR](#):

*Disse udgifter betragtes som driftsudgifter, der bringer Fonden i stand til at varetage sit formål ved at rejse midler, og ikke som ydelser afholdt for **faktisk at realisere** de vedtægtsmæssige formål (som er definitionen på uddelinger).*

At fondens vedtægter udtrykkeligt nævner indsamlinger og salg som en del af formålet, ændrer **ikke** den skattemæssige klassifikation.

Grænsetilfælde. Tab på formålsbestemte udlån blev i [SKM2022.475.SR](#) anset for uddelinger:

Skattestyrelsen finder, at fondens eventuelle tab på de pågældende udlån må anses for uddelinger fra fonden, idet disse omkostninger efter det oplyste rent faktisk afholdes til opfyldelse af fondens formål.

Rådet lagde vægt på, at vedtægten ikke behøver nævne "udlån" udtrykkeligt, når fonden faktisk drives ved sådanne lån. Derimod blev udgifter til etablering af joint ventures om udvikling af immaterielle rettigheder i [SKM2021.74.SR](#) anset for etableringsomkostninger uden fradragsret hverken som uddeling eller driftsomkostning. Skatterådet anerkendte i samme sag, at fonde kan anvende et **udvidet**

driftsomkostningsbegreb, hvorefter udgifter, der er nødvendige for at varetage formålet, kan fradrages efter § 3, stk. 1.

Endelig værdiansættes uddelinger i naturalier efter markedsværdien. I [SKM2025.412.SR](#) fastslog Skatterådet, at når retten til fri sommerbolig følger af fundatsen og ikke af et ansættelsesforhold, erstatter markedsværdien den skematiske værdiansættelse efter [ligningsloven § 16, stk. 5](#).

LOV

[Fondsbeskatningsloven § 3, stk. 1](#)[Fondsbeskatningsloven § 4, stk. 1](#)[Ligningsloven § 16, stk. 5](#)[Statsskatteloven § 6, stk. 1](#)

PRAKSIS	Landsskatteretten · Fradrag for intern uddeling: Køb af ejendom til almennyttigt formål	10.10.2012
	Landsskatteretten · Manglende fradrag for maleriindkøb som almennyttig uddeling - Fondsbeskatningsloven § 4	05.03.2010
	Skatterådet · Værdiansættelse af fondsuddeling i form af fri sommerbolig	08.07.2025
	Skatterådet · Sondring mellem driftsomkostninger og uddelinger for fond	12.06.2023
	Skatterådet · Fond kan fradrage tab på udlån som almennyttig uddeling	06.10.2022
	Skatterådet · Fondens fradrag for dekarboniseringsudgifter og momsfradrag	08.02.2021
	Skatterådet · Fondens fradrag for interne og eksterne almennyttige uddelinger	20.10.2020
	Skatterådet · Fondens udgifter til etablering af bypark er almennyttig uddeling	04.07.2014
	Skatterådet · Fond kan hensætte avance ved salg af ejendom til genanskaffelse	24.08.2006
	Skatterådet · Fradrag for renoveringsudgifter som intern uddeling i fond	03.05.2006

Ophævelsen af fradraget for ikke-almennyttige vedtægtsmæssige uddelinger (2017)

Den oprindelige fondsbeskatningslov fra 1986 – bygget på lovforslag L 108 fremsat 5. december 1985 – indeholdt to fradragshjemler for uddelinger. Efter forarbejderne kunne fonde og foreninger fradrage "uddelinger til almennyttige formål eller vedtægtsmæssige formål, hvor modtageren er skattepligtig". Det gamle § 4, stk. 2, gav således fradrag også for uddelinger, der ikke var almennyttige, når blot de var vedtægtsmæssige og modtageren blev beskattet.

Denne konstruktion bar praksis i tre årtier. Den er fx grundlaget for [SKM2008.481.SR](#), hvor en familiefond kunne fradrage uddelinger i størrelsesordenen 25 mio. kr. til hvert af tre selskaber ejet af stifterens descendenter – netop fordi uddelingen skete til fyldestgørelse af et vedtægtsmæssigt formål, og modtagerselskaberne var skattepligtige af beløbet efter [statsskatteloven § 4](#).

Ved **ændringsloven af 18. maj 2017 (L 27, folketingsåret 2016-17)** blev § 4, stk. 2, ophævet med virkning fra 1. juli 2017. Begrundelsen fremgår af lovhistorikken: fradragsretten for ikke-almennyttige uddelinger afskaffes "for at bringe reglerne i overensstemmelse med EU-retten". Af bemærkningerne til den samtidige konsekvensændring af periodiseringsreglen:

Det foreslås, at bestemmelsen alene skal referere til uddelinger efter fondsbeskatningslovens § 4, stk. 1, idet fradragsretten efter fondsbeskatningslovens § 4, stk. 2, foreslås ophævet i lovforslagets § 1, nr. 3. Periodiseringsreglen i fondsbeskatningslovens § 4, stk. 3, har dermed alene betydning for almennyttige uddelinger, der uddeles efter fondsbeskatningslovens § 4, stk. 1.

Samtidig indsattes det nuværende 2. pkt. i [§ 4, stk. 1](#) om medarbejderfondes fradrag for uddelinger til at betrygge og forbedre medarbejderes kår, jf. [ligningsloven § 14 F](#). Denne hjemmel var afgørende i [SKM2019.478.SR](#),

hvor en medarbejderfond fik fuldt fradrag for uddelinger til tidligere medarbejdere, fordi bestyrelsesflertallet var valgt af de ansatte, og uddelingerne ikke var pensionslignende.

Ophævelsen fik en direkte, praktisk konsekvens for fonde med formålsbestemt udlånsvirksomhed. I [SKM2022.475.SR](#) havde fonden i 2013 fået et bindende svar, der sikrede **skattemæssig symmetri**: tab på udlån var skattepligtigt forbrug af den bundne kapital, men samtidig fradragsberettiget som uddeling. Efter L 27 bortfaldt denne neutralitet for fonde med ikke-almennyttige uddelinger, og fonden risikerede dobbeltbeskatning. Skatterådet reddede symmetrien ved i stedet at kvalificere uddelingerne som almenyttige (kunstneriske/kulturelle formål).

Praktisk betydning i dag: en familiefond eller erhvervsstøttefond kan kun opnå uddelingsfradrag, hvis den konkrete uddeling selvstændigt opfylder almenyttighedskravet. Det illustreres af [22-0081153](#), hvor en fond havde uddelt til foreninger og til stifterens søn og døtre, selvom vedtægten kun hjemlede uddeling til "værdigt trængende personer". Landsskatteretten fandt uddelingerne ikke-vedtægtsmæssige og nægtede fradrag for 2019-2020, men afskar ekstraordinær genoptagelse af 2011-2017, da fonden ikke havde handlet groft uagtsomt.

Bemærk endelig, at **paragrafnummereringen i § 4 er forskudt** som følge af ophævelsen. Afgørelser fra før 1. juli 2017 henviser til hensættelser i stk. 4, 5-årsfristen i stk. 5 og efterbeskatning i stk. 6 – i den gældende lov er det henholdsvis stk. 3, stk. 4 og stk. 5.

LOV	Fondsbeskatningsloven § 4, stk. 1, 2	Ligningsloven § 14f	Statsskatteloven § 4
PRAKSIS	Landsskatteretten · Landsskatteretten: Ikke fradrag for ikke-vedtægtsmæssige uddelinger og ingen ekstraordinær genoptagelse for fond Skatterådet · Fond kan fradrage tab på udlån som almenyttig uddeling Skatterådet · Fradrag for medarbejderfondes uddelinger og modtagers beskatning Skatterådet · Fond kan fradrage stor uddeling til datterselskaber ejet af descendenter		
			03.04.2024
			06.10.2022
			02.10.2019
			29.05.2008

§ 6 Hensættelser, 5-årsfristen og efterbeskatning efter § 4, stk. 3-7

Fonde og foreninger kan efter [fondsbeskatningsloven § 4, stk. 3](#) fradrage hensættelser til opfyldelse af almenvelgørende eller på anden måde almenyttige formål. Hensættelsen skal efter [stk. 4](#) være "benyttet i sin helhed inden 5 år efter udløbet af hensættelsesåret". Sker det ikke – eller anvendes beløbet til andet formål – medregnes det ubenyttede beløb efter [stk. 5](#) med et tillæg på **5 pct. for hvert år** fra hensættelsesårets udløb i den skattepligtige indkomst for **hensættelsesåret**.

Kravet om, at hensættelsen skulle konkretiseres til et bestemt formål, blev ophævet i 1995. Skatterådet lagde i [SKM2014.241.SR](#) til grund, at forarbejderne ikke stiller krav om tilknytning til specifikke projekter, og at generelle gaver eller eftergivelse af en fordring mod et underliggende selskab kunne opfylde kravet uden efterbeskatning.

Efterbeskatningsreglen er lex specialis. Landsskatteretten fastslog i [18-0006460](#), at § 4, stk. 5, går forud for de almindelige fristregler i [skatteforvaltningsloven § 26](#) og [§ 27](#) – også når hensættelsen fra begyndelsen var **uberettiget**, fordi fonden fejlagtigt anså sig for almenyttig. Retten henviste til forarbejderne til L 108 (1985), hvorefter efterbeskatning også finder sted, når en hensættelse anvendes til et andet formål end det oprindeligt angivne. Resultatet var efterbeskatning af 2009-2013 med i alt godt 1,5 mio. kr.

Den sammenhæng har en drastisk afledt virkning på **valget mellem realisations- og lagerprincip**. Efter [fondsbeskatningsloven § 3, stk. 3](#) er adgangen til realisationsprincippet på børsnoterede porteføljeaktier betinget af, at fonden uddeler et beløb svarende til summen af skattepligtig indkomst og skattefri indtægter – og adgangen bortfalder, "hvis der i et indkomstår udløses beskatning efter § 4, stk. 5 eller 7, af ubenyttede hensættelsesbeløb hensat i indkomståret 2010 eller senere". I [SKM2021.257.SR](#) bekræftede Skatterådet, at **allerede det forhold, at efterbeskatning udløses, er nok** – selv når det opgjorte efterbeskatningsbeløb er 0 kr., fordi hensættelsen fuldt ud kunne henføres til skattefri indtægter. Fonden skulle derfor overgå til lagerprincippet fra og med det indkomstår, hvor efterbeskatningen udløses.

Kulturelle hensættelser. [§ 4, stk. 7](#) giver Skatteforvaltningen mulighed for at tillade hensættelser til kulturelle formål uden 5-årsfristen, dog med en dispensationsfrist på højst 15 år. Ved **lov af 30. december 2024 (L 30, folketingsåret 2024-25)**, i kraft 1. januar 2025, blev der indsat nye 4. og 5. pkt. i stk. 7, der giver adgang til **frivillig førtidig efterbeskatning** af kulturelle hensættelser efter anmodning – så fonden kan undgå at akkumulere yderligere 5 pct.-tillæg. Samme lov nyaffattede [§ 4, stk. 5](#), så tillægget nu beregnes indtil anvendelsen eller anmodningen om efterbeskatning, og så de samlede efterbeskattede hensættelser i et hensættelsesår **ikke kan overstige** det fradrag for hensættelser, der faktisk blev foretaget i hensættelsesåret.

Efterfølgende ændring af hensættelser. Efter [§ 4, stk. 8](#) kan fonden efter oplysningsfristens udløb ændre sine hensættelser for at udligne virkningen af en indkomstårændring, hvis meddelelse indsendes inden klagefristens udløb – dog ikke hvis ændringen medfører bøde efter skattekontrolloven. Senere ændringer kræver tilladelse, jf. [§ 4, stk. 9](#), hvor Skatterådet kan fastsætte nærmere regler for kompetenceudøvelsen.

LOV

[Fondsbeskatningsloven § 3, stk. 3](#)[Fondsbeskatningsloven § 4, stk. 3-5, 7-9](#)[Skatteforvaltningsloven § 26](#)[Skatteforvaltningsloven § 27](#)

PRAKSIS

Landsskatteretten · Efterbeskatning af fonds hensættelser til ikke-almennyttige formål

02.07.2020

Skatterådet · Efterbeskatning af hensættelser medfører skifte til lagerprincip

06.05.2021

Skatterådet · Fondsovergang uddeling af tidligere henlæggelser

07.04.2014

§ 7 Prioriteringsreglen i § 6 og den forholdsmæssige fordeling i efterbeskatningssituationen

[Fondsbeskatningsloven § 6, stk. 1](#) indeholder den såkaldte prioriteringsregel:

Indtægter, som i henhold til § 3, stk. 2, og § 10 ikke skal medregnes til den skattepligtige indkomst, anses i størst muligt omfang for medgået til først de i § 4 nævnte uddelinger og de i § 5 nævnte hensættelser og dernæst de i § 4 nævnte hensættelser, forinden nogen del af den efter § 3 opgjorte indkomst anses for medgået hertil.

Konsekvensen er, at bundfradraget og skattefri udbytter "forbruges" først. En fond får derfor kun reelt fradrag for uddelinger, hensættelser og konsolidering i det omfang, disse **overstiger** de skattefri indtægter.

Det skaber et velkendt problem i efterbeskatningssituationen: hvilken af de tre fradragstyper skal de skattefri indtægter henføres til, når en hensættelse senere skal efterbeskattes? Landsskatteretten løste spørgsmålet i [SKM2001.621.LSR](#), og Skatterådet tilsluttede sig udtrykkeligt løsningen i [SKM2011.280.SR](#). Landsskatterettens præmis blev gengivet ordret:

Landsskatteretten finder, at fondsbeskatningslovens § 6 alene tager stilling til forholdet mellem de skattefri indtægter/bundfradrag på den ene side og uddelinger, hensættelser og konsolideringsfradrag (fradrag efter §§ 4 og 5) på den anden i forbindelse med opgørelsen af årets indkomst, idet der ikke skal gives fradrag for disse uddelinger m.v., der er finansieret af skattefri indtægter. Der findes derimod ikke belæg, hverken i ordlyd eller forarbejder til § 6 eller § 4, stk. 5, for at antage, at der i § 6 findes en intern prioritering mellem de tre typer fradrag i efterbeskatningssituationen efter § 4, stk. 5. Der synes således ikke at være taget højde for problemet i forbindelse med lovens tilblivelse.

Landsskatteretten finder herefter, at man i mangel på andre holdepunkter i efterbeskatningssituationen kan anse de skattefri indtægter/bundfradraget medgået forholdsmæssigt til de tre typer fradrag [...]

Skatterådet anvendte i [SKM2011.280.SR](#) formelen konkret: hensættelser × (samlede skattefri indtægter / samlede fradrag). For hensættelsesåret 2007 gav 144.402.645 kr. i hensættelser, 51.540.528 kr. i skattefri indtægter og 154.382.306 kr. i samlede fradrag et ikke-fradragsført beløb på 48.208.818 kr. – som derfor **ikke** skulle efterbeskattes. Fonden kunne dermed nøjes med en minimumsuddeling på 24.876.243 kr. inden udgangen af 2012 for at bringe efterbeskatningsgrundlaget ned på 0 kr.

Konsolideringsfradraget i [§ 5, stk. 1](#) indgår i denne beregning på lige fod. Fradraget er begrænset til **4 pct. af årets almennyttige uddelinger** – dog 25 pct. for de fonde, der den 20. november 2015 var omfattet af en aftale efter artikel 10, stk. 7, i den nordiske dobbeltbeskatningsoverenskomst, jf. [§ 5, stk. 4](#).

For foreninger efter § 1, stk. 1, nr. 2, beregnes konsolideringsfradraget derimod som en formueandel, og værdiansættelsen af foreningsformuen sker efter [selskabsskatteloven § 14](#), jf. [§ 5, stk. 3](#). Skatterådet accepterede i [SKM2023.3.SR](#), at en arbejdsmarkedssammenslutning kunne medregne unoterede minoritetsaktier med vedtægtsmæssige omsættelighedsbegrænsninger til **regnskabsmæssig** indre værdi i stedet for skattemæssig indre værdi – dog på betingelse af, at bogført goodwill og immaterielle aktiver fratrækkes.

LOV

[Fondsbeskatningsloven § 3, stk. 2](#)[Fondsbeskatningsloven § 5, stk. 1, 3, 4](#)[Fondsbeskatningsloven § 6, stk. 1](#)[Selskabsskatteloven § 14, stk. 2-7](#)

PRAKSIS

Skatterådet · Arbejdsmarkedssammenslutning kan bruge regnskabsmæssig indre værdi

05.01.2023

Skatterådet · Fond undgår efterbeskatning af hensættelser via forholdsmæssig beregning

28.04.2011

§ 8 Erhvervsmæssig kontra ikke-erhvervsmæssig indkomst og grundkapitalens skattemæssige status

Bundfradraget i [fondsbeskatningsloven § 3, stk. 2](#) forudsætter en sontring, som Skatterådet skal tage stilling til i en del sager: **indkomst ved erhvervsmæssig virksomhed medregnes i sin helhed**, mens den øvrige samlede indkomst kun beskattes over 25.000 kr. (200.000 kr. for foreninger efter § 1, stk. 1, nr. 2).

Skatterådet fortolker de øvrige skatteregler for fonde **restriktivt efter ordlyden**, når bestemmelsen kun nævner selskaber. I [SKM2024.34.SR](#) argumenterede en erhvervsdrivende fond for en formålsbestemt fortolkning af [selskabsskatteloven § 11, stk. 6](#), så skattefriheden for renteindtægter fra et tyndt kapitaliseret datterselskab også omfattede fonde. Skatterådet svarede **nej** under henvisning til bestemmelsens ordlyd, der kun omfatter selskaber, og til forarbejdernes fokus på "danske skattepligtige selskaber". Fonden skulle derfor beskattes af renteindtægten, selvom datterselskabet ikke kunne fradrage renterne.

Grundkapitalen. En række afgørelser afgrænser, hvornår dispositioner over den bundne kapital udløser beskatning. Udgangspunktet efter § 3, stk. 6 er, at gaver til grundkapitalen er skattefri, fordi de ikke kan uddeles – og at forudsætningen for skattefriheden bortfalder, hvis kapitalen senere uddeles. Skatterådet har præciseret rækkevidden:

- **Nedsættelse til dækning af underskud er ikke en uddeling** – SKM2017.79.SR. Der er tale om en regnskabsmæssig postering, ikke en berigelse.
- **Nedsættelse af frivilligt indskudt avance er ikke skattepligtig**, når den resterende grundkapital fortsat overstiger det oprindelige indskud – SKM2022.89.SR.
- **Grundkapital fra før fondsbeskatningslovens ikrafttræden** kan uddeles skattefrit ved opløsning, fordi den aldrig blev modtaget skattefrit på betingelse af bunden status – SKM2021.549.SR.
- **Nedsættelse i familiefond til underskudsdækning og efterfølgende uddeling** udløste heller ikke skattepligt, da hverken § 3, stk. 6 eller anden skattelovgivning hjemlede beskatning, og da der ikke indtrådte nogen berigelse – SKM2013.78.SR.

Omvendt indebærer symmetriprincippet, at **forbrug af den bundne kapital indtægtsføres**, men modsvares af et uddelingsfradrag, når forbruget sker til formålsopfyldelse – jf. SKM2022.475.SR.

LOV	Fondsbeskatningsloven § 3, stk. 2, 6	Selskabsskatteloven § 11, stk. 6
PRAKSIS	Skatterådet · Fond skal beskattes af renteindtægt trods tynd kapitalisering 19.01.2024 Skatterådet · Fond kan fradrage tab på udlån som almenyttig uddeling 06.10.2022 Skatterådet · Kapitalnedsættelse i fond fra frivilligt indskudt avance ikke skattepligtig 24.02.2022 Skatterådet · Opløsning af fond før Fondsbeskatningsloven er ikke skattepligtig 27.10.2021 Skatterådet · Fondes kapitalnedsættelse til dækning af underskud er ikke skattepligtig 07.02.2017 Skatterådet · Fondsbeskatning ved nedsættelse af grundkapital til underskudsdækning og uddeling 04.02.2013	

Foreninger uden for fondsbeskatningsloven – selskabsskatteloven § 1, stk. 1, nr. 6, og § 3, stk. 2-4

Foreninger, korporationer, stiftelser, legater og selvejende institutioner, der ikke er omfattet af fondsbeskatningsloven, er skattepligtige efter [selskabsskatteloven § 1, stk. 1, nr. 6](#). Skattepligten er **objektivt begrænset**: den omfatter kun indtægt ved erhvervmæssig virksomhed samt fortjeneste ved afhændelse af formuegoder med tilknytning hertil (samt visse udbytter, renter, royalties og kursgevinster).

Afgrænsningen af "erhvervmæssig virksomhed" er central. Efter § 1, stk. 4 omfatter begrebet næringsvirksomhed eller anden forretningsvirksomhed, herunder drift, udlejning eller bortforpagtning af fast ejendom – mens **overskud ved leverancer til medlemmer** efter § 1, stk. 5 ikke betragtes som erhvervmæssigt. Skatterådet anvendte denne sondring i SKM2026.428.SR, hvor en a-kasses betingede overskudsandel fra et privat forsikringselskab hverken kunne anses for skattefri leverance til medlemmer eller for en egentlig overskudsandel – da a-kassen ikke bar en reel driftsrisiko for forsikringsvirksomheden, var overskudsandelen skattefri.

Selv en betydelig erhvervsaktivitet fører ikke nødvendigvis til beskatning, fordi [selskabsskatteloven § 3, stk. 2](#) giver foreningen fradrag for udlodninger til fyldestgørelse af vedtægtsmæssige formål, der kan anses for almenvelgørende eller på anden måde almennyttige, og § 3, stk. 3 sidestiller henlæggelser til samme formål med

udlodninger i henlæggelsesåret. Bestemmelsen har sin egen prioriteringsregel: den skattefri indkomst anses for medgået til de almennyttige formål, før nogen del af den skattepligtige indkomst anses for anvendt hertil.

Skatterådets praksis på dette spor:

- [SKM2011.842.SR](#) – foreningens to årlige konferencer, møder og videnskabelige tidsskrift udgjorde erhvervsmæssig virksomhed, men da indtægterne var bestemt til det almennyttige formål, kunne de fradrages, så der ikke opstod skattepligtig indkomst.
- [SKM2022.284.SR](#) – en forening kunne fradrage henlæggelser efter [§ 3, stk. 3](#) til et stort offentligt kulturarrangement i det offentlige rum.
- [SKM2010.329.SR](#) – en forsamlingshusforening under opløsning kunne fradrage udlodningen af restformuen til tre lokale foreninger, og modtagerne blev ikke beskattet.
- [SKM2010.24.SR](#) – en almennyttig forening blev skattepligtig af indtægter fra et (transparent) partnerselskab, men kunne fradrage udlodninger til almennyttige formål og dermed potentielt undgå både beskatning og selvangivelsespligt.

Overførselsreglen i § 3, stk. 4. Ejer en almennyttig forening eller fond den altovervejende del af kapitalen i et selskab, betragtes selskabets indkomst som indtjent af foreningen, og selskabet får et tilsvarende ligningsmæssigt fradrag. Skatterådet fastslog i [SKM2008.888.SR](#), at bestemmelsen **kun** finder anvendelse ved **direkte** ejerforhold – indskydes et holdingselskab mellem forening og driftsselskab, kan driftsselskabets indkomst ikke længere anses for indtjent af foreningen. I [SKM2018.369.SR](#) accepterede rådet dog, at overførselsbetingelsen var opfyldt for en fond, der ejede datterselskaber via et partnerselskab, når blot det videreudloddede beløb mindst svarede til det modtagne fra de selskaber, der anvendte overførselsreglen; individuel identifikation af pengestrømmene var hverken mulig eller påkrævet.

Endelig beror kvalifikationen som selvstændigt skattesubjekt på foreningskriterierne. Landsskatteretten fastslog i [12-00321](#), at en sammenslutning med kun tre medlemmer var et selvstændigt skattesubjekt efter [§ 1, stk. 1, nr. 6](#), fordi deltagerne alene hæftede med deres indskud, sammenslutningen styredes af generalforsamling og valgt bestyrelse, og en enkelt deltagers udtræden var uden retlig betydning for sammenslutningens beståen og ikke gav krav på nogen del af formuen.

LOV	Selskabsskatteloven § 1, stk. 1, 4, 5	Selskabsskatteloven § 3, stk. 2-4
PRAKSIS	Landsskatteretten · Forening anset som selvstændigt skattesubjekt efter Selskabsskatteloven § 1, stk. 1, nr. 6 17.07.2012 Skatterådet · Overskudsandel fra ekstern lønsikringsudbyder ikke skattepligtig indtægt for a-kasse 01.09.2026 Skatterådet · Forening kan fradrage hensættelser til almennyttige kulturelle formål 03.06.2022 Skatterådet · Overførselsbetingelse for fonde via partnerselskab ved blandet udbytte 10.07.2018 Skatterådet · Almennyttig forenings skattepligt ved erhvervsaktivitet og hjemstedsflytning 20.12.2011 Skatterådet · Fradrag for udlodning af formue ved foreningsopløsning til almennyttige lokale formål 17.05.2010 Skatterådet · Skattepligt af indtægter fra partnerselskab drevet af almennyttig forening 08.01.2010 Skatterådet · Forenings skattepligt ved etablering af holdingselskab i ejerstruktur 04.11.2008	

§ 10 Dokumentations- og beviskrav: hvad fonden skal kunne godtgøre

Bevisbyrden for fradragsret påhviler fonden. Praksis fra både Skatterådet og Landsskatteretten viser, hvilke former for dokumentation der bærer – og hvilke der ikke gør.

Vedtægten er indgangen, men ikke svaret. Skatterådet lægger konsekvent vægt på vedtægtens ordlyd som hjemmelsgrundlag. I [SKM2014.499.SR](#) var netop formuleringen "Fonden kan opføre, eje, drive, administrere og udleje bygninger og anlæg, som tjener til opfyldelse af formålet" afgørende for, at etablerings- og vedligeholdelsesudgifterne var interne uddelinger og ikke driftsomkostninger. Omvendt er vedtægten ikke tilstrækkelig: i [SKM2023.269.SR](#) ændrede vedtægtens omtale af indsamlinger og salg **ikke** den skattemæssige klassifikation af de tilhørende udgifter som driftsomkostninger.

Faktisk adfærd vejer tungere end formaliteter. I [SKM2022.475.SR](#) var det uden betydning, at vedtægten ikke udtrykkeligt nævnte "udlån", når fonden faktisk drev sin virksomhed ved sådanne lån. Modsat i [09-02952](#), hvor en almennyttig fundats ikke reddede fradraget, fordi kunstværkerne faktisk ikke var offentligt tilgængelige.

Registreringen bindes til fondens egen adfærd. I [21-0114694](#) gjorde en fond gældende, at den reelt var undtaget fra fondslovene og derfor skulle beskattes efter selskabsskatteloven – uden 5-årsfrist. Landsskatteretten stadfæstede efterbeskatningen, fordi fonden ikke kunne bevise, at registreringen under fondsbeskatningsloven i 2012 var forkert. En senere afgørelse fra Erhvervsstyrelsen om fondens status kunne ikke ændre dette bagudrettet.

Fondens egen selvangivelse lægges til grund. I [17-0988535](#) havde en fond selv angivet ubenyttede hensættelser til efterbeskatning, men gjorde efterfølgende gældende, at der aldrig var fratrasket hensættelser. Landsskatteretten stadfæstede forhøjelsen, da fonden ikke havde dokumenteret sin påstand, og lagde fondens egen selvangivelse til grund.

Omfattende efterfølgende dokumentation kan vende sagen. [20-0046898](#) viser modsat, at grundig dokumentation for den faktiske anvendelse af hensættelserne kan føre til, at Skattestyrelsen selv revurderer sagen: en forhøjelse på i alt 502.751 kr. blev nedsat til 0 kr., da hensættelserne viste sig fuldt udnyttede.

De konkrete indberetningskrav er reguleret i [bekendtgørelse om fondsbeskatning](#): hensættelser skal fremgå af selvangivelsen for hensættelsesåret (§ 1), afkast af tidligere hensættelser skal angives særskilt (§ 1), uudnyttede hensættelser skal opgøres med angivelse af hensættelsesår (§ 2), anvendelsesåret skal oplyse hensættelsestidspunkt og formål (§ 4), og efterbeskatningsåret skal angive beløb og henlæggelsesår (§ 5). Indeholder selvangivelsen ingen oplysning om, hvordan et anvendt beløb er fremkommet, anses den ældste hensættelse for først anvendt.

LOV [Fondsbeskatningsloven § 4, stk. 1, 4](#)

PRAKSIS	Landsskatteretten · Efterbeskatning af ubenyttede hensættelser i fond fejlregistreret under fondsbeskatningsloven	11.03.2026
	Landsskatteretten · Landsskatteretten ændrer afgørelse om efterbeskatning af [Fond1]s hensættelser for 2011-2013	09.08.2024
	Landsskatteretten · Stadfæstelse af skatteforhøjelse vedrørende efterbeskatning af ubenyttede hensættelser i fond	12.09.2023
	Landsskatteretten · Manglende fradrag for maleriindkøb som almennyttig uddeling - Fondsbeskatningsloven § 4	05.03.2010
	Skatterådet · Sondring mellem driftsomkostninger og uddelinger for fond	12.06.2023
	Skatterådet · Fond kan fradrage tab på udlån som almennyttig uddeling	06.10.2022
	Skatterådet · Fondens udgifter til etablering af bypark er almennyttig uddeling	04.07.2014

Sagsgang: bindende svar, klageadgang og sammenhængen med § 11 Landsskatteretten og domstolene

Skatterådets afgørelser på fondsområdet er **bindende svar**, ikke klagesager. Sagsgangen er derfor særegen: fonden eller foreningen anmoder Skattestyrelsen, styrelsen udarbejder en indstilling, og Skatterådet træffer afgørelse – ofte i overensstemmelse med indstillingen, men som vist ovenfor ikke altid. Svaret er **bindende for skattemyndighederne i 5 år** fra modtagelsen, jf. [skatteforvaltningsloven § 25, stk. 1](#), medmindre andet er bestemt i svaret – det blev udtrykkeligt fastslået i [SKM2011.350.SR](#).

De processuelle begrænsninger følger af [skatteforvaltningsloven § 24, stk. 2](#). Ud over teoretiske og generelle spørgsmål ([SKM2017.79.SR](#), [SKM2026.125.SR](#)) afviser Skatterådet også anmodninger, hvor der allerede verserer en kontrolsag om samme problemstilling – jf. [SKM2026.138.SR](#). Svar kan gives med forbehold i formen "Ja, se dog indstilling og begrundelse", som i [SKM2020.416.SR](#) og [SKM2023.269.SR](#), hvor kun en del af de opregnede udgiftstyper kunne fradrages som uddelinger.

Kontrolsporet går uden om Skatterådet. Efterbeskatning af hensættelser og nægtelse af uddelingsfradrag træffes af Skattestyrelsen og påklages til **Landsskatteretten**, ikke til Skatterådet. Det er derfor Landsskatteretten, der har udviklet praksis om de bagudrettede spørgsmål: efterbeskatningsreglens forhold til fristreglerne ([18-0006460](#)), vedtægtsmæssighedens grænser og grov uagtsomhed ved ekstraordinær genoptagelse ([22-0081153](#)) og bevisbyrden ved påstået fejlregistrering ([21-0114694](#)).

De to instanser trækker på hinandens praksis. Skatterådet lagde i [SKM2011.280.SR](#) Landsskatterettens kendelse [SKM2001.621.LSR](#) til grund som den bærende fortolkning af prioriteringsreglen, og Landsskatteretten henviste omvendt i [11-0301601](#) til Skatterådets afgørelser [SKM2006.282.SR](#), [SKM2011.232.SR](#) og [SKM2006.504.SR](#) som praksis for, at ejendomserhvervelse kan være en fradragsberettiget intern uddeling. Skatterådet citerer også sine egne tidligere svar som ledende praksis – fx [SKM2007.693.SR](#) og [SKM2012.192.SR](#) om tab på formålsbestemte udlån i [SKM2022.475.SR](#), og [SKM2011.350.SR](#) om kravet til konkret vurdering i [SKM2024.64.SR](#).

Domstolspraksis er sparsom på selve uddelingsfradraget. Der findes ikke i det gennemgåede materiale byrets- eller landsretsdomme, der direkte prøver [fondsbeskatningsloven § 4](#), og Højesteret har ikke taget stilling til afgrænsningen mellem intern uddeling og driftsomkostning. To højesteretsdomme rammer dog fondsområdets randzoner og har praktisk betydning:

- **Fondsbegrebet.** I [Sag 166/2017](#) fandt Højesteret, at en nederlandsk stichting ikke opfyldte kravene til et selvstændigt skattesubjekt efter dansk ret – bl.a. på grund af bestyrelsessammensætningen – hvorfor stifteren var rette indkomstmodtager, og det udloddende danske selskab hæftede for manglende indeholdelse af udbytteskat. Dommen understreger, at kravet om ledelsens uafhængighed af stifteren er reelt og prøves indgående. (Kvalifikationen af udenlandske trusts og fonde behandles nærmere i [trust-udenlandsk-fond-kvalifikation](#).)
- **Uddelingspraksis.** I [BS-7813/2018-HJR](#) fastslog Højesteret, at [fondsloven § 29](#) ikke giver Civilstyrelsen hjemmel til at pålægge en fond med flere ligestillede uddelingsformål en matematisk ligelig fordeling over tid. Dommen er fondsretlig, men har skattemæssig relevans, fordi den bekræfter bestyrelsens brede skøn over uddelingernes fordeling – et skøn, som skattemyndighederne ikke prøver, jf. [SKM2010.391.SR](#), hvor det blev overladt til fondsbestyrelsen at fastsætte prismodtagerens forpligtelser.

LOV	Fondsbeskatningsloven § 4	Fondsloven § 29	Skatteforvaltningsloven § 24, stk. 2
	Skatteforvaltningsloven § 25, stk. 1		
PRAKSIS	Højesteret · Højesterets dom om Civilstyrelsens manglende hjemmel til at pålægge fonde en matematisk ligelig uddeling efter fondslovens § 29		30.04.2019
	Højesteret · Anerkendelse af udenlandsk fond som selvstændigt skattesubjekt og pligt til indeholdelse af udbytteskat		19.06.2018
	Landsskatteretten · Efterbeskatning af ubenyttede hensættelser i fond fejlregistreret under fondsbeskatningsloven		11.03.2026
	Landsskatteretten · Landsskatteretten: Ikke fradrag for ikke-vedtægtsmæssige uddelinger og ingen ekstraordinær genoptagelse for fond		03.04.2024
	Landsskatteretten · Efterbeskatning af fonds hensættelser til ikke-almennyttige formål		02.07.2020
	Landsskatteretten · Fradrag for intern uddeling: Køb af ejendom til almennyttigt formål		10.10.2012
	Skatterådet · Skattemæssige konsekvenser ved nedsættelse af en fonds grundkapital		05.03.2026
	Skatterådet · Almennyttig fond og fradrag for uddelinger til social impact-investeringer		05.02.2024
	Skatterådet · Sondring mellem driftsomkostninger og uddelinger for fond		12.06.2023
	Skatterådet · Fond kan fradrage tab på udlån som almennyttig uddeling		06.10.2022
	Skatterådet · Fondens fradrag for interne og eksterne almennyttige uddelinger		20.10.2020
	Skatterådet · Fondes kapitalnedsættelse til dækning af underskud er ikke skattepligtig		07.02.2017
	Skatterådet · Fonds status og fradrag for almennyttige uddelinger		23.05.2011
	Skatterådet · Fond undgår efterbeskatning af hensættelser via forholdsmæssig beregning		28.04.2011
	Skatterådet · Fradrag for uddeling af stor forskningspris til almennyttigt formål		24.06.2010

§ 12 Sammenfatning af Skatterådets linje

Skatterådets praksis om fonde og foreningers løbende beskatning kan sammenfattes i seks punkter.

For det første er almennyttighedsvurderingen **totalt**. Rådet er generøst på formålsniveau: brede formålsbestemmelser, geografisk afgrænsede virkeområder og erhvervsdrivende fonde godkendes rutinemæssigt som almennyttige. Men rådet giver aldrig et generelt forhåndstilsagn om fradragsret – hver enkelt uddeling skal vurderes konkret, jf. [SKM2011.350.SR](#) og [SKM2024.64.SR](#).

For det andet er den afgørende materielle test i uddelingssagerne, om udgiften afholdes for **faktisk at realisere** formålet eller blot for at **sætte fonden i stand til** at virke. Ejendomme, inventar, undervisning, forskning og formålsrelateret løn falder i første kategori; indsamling, salg, markedsføring, ledelse, IT, bogholderi og støttefunktionsløn i den anden. [SKM2020.416.SR](#), [SKM2021.74.SR](#) og [SKM2023.269.SR](#) udgør tilsammen den mest detaljerede vejledning, der findes.

For det tredje har ophævelsen af fradraget for ikke-almennyttige vedtægtsmæssige uddelinger pr. 1. juli 2017 flyttet tyngdepunktet. Hvor [SKM2008.481.SR](#) tidligere gav familiefonde adgang til fradrag alene på grundlag af vedtægtsmæssighed og modtagerbeskatning, skal uddelingen i dag selvstændigt kvalificere som almennyttig – og fonde med formålsbestemt udlånsvirksomhed må argumentere sig ind i almennyttighedskategorien for at bevare den skattemæssige symmetri, jf. [SKM2022.475.SR](#).

For det fjerde er hensættelsesreglerne ubarmhjertige. 5-årsfristen i [§ 4, stk. 4](#) er absolut bortset fra dispensation i ganske særlige tilfælde, efterbeskatningen sker i **hensættelsesåret** med 5 pct. årligt tillæg og går som lex specialis forud for de almindelige fristregler ([18-0006460](#)) – og selve udløsningen af efterbeskatning bryder adgangen til realisationsprincippet, uanset at beløbet er 0 kr. ([SKM2021.257.SR](#)). Til gengæld beskytter den

forholdsmæssige fordeling af skattefri indtægter fonden mod at blive efterbeskattet af hensættelser, der aldrig gav fradrag ([SKM2011.280.SR](#)).

For det femte fortolker Skatterådet de øvrige selskabsskatteretlige regler **restriktivt efter ordlyden**, når de kun nævner selskaber ([SKM2024.34.SR](#)), men er villigt til at **fravige Skattestyrelsens administrative praksis**, når den mangler hjemmel ([SKM2017.79.SR](#)) eller strider mod formålet ([SKM2010.391.SR](#), [SKM2006.504.SR](#)).

For det sjette er foreningssporet efter [selskabsskatteloven § 1, stk. 1, nr. 6](#) parallelt, men ikke identisk: skattepligten er objektivt begrænset til erhvervsmæssig indkomst, medlemsleverancer er skattefri, og fradrag for udlodninger og henlæggelser til almennyttige formål efter [§ 3, stk. 2 og 3](#) kan i praksis nedbringe indkomsten til nul – som Skatterådet udtrykkeligt bemærkede i [SKM2008.888.SR](#), hvor foreningen ikke begrebsmæssigt var skattefritaget, men i praksis kunne nedbringe sin skattepligtige indkomst til nul.

LOV

[Fondsbeskatningsloven § 4, stk. 1, 4](#)

[Selskabsskatteloven § 1, stk. 1](#)

[Selskabsskatteloven § 3, stk. 2, 3](#)

PRAKSIS	Landsskatteretten · Efterbeskatning af fonds hensættelser til ikke-almennyttige formål	02.07.2020
	Skatterådet · Almennyttig fond og fradrag for uddelinger til social impact-investeringer	05.02.2024
	Skatterådet · Fond skal beskattes af renteindtægt trods tynd kapitalisering	19.01.2024
	Skatterådet · Sondring mellem driftsomkostninger og uddelinger for fond	12.06.2023
	Skatterådet · Fond kan fradrage tab på udlån som almennyttig uddeling	06.10.2022
	Skatterådet · Efterbeskatning af hensættelser medfører skifte til lagerprincip	06.05.2021
	Skatterådet · Fondens fradrag for dekarboniseringsudgifter og momsfradrag	08.02.2021
	Skatterådet · Fondens fradrag for interne og eksterne almennyttige uddelinger	20.10.2020
	Skatterådet · Fondens kapitalnedsættelse til dækning af underskud er ikke skattepligtig	07.02.2017
	Skatterådet · Fonds status og fradrag for almennyttige uddelinger	23.05.2011
	Skatterådet · Fond undgår efterbeskatning af hensættelser via forholdsmæssig beregning	28.04.2011
	Skatterådet · Fradrag for uddeling af stor forskningspris til almennyttigt formål	24.06.2010
	Skatterådet · Forenings skattepligt ved etablering af holdingselskab i ejerstruktur	04.11.2008
	Skatterådet · Fond kan fradrage stor uddeling til datterselskaber ejet af descendenter	29.05.2008
	Skatterådet · Fond kan hensætte avance ved salg af ejendom til genanskaffelse	24.08.2006

REFERENCE Lovgrundlag

7 paragraffer

Fondsbeskatningsloven § 1	stk. 1	Fondsbeskatningsloven § 3	stk. 2
Fondsbeskatningsloven § 4	stk. 1, 3-5	Fondsbeskatningsloven § 5	stk. 1
Fondsbeskatningsloven § 6	stk. 1	Selskabsskatteloven § 1	stk. 1
Selskabsskatteloven § 3	stk. 2-4		

MATERIALE Citerede afgørelser

43 afgørelser

HØJESTERET · ØVERSTE INSTANS

2

30.04.2019	Højesterets dom om Civilstyrelsens manglende hjemmel til at pålægge fonde en matematisk ligelig uddeling efter fondslovens § 29	bs-7813-2018-hjr
19.06.2018	Anerkendelse af udenlandsk fond som selvstændigt skattesubjekt og pligt til indeholdelse af udbytteskat	166-2017

LANDSSKATTERETTEN · ADMINISTRATIV KLAGEINSTANS

8

11.03.2026	Efterbeskatning af ubenyttede hensættelser i fond fejlregistreret under fondsbeskatningsloven	21-0114694
09.08.2024	Landsskatteretten ændrer afgørelse om efterbeskatning af [Fond1]s hensættelser for 2011-2013	20-0046898
03.04.2024	Landsskatteretten: Ikke fradrag for ikke-vedtægtsmæssige uddelinger og ingen ekstraordinær genoptagelse for fond	22-0081153
12.09.2023	Stadfæstelse af skatteforhøjelse vedrørende efterbeskatning af ubenyttede hensættelser i fond	17-0988535
02.07.2020	Efterbeskatning af fonds hensættelser til ikke-almennyttige formål	18-0006460
10.10.2012	Frdrag for intern uddeling: Køb af ejendom til almenntigt formål	11-0301601
17.07.2012	Forening anset som selvstændigt skattesubjekt efter Selskabsskatteloven § 1, stk. 1, nr. 6	12-00321
05.03.2010	Manglende fradrag for maleriindkøb som almenntigt uddeling - Fondsbeskatningsloven § 4	09-02952

SKATTERÅDET · ADMINISTRATIV MYNDIGHED

33

01.09.2026	Overskudsandel fra ekstern lønsikringsudbyder ikke skattepligtig indtægt for a-kasse	26-0055080
05.03.2026	Skattemæssige konsekvenser ved nedsættelse af en fonds grundkapital	25-5631848
08.07.2025	Værdiansættelse af fondsuddeling i form af fri sommerbolig	25-0365652
17.12.2024	Frdrag for hæderspriser som almenntigt uddelinger og velgørende aktiviteter	24-0732692
05.02.2024	Almenntigt fond og frdrag for uddelinger til social impact-investeringer	23-0777486
19.01.2024	Fond skal beskattes af renteindtægt trods tynd kapitalisering	23-1049378
12.06.2023	Sondring mellem driftsomkostninger og uddelinger for fond	23-0074726
07.03.2023	Skattefri stiftelse af almenntigt erhvervsdrivende fond	22-0904180
05.01.2023	Arbejdsmarkedssammenslutning kan bruge regnskabsmæssig indre værdi	22-0401228
06.10.2022	Fond kan frdrage tab på udlån som almenntigt uddeling	21-1035545
03.06.2022	Forening kan frdrage hensættelser til almenntigt kulturelle formål	22-0179506
24.02.2022	Kapitalnedsættelse i fond fra frivilligt indskudt avance ikke skattepligtig	21-0995422
27.10.2021	Opløsning af fond før Fondsbeskatningsloven er ikke skattepligtig	21-0282742

06.05.2021	Efterbeskatning af hensættelser medfører skifte til lagerprincip	20-1428542
08.02.2021	Fondens fradrag for dekarboniseringsudgifter og momsfradrag	20-0701627
20.10.2020	Fondens fradrag for interne og eksterne almennyttige uddelinger	20-0281656
02.10.2019	Fradrag for medarbejderfondes uddelinger og modtagers beskatning	19-0089808
10.07.2018	Overførselsbetingelse for fonde via partnerselskab ved blandet udbytte	18-0662346
27.11.2017	Skattefri stiftelse af erhvervsdrivende fond og skattepligt af gaver til uddeling	17-1236972
07.02.2017	Fondes kapitalnedsættelse til dækning af underskud er ikke skattepligtig	16-1467606
04.07.2014	Fondens udgifter til etablering af bypark er almennyttig uddeling	14-0994355
07.04.2014	Fondsovergang uddeling af tidligere henlæggelser	13-5283683
04.02.2013	Fondsbeskatning ved nedsættelse af grundkapital til underskudsdækning og uddeling	12-071833
20.12.2011	Almennyttig forenings skattepligt ved erhvervsaktivitet og hjemstedsflytning	11-191170
23.05.2011	Fonds status og fradrag for almennyttige uddelinger	11-047667
28.04.2011	Fond undgår efterbeskatning af hensættelser via forholdsmæssig beregning	11-037369
24.06.2010	Fradrag for uddeling af stor forskningspris til almennyttigt formål	10-035989
17.05.2010	Fradrag for udlodning af formue ved foreningsopløsning til almennyttige lokale formål	10-001544
08.01.2010	Skattepligt af indtægter fra partnerselskab drevet af almennyttig forening	09-139246
04.11.2008	Forenings skattepligt ved etablering af holdingselskab i ejerstruktur	08-159087
29.05.2008	Fond kan fradrage stor uddeling til datterselskaber ejet af descendenter	08-078661
24.08.2006	Fond kan hensætte avance ved salg af ejendom til genanskaffelse	06-082810
03.05.2006	Fradrag for renoveringsudgifter som intern uddeling i fond	06-035793

03

PRAKSISOVERSIGT · SKATTERÅDET

Praksisoversigt over forskerskatteordningen (KSL §§ 48 E-F)

Skatterådets bindende svar om adgangsbetingelser, vederlagskrav og reelt dansk ansættelsesforhold

Version 2 · Opdateret 8. sep. 2026 · 35 afgørelser · 2006-2025

[Læs online](#)

INTRODUKTION

Forskerskatteordningen i kildeskattelovens §§ 48 E-F giver udenlandske forskere og nøglemedarbejdere adgang til en bruttobeskatning på 27 pct. plus arbejdsmarkedsbidrag i op til 84 måneder mod til gengæld at opfylde en række objektive adgangsbetingelser. Skatterådet har gennem en lang række bindende svar udmøntet, hvordan særligt vederlagskravet, 10-års-karensen og kravet om et reelt ansættelsesforhold hos en dansk arbejdsgiver skal forstås – og har konsekvent behandlet ordningen som en ren objektiv ordning uden dispensationsadgang og uden skønselement. Landsskatteretten, Østre Landsret, Københavns Byret og Højesteret har i det væsentlige bekræftet Skatterådets linje, senest ved Københavns Byrets Alstom-dom af 4. juli 2025 om koncernintern udstationering. Oversigten kortlægger Skatterådets vurderingsmønster, de dokumentations- og beviskrav der stilles, og samspillet med den parallelle domstolspraksis.

PRINCIPPER UDLEDT AF PRAKSIS

- 01** Skatterådet behandler forskerskatteordningen som en rent objektiv ordning uden dispensationsadgang og uden skønselement – enten opfylder man betingelserne, eller også gør man det ikke.
- 02** Skatterådet kræver, at vederlagskravet er garanteret i selve ansættelses- eller udstationeringskontrakten fra ansættelsens start; en mundtlig aftale eller en efterfølgende lønregulering kan ikke reparere en mangelfuld kontrakt.
- 03** Skatterådet afviser at medregne løndele, der alene er angivet som maksimumbeløb, som er betingede, eller som er bortseelsesberettigede pensionsbidrag efter pensionsbeskatningsloven § 19 – kun garanteret A-indkomst tæller med.
- 04** Vederlagskravet måles som et gennemsnit inden for hele kalenderåret; et lønfald sent på året kan efter Skatterådets praksis føre til, at hele kalenderåret falder uden for ordningen.
- 05** Skatterådet kræver, at den danske enhed er den reelle arbejdsgiver med de sædvanlige arbejdsgiverbeføjelser – en delegations- eller udstationeringskontrakt indgået alene mellem medarbejderen og det udenlandske moderselskab er ikke tilstrækkelig dokumentation.

- 06** Domstolene lægger afgørende vægt på, hvor afskedigelseskompetencen ligger, og på om medarbejderen forbliver socialt sikret i hjemlandet efter forordning (EF) nr. 883/2004 artikel 12.
- 07** Skatterådet accepterer, at ordningen anvendes af ansatte i en udenlandsk virksomheds faste driftssted i Danmark, når medarbejderen er knyttet til driftsstedet, og lønnen udgør en driftsudgift dér.
- 08** 10-års-karensen beregnes som en faktisk 10-års-periode, ikke som 10 fulde kalenderår.
- 09** Enhver form for tidligere skattepligt – også begrænset skattepligt, hvor en dobbeltbeskatningsoverenskomst afskærer faktisk dansk beskatning – bryder 10-års-karensen.
- 10** Højesteret har fastslået, at årsopgørelser er gyldige forvaltningsafgørelser, der skal lægges til grund ved vurderingen af 10-års-kravet, uanset om skattepligten reelt var ophørt ved fraflytningen.
- 11** Skatterådet afviser at lade indkomst, der retserhverves efter ordningens ophør – bonus, feriegodtgørelse og konkurrenceklausulvederlag – beskattes med bruttoskatten.
- 12** Skatterådet afviser bindende svar efter skatteforvaltningsloven § 24, stk. 2, når de faktiske forudsætninger, fx retserhvervelsestidspunktet for en bonus, ikke er tilstrækkeligt entydigt underbygget.
- 13** Skatterådet kan efter skatteforvaltningsloven § 2, stk. 3, ændre en skatteankenævnsafgørelse, der er åbenbart ulovlig, fx fordi nævnet har tillagt en mundtlig lønftale retsvirkning i strid med lovens klare ordlyd.
- 14** Arbejdsudlejede personer efter kildeskattelovens § 2, stk. 1, nr. 3, kan ikke anvende ordningen, og arbejdsudlejen udløser samtidig en skattepligt, der bryder 10-års-karensen for senere ansættelser.

Retsgrundlaget: adgangsbetingelserne i KSL § 48 E og bruttoskatten i § 48 F

Forskerskatteordningen består af to bestemmelser, der skal læses sammen. [Kildeskatteloven § 48 E](#) fastlægger *hvem* der kan komme ind på ordningen, mens [kildeskatteloven § 48 F](#) fastlægger *hvordan* indkomsten så beskattes.

Efter [§ 48 E, stk. 1](#) er adgangen betinget af, at personen bliver skattepligtig efter [§ 1](#) eller [§ 2, stk. 1, nr. 1](#) af vederlag for **personligt arbejde i tjenesteforhold** hos en arbejdsgiver, der er omfattet af kildeskattelovens § 1 eller § 2, stk. 1, nr. 4, [selskabsskatteloven § 1, § 2, stk. 1](#) eller [§ 3](#), [fondsbeskatningsloven § 1](#) eller [dødsboskatteloven § 1](#).

[§ 48 E, stk. 3](#) opstiller tre kumulative betingelser:

Nr.	Betingelse	Kernespørgsmål i praksis
1	Ingen dansk skattepligt inden for de seneste 10 år forud for ansættelsen	Tæller registreringsfejl og begrænset skattepligt uden faktisk beskatning med?

2	Ingen del i ledelsen af, kontrollen med eller væsentlig indflydelse på virksomheden inden for de seneste 5 år, jf. § 43, stk. 2	Hvilke aktier medregnes ved opgørelsen af hovedaktionærstatus?
3	Vederlagskravet: gennemsnitligt mindst et grundbeløb på 59.500 kr. (2010-niveau) om måneden inden for samme kalenderår, reguleret efter personskatteloven § 20 , hertil ATP-bidrag	Hvilke løndelev tæller med, og hvornår skal kravet være opfyldt?

Efter [§ 48 E, stk. 4](#) er personer, hvis kvalifikationer som forskere ved ansættelsesforholdets påbegyndelse er godkendt af en offentlig forskningsinstitution eller Danmarks Frie Forskningsfond, og som skal udføre forskningsarbejde, **helt undtaget fra vederlagskravet**. Selve godkendelsesproceduren er reguleret i [bekendtgørelse om godkendelse af forskere m.v. efter kildeskattelovens § 48 E](#), hvor [§ 1](#) lægger godkendelseskompetencen hos institutionens egen ledelse ved ansættelse på universiteter, sektorforskningsinstitutioner m.fl., mens [§ 3](#) henlægger kompetencen til forskningsrådet ved ansættelse i private virksomheder. Efter bekendtgørelsens § 2 og § 3 skal den skattepligtige kunne **dokumentere videnskabelige kvalifikationer svarende til ph.d.-niveau**, og vurderingen af, om der udføres forskningsarbejde, sker med vejledning i OECD's Frascati-manual.

Retsvirkningen fremgår af [§ 48 F, stk. 1](#): A-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. Skattepligten af vederlaget er endeligt opfyldt ved erlæggelse af A-skat og arbejdsmarkedsbidrag. Efter [§ 48 F, stk. 2](#) kan beskatningen finde sted i én eller flere perioder af **højst 84 måneders samlet varighed**. Endelig afskærer [§ 48 F, stk. 7](#) samtidig anvendelse af [ligningsloven § 33 A](#) på den bruttobeskattede indkomst – en afgrænsning der adskiller ordningen fra [udlandslempelse efter LL § 33 A](#).

LOV

[Kildeskatteloven § 48e, stk. 1, 3, 4](#)[Kildeskatteloven § 48f, stk. 1, 2](#)[Personskatteloven § 20](#)

§ 2 Skatterådets prøvelseskompetence: bindende svar, afvisning og kontrol med åbenbart ulovlige ankenævnsafgørelser

Skatterådet er ikke klageinstans på forskerskatteområdet. Rådets rolle er tosidet, og begge sider er selvstændigt vigtige for praksisdannelsen.

1. Bindende svar af principiel karakter. Hovedparten af Skatterådets forskerskattepraksis består af bindende svar, hvor en arbejdsgiver eller en medarbejder ønsker afklaret på forhånd, om ordningen kan anvendes. Svaret er bindende for skattemyndighederne i 5 år, jf. [skatteforvaltningsloven § 25, stk. 1](#) – det blev udtrykkeligt fremhævet i [SKM2009.310.SR](#). Prøvelsen er en **ren retsanvendelse på et fastlagt faktum**: rådet tager stilling til, om de objektive betingelser er opfyldt under de forudsætninger, spørgeren har oplyst, og tager ikke stilling til bevisspørgsmål.

2. Afvisning når faktum er for usikkert. Netop fordi prøvelsen forudsætter et fast faktum, afviser Skatterådet konsekvent at svare, når de faktiske forudsætninger ikke er entydigt underbyggede. I [SKM2017.575.SR](#) ønskede en medarbejder afklaret, om en performancebonus optjent i 2016 under ordningen kunne bruttobeskattes, når den først blev retserhvervet i 2017. Rådet afviste med hjemmel i [skatteforvaltningsloven § 24, stk. 2](#), fordi forudsætningen om, at bonussen *ikke* var retserhvervet i optjeningsåret, ikke var tilstrækkeligt entydigt

underbygget af de faktiske omstændigheder. Tilsvarende afviste rådet i [SKM2016.365.SR](#) at besvare spørgsmål om fraflytterbeskatning, fordi skattemyndighederne allerede havde truffet afgørelse om skattepligtsperioden, så usikkerheden var elimineret.

3. Ændring af åbenbart ulovlige skatteankenævnsafgørelser. Skatterådet har efter [skatteforvaltningsloven § 2, stk. 3](#) kompetence til efter indstilling fra Skattestyrelsen at ændre en skatteankenævnsafgørelse, der er åbenbart ulovlig. Det er denne kompetence, der ligger bag ordningens vigtigste ledende afgørelse, [SKM2021.562.SR](#). Skatteankenævnet havde godkendt en medarbejder på ordningen for 2016 og 2017 med den begrundelse, at der forud for kalenderåret var indgået en *mundtlig* aftale om, at lønnen altid skulle opfylde vederlagskravet, og at lønnen efterfølgende var reguleret. Skatterådet ændrede afgørelsen som åbenbart ulovlig:

"Det er således ikke muligt at »reparere« på en manglende opfyldelse af vederlagskravet i ansættelseskontrakten ved at udbetale yderligere løn på et senere tidspunkt."

Rådet konstaterede, at nævnets afgørelse var "i utvivlsom modstrid med loven, lovforarbejderne og fast praksis". Afgørelsen blev senere stadfæstet af Landsskatteretten ([SKM2022.24.LSR](#)) og fungerer i dag som ledende praksis, som både Skattestyrelsen og Landsskatteretten henviser til.

Procesvejen for den enkelte medarbejder går derimod fra Skattestyrelsens afgørelse om registrering eller tilbagekaldelse via skatteankenævn/Landsskatteretten til domstolene. Landsskatteretten har i [23-0037871](#) understreget grænserne for klageinstansens kompetence: en subsidær påstand om omgørelse efter [skatteforvaltningsloven § 29](#) og omvalg efter [§ 30](#) kunne ikke behandles, fordi Skattestyrelsen ikke havde truffet afgørelse herom, og spørgsmålet dermed faldt uden for rettens kompetence efter [§ 11, stk. 1](#) og ikke kunne behandles som en afledt ændring.

LOV

[Skatteforvaltningsloven § 2, stk. 3](#)[Skatteforvaltningsloven § 11, stk. 1](#)[Skatteforvaltningsloven § 24, stk. 2](#)[Skatteforvaltningsloven § 25, stk. 1](#)[Skatteforvaltningsloven § 29](#)[Skatteforvaltningsloven § 30](#)

PRAKSIS

Landsskatteretten · Nægtelse af forskerskatteordningen ved arbejdsudleje – manglende udstationeringskontrakt og opfyldelse af vederlagskrav

18.12.2025

Skatterådet · Forskerskatteordning: Vederlagskravet skal være opfyldt i ansættelseskontrakten

01.11.2021

Skatterådet · Afvisning af bindende svar om forskerbeskatning af bonus

09.10.2017

Skatterådet · Afvisning af bindende svar grundet afgjorte skattesager

24.08.2016

Skatterådet · Delegationskontrakt som dokumentation for lempelig beskatning

29.04.2009

§ 3 Hvad Skatterådet lægger vægt på ved vederlagskravet

Vederlagskravet i [§ 48 E, stk. 3, nr. 3](#) er den betingelse, der giver anledning til flest sager, og hvor Skatterådets vurderingsmønster er skarpest. Rådet lægger gennemgående vægt på **fire forhold**, og udfaldet afgøres næsten altid af dem:

- **Kontraktens ordlyd på ansættelsestidspunktet.** Lovens ordlyd kræver, at vederlaget er sikret "i henhold til ansættelseskontrakten". Skatterådet fremhævede i [SKM2021.562.SR](#) forarbejderne til lovforslag nr. 162/2007: *"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." Konsekvensen er hård: en skriftlig kontrakt, der ikke garanterer minimumslønnen, kan hverken suppleres af en mundtlig aftale eller repareres bagudrettet.

- **Om løndelen er garanteret eller blot mulig.** Skatterådet og Landsskatteretten medregner kun løndele, medarbejderen er **sikret**. I [24-0099022](#) blev registreringen tilbagekaldt, fordi kontrakten med variable offshore-rotationer ikke indeholdt en garanteret minimumsløn. Omvendt viser [18-0003978](#), at et "housing support"-beløb, der i kontrakten fremstod som et *maksimum* på 17.000 kr., alligevel kunne medregnes med 16.900 kr., fordi lejekontrakten var underskrevet umiddelbart før ansættelsesstart, indgået i medarbejderens eget navn, og lønspecifikationerne viste faktisk udbetaling hver måned. Kombinationen af **samtidighed og faktisk udbetaling** var afgørende.
- **Om løndelen er A-indkomst.** Bortseelsesberettigede arbejdsgiverbidrag efter [pensionsbeskatningsloven § 19](#) tæller ikke med, mens bidrag til en ordning omfattet af [§ 53 A](#) gør. I [SKM2021.562.SR](#) faldt medarbejderen ud af ordningen for 2016 og 2017 netop fordi arbejdsgiveren fejlagtigt havde oprettet en almindelig fradragsberettiget pensionsordning i stedet for en § 53 A-ordning – den kontraktuelle løn inkl. 5 pct. pension på 61.425 kr. lå under kravet på 62.300 kr. (2016) og 63.700 kr. (2017). Samme resultat i [24-0099107](#), hvor pensionsbidrag ikke kunne medregnes.
- **Gennemsnittet inden for kalenderåret.** [SKM2013.895.SR](#) er den ledende afgørelse om beregningsmetoden. En medarbejder med basisløn på 60.000 kr. og et midlertidigt tillæg på 18.000 kr. i de første seks måneder opfyldte kravet, når ansættelsen begyndte 1. juli 2013 (gennemsnit 78.000 kr.), men ikke når ansættelsen begyndte 1. oktober 2013, fordi gennemsnittet i 2014 så faldt til 64.500 kr. mod kravet på 69.300 kr. Skatterådet afviste udtrykkeligt spørgerens argument om, at man ikke kunne miste retten med tilbagevirkende kraft: **hele kalenderåret falder ud**, også de måneder hvor lønnen faktisk var høj nok – medmindre ansættelsesforholdet ophører, før gennemsnittet bliver for lavt.

Skatterådet vurderer desuden vederlagskravet **pr. ansættelsesforhold**. I [SKM2013.895.SR](#) blev to på hinanden følgende kontrakter hos *samme* arbejdsgiver behandlet som ét forløb, hvor årsgennemsnittet skulle holde, mens et skifte til en *anden* arbejdsgiver med lavere løn ikke påvirkede den første ansættelse. Landsskatteretten har fulgt samme princip i [23-0035026](#), hvor selvbetalt ferie i december 2021 trak den indberettede A-indkomst i den nye ansættelse ned til gennemsnitligt 66.395 kr. mod kravet på 69.600 kr., og feriepenge fra den tidligere arbejdsgiver ikke kunne medregnes.

Den strenge linje gælder også, når manglen skyldes en ren fejl. I [24-0068814](#) angav kontrakten ved en **tastefejl** 73.635 kr. om måneden – 1.465 kr. under kravet på 75.100 kr. for 2024. Et tillæg med tilbagevirkende kraft rettede fejlen, men Landsskatteretten stadfæstede afslaget:

"Det er en betingelse for anvendelse af forskerskatteordningen, at lønnen udbetales som vederlag i penge, og at vederlaget i penge er garanteret i ansættelsesaftalen."

Og i [23-0017410](#) kunne en efterbetaling på 26.200 kr. i januar 2023 ikke rette op på, at lønnen i 2020 og 2021 lå under kravet – heller ikke selv om kontrakten indeholdt en klausul om, at lønnen altid ville overstige minimumskravet. Det er den **faktiske og garanterede** løn inden for kalenderåret, ikke intentionen, der er afgørende.

LOV

[Kildeskatteloven § 48e, stk. 3](#)[Pensionsbeskatningsloven § 19](#)[Pensionsbeskatningsloven § 53a](#)[Personskatteloven § 20](#)

PRAKSIS **Landsskatteretten** · Tilbagekaldelse af forskerskatteordning grundet manglende opfyldelse af vederlagskrav i ansættelseskontrakt

30.11.2025

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 · Afslag på forskerskatteordning ved jobskifte pga. manglende opfyldelse af vederlagskravet ved ferieafholdelse	07.03.2025
Landsskatteretten · Forskerskatteordning: Vederlagskrav ikke opfyldt trods efterbetaling i senere indkomstår	29.09.2023
Landsskatteretten · Landsskatteretten: Forskerskatteordning – Vederlagskrav – Boligtilskud – Kildeskatteloven § 48 E	30.07.2019
Skatterådet · Forskerskatteordning: Vederlagskravet skal være opfyldt i ansættelseskontrakten	01.11.2021
Skatterådet · Lønkrav i forskerskatteordningen ved udstationering og barselsorlov	19.12.2013

§ 4 Kravet om et reelt ansættelsesforhold hos en dansk arbejdsgiver ved koncernintern udstationering

Den anden store konfliktakse er kravet i [§ 48 E, stk. 1](#) om, at skattepligten skal indtræde af vederlag for personligt arbejde i tjenesteforhold **hos** en dansk arbejdsgiver. Spørgsmålet sættes typisk på spidsen ved koncernintern udstationering, hvor medarbejderen formelt forbliver ansat i hjemlandet, men reelt arbejder for det danske selskab.

Skatterådets ledende bidrag er [SKM2009.310.SR](#). Et dansk selskab spurgte, om en delegationskontrakt indgået mellem medarbejderen og det tyske moderselskab var tilstrækkelig dokumentation. Skatterådet svarede **nej** til spørgsmål 1 og **ja** til spørgsmål 2:

"Det er SKAT's opfattelse, at det i relation til kildeskattelovens §§ 48 E-F må kræves, at den danske arbejdsgiver er den juridiske arbejdsgiver - den formelle arbejdsgiver - og ikke alene den reelle arbejdsgiver. Ordningen kan således ikke anvendes ved arbejdsudleje, hvor der ikke består et juridisk ansættelsesforhold med hvervgiveren."

Afgørende var, at det danske selskab **medunderskrev** kontrakten som arbejdsgiver, og at de sædvanlige arbejdsgiverbeføjelser lå hos det. At det tyske ansættelsesforhold samtidig var gjort "hvilende", var ikke i sig selv til hinder for ordningen.

Landsskatteretten har i en række afgørelser fastlagt, hvad der **ikke** rækker. I [12-0221707](#) var en italiensk projektleder formelt ansat i det italienske selskab, som viderefakturerede lønnen til det danske selskab som "services rendered by our personnel". Selv om det danske selskab havde instruktionsbeføjelsen, fandt retten, at dette fulgte af rammeaftalerne og ikke var udtryk for et selvstændigt ansættelsesforhold; et tillæg underskrevet fire måneder senere kunne ikke tillægges tilbagevirkende kraft. I [13-0227105](#) forblev en ungarsk country manager ansat i den ungarske virksomhed, som kunne afbryde udstationeringen når som helst, og hvor ansættelsen først ville ophøre efter fem år i Danmark. Og i [16-1400466](#) blev den amerikanske arbejdsgivers bevarede afskedigelsesadgang udslagsgivende:

"Det er under disse omstændigheder ikke godtgjort, at klageren på tidspunktet for udstationeringen den 1. november 2015 påbegyndte et ansættelsesforhold hos [virksomhed2] ApS."

Mønsteret på tværs af afgørelserne er, at følgende forhold **ikke** i sig selv er tilstrækkelige til at statuere et dansk ansættelsesforhold: at arbejdet 100 pct. udføres for det danske selskab, at det danske selskab har den daglige instruktionsbeføjelse, at lønnen udbetales eller viderefaktureres til det danske selskab, at det danske selskab indeholder A-skat og AM-bidrag, eller at medarbejderen er organisatorisk integreret. Det **afgørende** er

derimod, hvor den *ultimate arbejdsgiverbeføjelse* – retten til at afskedige – er placeret, og om det udenlandske ansættelsesforhold reelt er ophørt eller blot midlertidigt suspenderet.

En vigtig nuance: ved [lov nr. 1432 af 5. december 2018](#) blev [§ 48 E, stk. 1](#) ændret, så kravet om samtidighed mellem ansættelsesforhold og skattepligt blev ophævet, og vurderingen forenklet til at følge kriterierne for personligt arbejde i tjenesteforhold. Ændringen betyder, at virksomhedens etableringsform ikke længere er afgørende, og at ansættelsesvilkårene kan fremgå enten af en lokalkontrakt med en dansk arbejdsgiver eller af en **udstationeringskontrakt** om arbejde for en dansk enhed i koncernen. Afgørelser fra før 2019 skal derfor læses med forbehold for dette – men kernekravet om, at den danske enhed reelt skal være arbejdsgiver, består.

Skatterådet har i den forbindelse accepteret ordninger, hvor arbejdsgiveren ikke er et dansk selskab i snæver forstand. I [SKM2020.58.SR](#) bekræftede rådet, at en medarbejder kunne fortsætte på ordningen efter en omstrukturering, hvor ansættelsen flyttedes fra det danske datterselskab til det svenske moderselskab – fordi moderselskabet efter overtagelsen af kontorfaciliteterne ville have et **fast driftssted** i Danmark efter [selskabsskatteoven § 2, stk. 1](#), medarbejderen var knyttet til driftsstedet, og lønnen udgjorde en driftsudgift dér.

Endelig sætter arbejdsudlejereglerne en absolut grænse. Personer, der er skattepligtige efter [kildeskatteloven § 2, stk. 1, nr. 3](#), kan modsætningsvis ikke omfattes af ordningen. I [23-0037871](#) havde en britisk medarbejder arbejdet i Danmark fra august 2020 under arbejdsudlejebeskatning og først indgået dansk ansættelseskontrakt i januar 2021. Ikke blot kunne ordningen ikke anvendes for den første periode – arbejdsudlejen havde tillige udløst begrænset skattepligt, som **brød 10-års-karensen** og dermed også spærrede for ordningen fra februar 2021. Om afgrænsningen i øvrigt henvises til [arbejdsudleje-skat](#).

LOV

[Kildeskatteloven § 2, stk. 1](#)[Kildeskatteloven § 48e, stk. 1](#)[Selskabsskatteoven § 2, stk. 1](#)

PRAKSIS	Landsskatteretten · Nægtelse af forskerskatteordningen ved arbejdsudleje – manglende udstationeringskontrakt og opfyldelse af vederlagskrav	18.12.2025
	Landsskatteretten · Afslag på forskerskatteordning grundet manglende reelt ansættelsesforhold hos dansk selskab ved udstationering	20.01.2020
	Landsskatteretten · Manglende opfyldelse af betingelser for beskatning efter kildeskattelovens § 48 E ved udstationering	22.01.2019
	Landsskatteretten · Landsskatteretten stadfæster SKAT's afgørelse om beskatning efter Kildeskattelovens §§ 48 E - F – Arbejdsgiverbegrebet	04.12.2018
	Skatterådet · Svensk selskabs faste driftssted og forskerskatteordningen	05.02.2020
	Skatterådet · Delegationskontrakt som dokumentation for lempelig beskatning	29.04.2009

Alstom-dommen: social sikring i hjemlandet efter forordning

§ 5 883/2004 som modargument mod dansk ansættelse

Den vigtigste nyere domstolsafgørelse på området er Københavns Byrets sambehandlede domme af 4. juli 2025, [BS-23039/2022-KBH](#) (og [BS-23045/2022-KBH](#)). To erfarne ingeniører – én fra Frankrig, én fra Tyskland – var udstationeret til Alstom Transport Danmark A/S i henholdsvis 2018-2021 og 2018-2020. Aftalegrundlaget bestod af tre lag: den oprindelige ansættelseskontrakt i hjemlandet, en *International Mobility Agreement* (IMA) og en lokal ansættelseskontrakt med det danske selskab. Lønnen var delt mellem "Home Unit" og "Host Unit".

Retten frifandt Skatteministeriet efter en samlet vurdering og lagde vægt på fire forhold:

- **Fortsat aktiv ansættelse i hjemlandet.** De oprindelige kontrakter var fortsat gældende, og "Home Unit" havde pligt til at tilbyde en stilling efter udstationeringens ophør. Ansættelsesforholdet i hjemlandet var derfor ikke hvilende.
- **Afskedigelseskompetencen.** Det danske selskab kunne afslutte *udstationeringen*, men ikke selve ansættelsesforholdet i hjemlandet. Den ultimative arbejdsgiverbeføjelse lå fortsat hos "Home Unit".
- **Social sikring i hjemlandet.** Sagsøgerne forblev omfattet af hjemlandets sociale sikring. Efter [artikel 12 i forordning \(EF\) nr. 883/2004](#) forudsætter dette, at medarbejderen udfører arbejde **for den udsendende arbejdsgivers regning**. Retten fandt, at myndighederne kun havde dispenseret fra tidsbegrænsningen, ikke fra dette grundkrav – hvilket derfor talte direkte imod, at arbejdet blev udført for det danske selskabs regning.
- **Mangelfuld dokumentation.** For den ene sagsøger var der ikke beløbsmæssig sammenhæng mellem lønudbetalingerne fra det franske selskab og de fremlagte viderefaktureringer til det danske selskab.

Retten konkluderede:

"På denne baggrund finder retten efter en samlet vurdering, at Sagsøger 1 og Sagsøger 2 ikke har godtgjort, at de i perioden, hvor de var udstationerede, var i et ansættelsesforhold hos det danske selskab... Det forhold, at de som et tillæg til deres oprindelige ansættelseskontrakt har underskrevet en arbejdskontrakt med det danske selskab... kan ikke føre til et andet resultat."

Dommen er en direkte forlængelse af Østre Landsrets dom **SKM2018.649.ØLR** om en hollandsk medarbejder udstationeret til et dansk koncernselskab, hvor landsretten på tilsvarende vis lagde vægt på det fortsat gældende hollandske ansættelsesforhold og på, at medarbejderen forblev socialt sikret i Holland. Denne dom har Landsskatteretten udtrykkeligt henvist til i både [13-0227105](#) og [16-1400466](#).

Den praktiske konsekvens er markant: rådgivere kan ikke længere behandle valget af social sikring som et rent socialretligt spørgsmål. **Valget om at bevare hjemlandets sociale sikring under udstationeringen fungerer i dansk skattepraksis som et selvstændigt argument imod, at der er etableret et reelt dansk ansættelsesforhold.**

LOV	Kildeskatteloven § 48e, stk. 1	Kildeskatteloven § 48f, stk. 3	
PRAKSIS	Byretten · Afvisning af forskerskatteordning for udstationerede medarbejdere i Alstom-koncernen grundet manglende reelt dansk ansættelsesforhold		04.07.2025
	Landsskatteretten · Afslag på forskerskatteordning grundet manglende reelt ansættelsesforhold hos dansk selskab ved udstationering		20.01.2020
	Landsskatteretten · Manglende opfyldelse af betingelser for beskatning efter kildeskattelovens § 48 E ved udstationering		22.01.2019

§ 6 10-års-karensen i § 48 E, stk. 3, nr. 1 – beregning, tidligere skattepligt og undtagelserne

Efter [§ 48 E, stk. 3, nr. 1](#) må den skattepligtige ikke inden for de seneste 10 år forud for ansættelsen have været skattepligtig efter [§ 1](#) eller [§ 2, stk. 1, nr. 1-4, 7 eller 9-27](#), eller stk. 2. Betingelsen skal sikre, at ordningen kun tilgodeser medarbejdere, der **reelt rekrutteres i udlandet**.

Beregningsmetoden. Skatterådet fastslog i [SKM2022.223.SR](#), at 10-års-perioden er en **faktisk 10-års-periode**, ikke 10 fulde kalenderår. En spørger, der havde modtaget en bonus i januar 2012, kunne derfor tiltræde en dansk stilling fra 1. februar 2022 og opfylde betingelsen.

Enhver skattepligt tæller – også uden faktisk beskatning. [SKM2021.206.SR](#) er den skarpeste illustration. En person bosat i Luxembourg havde under covid-19 valgt den midlertidige ordning og overskredet opholdsreglerne, hvorved der indtrådte begrænset skattepligt af lønindkomsten. Skatterådet fandt, at denne begrænsede skattepligt brød 10-års-fristen – **uanset** at en dobbeltbeskatningsoverenskomst forhindrede Danmark i faktisk at beskatte. Det er skattepligtens indtræden, ikke beskatningens gennemførelse, der er afgørende. Landsskatteretten er nået til samme resultat i [23-0041779](#), hvor en indisk statsborger, der havde været fuldt skattepligtig siden 2016, ikke kunne komme på ordningen ved ansættelsen hos en dansk virksomhed i november 2018.

Registreringsfejl. Skatterådet skelner mellem *fejlagtige registreringer uden materielt grundlag* og *gyldige skatteansættelser*. I [SKM2019.246.SR](#) fastslog rådet, at de **faktiske omstændigheder** er afgørende, og at hverken en fejlagtig registrering som fuldt skattepligtig i 2007-2010 eller senere arv af en udlejningsejendom udelukkede ordningen. Denne linje er dog i vidt omfang blevet indsnævret af Højesteret, jf. sektionen om domstolspraksis nedenfor: er der først udstedt årsopgørelser, der ansætter personen som fuldt skattepligtig, kan disse ikke tilsidesættes uden genoptagelse.

Undtagelserne for forskere og gæsteundervisere. [§ 48 E, stk. 5](#) undtager forskere efter stk. 4 fra 10-års-kravet, hvis den tidligere skattepligt hidrører fra virksomhed af højst 12 måneders samlet varighed som gæsteunderviser og lignende – og selv fuld skattepligt kan accepteres, hvis opholdet ved en dansk forskningsinstitution udelukkende var finansieret af udenlandske midler. Skatterådet fortolkede bestemmelsen bredt i [SKM2011.617.SR](#) og besvarede alle tre spørgsmål fra et universitet med ja. Efter en ordlyds- og formålsfortolkning fandt rådet, at udtrykket "gæsteundervisere og lignende" **også omfatter egentlig forskning**, fordi gæsteundervisere i praksis både underviser og forsker. Rådet citerede forarbejderne til lov nr. 522 af 17. juni 2008:

"Hvis en udenlandsk forsker holder en forelæsning i Danmark og modtager et skattepligtigt honorar for dette, vil den pågældende i de næste tre år være afskåret fra at blive beskattet efter den særlige ordning... Dette er ikke hensigtsmæssigt."

Afgørelsen er et af de klareste eksempler på, at Skatterådet fortolker **udvidende**, når en restriktiv ordlydsfortolkning ville modvirke ordningens rekrutteringsformål – i modsætning til den strengt objektive linje på vederlagskravet.

[§ 48 E, stk. 6](#), indsat ved [lov nr. 1432 af 5. december 2018](#), sikrer tilsvarende, at efterfølgende vederlag fra en tidligere ansættelse under ordningen ikke i sig selv spærrer for senere anvendelse. Og efter [§ 48 F, stk. 2, 3. pkt.](#) indgår tidligere perioder med bruttobeskatning **ikke** ved bedømmelsen efter [§ 48 E, stk. 3, nr. 1](#).

LOV	Kildeskatteloven § 48e, stk. 3, 5, 6	Kildeskatteloven § 48f, stk. 2	
PRAKSIS	Landsskatteretten · Afslag på forskerskatteordning grundet tidligere skattepligt og manglende dansk arbejdsgiver		21.05.2025
	Skatterådet · Tidsberegning af 10-års reglen i forskerskatteordningen		03.05.2022
	Skatterådet · Forskerskatteordning ved begrænset skattepligt under COVID-19		14.04.2021
	Skatterådet · Forskerskatteordning trods fejlagtig skatteregistrering og ejendomsarv		03.05.2019
	Skatterådet · Gentagne ansættelser giver udenlandske forskere adgang til forskerskatteordningen		23.09.2011

§ 7 Ledelses- og kontrolbetingelsen i § 48 E, stk. 3, nr. 2

Efter § 48 E, stk. 3, nr. 2 er det en betingelse, at den skattepligtige ikke har – eller inden for de seneste 5 år forud for ansættelsen har haft – direkte eller indirekte del i ledelsen af, kontrollen med eller væsentlig indflydelse på den virksomhed, ansættelsesforholdet er indgået med, jf. [kildeskatteloven § 43, stk. 2](#). Bestemmelsen er en værnsregel mod, at hovedaktionærer m.fl. ansætter sig selv på den gunstige ordning.

Skatterådet har i [SKM2018.499.SR](#) præciseret rækkevidden af begrebet. En udenlandsk medarbejder skulle ansættes i H1 A/S, indgik i ledergruppen, blev senere administrerende direktør og deltog i en medarbejderaktieordning. Det centrale var, om svigerfaderens indirekte ejerandel på 25 pct. skulle medregnes ved vurderingen af kontrol eller væsentlig indflydelse. Skatterådet besvarede alle fire spørgsmål bekræftende, idet svigerfaderens ejerandel **ikke** skulle medregnes efter [aktieavancebeskatningsloven § 4, stk. 2](#), der udtømmende opregner den kreds af nærtstående, hvis aktiebesiddelser medregnes.

Afgørelsen viser to ting om Skatterådets vurderingsmønster: For det første at rådet ved ledelses- og kontrolbetingelsen fortolker **restriktivt efter den henvisning, loven selv foretager** – kredsen af nærtstående udvides ikke ud over aktieavancebeskatningslovens ordlyd. For det andet at det ikke i sig selv diskvalificerer en medarbejder, at vedkommende indtræder i ledelsen eller endda bliver administrerende direktør *efter* ansættelsen; det afgørende er den forudgående og samtidige ejer- og indflydelsessituation.

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

§ 8 84-måneders-perioden, jobskifte og 30-dages-værnsreglen

84 måneder og én-månedes-reglen. Efter [§ 48 F, stk. 2](#) kan bruttobeskatningen ske i én eller flere perioder af højst 84 måneders samlet varighed. Tiltrædes et nyt ansættelsesforhold **senest 1 måned** efter ophør af et tidligere tilsvarende ansættelsesforhold, er det ikke en betingelse, at skattepligt indtræder på ny. Skatterådet håndhæver fristen strikte. I [SKM2024.545.SR](#) havde en fratrådt nøglemedarbejder en pause på over et år før tiltrædelsen hos en ny arbejdsgiver, og betingelsen i § 48 F, stk. 2, var derfor ikke opfyldt. Landsskatte retten har senest i [SKM2025.624.LSR](#) taget stilling til, hvordan en fritstillingsperiode forholder sig til reglen om endeligt ophør.

Flere samtidige ansættelser. [SKM2023.163.SR](#) bekræftede, at en tilbageflyttende person kunne anvende ordningen fra 1. september 2023, men afviste, at vedkommende kunne have **to samtidige ansættelseskontrakter** under ordningen, medmindre begge blev påbegyndt samtidig med skattepligtens indtræden. Sideløbende almindelig A-indkomst med fradrag var derimod mulig, mens ægtefællen ikke kunne udnytte eventuelle uudnyttede fradrag, jf. [§ 48 F, stk. 4](#) og [personskatteloven § 13](#).

Indkomst der falder uden for ordningen. Skatterådet afviser konsekvent bruttobeskatning af beløb, der retserhverves efter ordningens ophør:

Afgørelse	Ydelse	Udfald

SKM2018.439.SR	Kontant bonus for 2018, udbetalt april 2019	Ikke retserhvervet ved fraflytning (ja), men ikke omfattet af §§ 48 E-F, da retserhvervelsen sker efter ordningens udløb
SKM2021.547.SR	Bonus og feriegodtgørelse efter fratræden og fraflytning	Ingen genindtræden i ordningen; almindelig begrænset skattepligtig indkomst. Feriegodtgørelse beregnet af bonus beskattes først ved bonussens retserhvervelse
SKM2024.545.SR	Løbende kompensation for konkurrenceklausul	Ikke vederlag for personligt arbejde og dermed ikke omfattet

Modstykket er, at en **garanteret minimumsbonus**, som medarbejderen løbende erhverver ret til efter kontrakten, kan medregnes til minimumslønnen, selv om den først udbetales året efter – jf. **SKM2011.414.BR**, som Den juridiske vejledning fortsat henviser til.

30-dages-værnsreglen. [§ 48 E, stk. 2](#), som affattet ved lovændringen i 2016, afskærer ordningen for personer, der er hjemmehørende i Danmark efter en dobbeltbeskatningsoverenskomst, når der udføres arbejde uden for Danmark under sådanne omstændigheder, at beskatningsretten overgår til udlandet for **mere end 30 arbejdsdage** inden for samme kalenderår. [SKM2019.193.SR](#) afklarede virkningstidspunktet: en medarbejder havde arbejdet 76 dage i Norge i 2017, og ordningen bortfaldt ubestridt. Skatterådet fastslog, at bortfaldet indtræder **fra begyndelsen af det tidsrum, hvor udlandets beskatningsret indtrådte** – dvs. fra den første arbejdsdag i udlandet den 9. august 2017 – og altså hverken fra dag 31 eller med tilbagevirkende kraft fra kalenderårets start. Indkomst fra et europæisk forskningsinfrastrukturkonsortium (ERIC) er efter [§ 48 E, stk. 2, 2. pkt.](#), helt undtaget fra værnsreglen.

Endelig viser [SKM2006.270.SR](#), at ordningen historisk kunne anvendes i flere adskilte perioder, og at spørgsmålet om efterbeskatning måtte afgøres særskilt for hver periode – et princip der i dag er afløst af den samlede 84-måneders-ramme i [§ 48 F, stk. 2](#).

LOV	Kildeskatteloven § 48f, stk. 2, 4	Kildeskatteloven § 48e, stk. 2	Personskatteloven § 13
PRAKSIS	Skatterådet · Beskatning af konkurrenceklausulsvederlag under forskerskatteordningen 01.11.2024 Skatterådet · Forskerskatteordning ved tilbageflytning flere ansættelser og fradrag 04.04.2023 Skatterådet · Beskatning af bonus og feriegodtgørelse efter fratrædelse og forskerordning 25.10.2021 Skatterådet · Ophør af forskerskatteordning ved overskridelse af 30-dages reglen 03.04.2019 Skatterådet · Bonus optjent under forskerordning beskattes almindeligt efter ophør 23.08.2018 Skatterådet · Undtagelse fra efterbeskatning af forskerordningen efter to perioder 27.04.2006		

§ 9 Dokumentations- og beviskrav: hvem skal bevise hvad

Bevisbyrden for, at betingelserne er opfyldt, påhviler **den skattepligtige**. Landsskatteretten formulerede det direkte i [12-0221707](#): det er klageren, der har bevisbyrden for, at betingelserne for at anvende ordningen er opfyldt på tidspunktet for skattepligtens indtræden.

Praksis tegner et forholdsvis præcist billede af, **hvilken dokumentation der accepteres**, og hvilken der afvises:

- **Accepteres:** En underskrevet lokalkontrakt eller en udstationeringskontrakt, som den danske enhed er part i eller medunderskriver som arbejdsgiver ([SKM2009.310.SR](#)). Et dokumenteret ansættelsesforløb, der

efter en konkret vurdering kan sidestilles med en egentlig kontrakt – fx registrering i Erhvervsstyrelsen som administrerende direktør sammenholdt med en bestyrelsestiltrædelse (**SKM2016.73.LSR** og **SKM2017.736.LSR**). Lejekontrakt indgået i eget navn samtidig med ansættelsesstart, understøttet af lønspecifikationer, som dokumentation for at et boligtilskud reelt var garanteret (**18-0003978**). Viderefakturerings, når den beløbsmæssigt kan følges og godtgør, at den danske arbejdsgiver reelt bærer den samlede lønudgift (**SKM2019.525.LSR**).

- **Afvises:** Interne præsentationer og mailkorrespondance uden gensidige forpligtelser – i **23-0037871** blev en "Secondment Business Plan" og mails ikke anset for at kunne sidestilles med en juridisk bindende udstationeringsaftale. Mundtlige lønftaler, uanset senere skriftlig bekræftelse fra arbejdsgiveren (**SKM2021.562.SR**). Tillæg til kontrakten indgået efter ansættelsens start, også med tilbagevirkende kraft (**24-0068814**, **12-0221707**). Efterbetalinger foretaget efter at Skattestyrelsen har varslet kontrol (**23-0017410**). Viderefakturerings uden beløbsmæssig sammenhæng med de faktiske lønudbetalinger (- **BS-23039/2022-KBH**).

Et særligt bevismæssigt problem opstår ved **fraflytning**. Højesteret har i **BS-30300/2023-HJR** understreget, at det er skattemynderens ansvar at tilvejebringe grundlaget for en afsluttende ansættelse – skattemyndighederne har ikke pligt til af egen drift at foretage den uden de nødvendige oplysninger. En anmeldelse til folkeregisteret er ikke tilstrækkelig. Praktisk betyder det, at den, der overvejer at benytte forskerskatteordningen om 10 år, allerede ved fraflytningen bør sikre sig en dokumenteret afsluttende skatteansættelse.

Endelig gælder et selvstændigt krav om, at arbejdsgiveren er **indeholdelsespligtig** for A-skat og AM-bidrag af den udbetalte løn. Har arbejdsgiveren hjemting uden for EU i et land uden bistandsaftale, skal indkomsten udbetales gennem en befuldmægtiget med hjemting her i landet, jf. **kildeskatteloven § 46, stk. 4**.

LOV	Kildeskatteloven § 46, stk. 4	Kildeskatteloven § 48e, stk. 1, 3	
PRAKSIS	Højesteret · Højesterets afgørelse om 10-års kravet for forskerskatteordningen vedrørende tidligere skatteansættelser		02.02.2024
	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 · 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 · Landsskatteretten: Forskerskatteordning – Vederlagskrav – Boligtilskud – Kildeskatteloven § 48 E		30.07.2019
	Landsskatteretten · Landsskatteretten stadfæster SKAT's afgørelse om beskatning efter Kildeskattelovens §§ 48 E - F – Arbejdsgiverbegrebet		04.12.2018
	Skatterådet · Forskerskatteordning: Vederlagskravet skal være opfyldt i ansættelseskontrakten		01.11.2021
	Skatterådet · Delegationskontrakt som dokumentation for lempelig beskatning		29.04.2009

Sammenhæng med domstolspraksis: Højesterets

§ 10 årsopgørelsesdoktrin

Domstolene har på ét punkt korrigeret en mere lempelig administrativ linje: betydningen af, at skattemyndighederne fejlagtigt har fastholdt en person som fuldt skattepligtig efter faktisk fraflytning.

Sagskomplekset løber gennem alle fire instanser. I [BS-17497/2020-KBH](#) frifandt Københavns Byret Skatteministeriet: sagsøgeren havde boet i Danmark til april 2007, flyttede til Tyskland, men var fortsat registreret som fuldt skattepligtig i 2007-2010, og de gældende, upåklagede skatteansættelser afskar ham fra at opfylde [§ 48 E, stk. 3, nr. 1](#) ved ansættelsen hos COWI A/S i oktober 2017.

Østre Landsret stadfæstede i [BS-25576/2021-OLR](#) og i den parallelle sag [BS-23633/2021-OLR](#). I sidstnævnte gav flertallet dog appellanten medhold i, at skatteansættelserne for 2006-2010 skulle genoptages ekstraordinært efter [skatteforvaltningsloven § 27, stk. 1, nr. 8](#), fordi der forelå særlige omstændigheder – og én landsdommer dissenterede og ville hjemvise selve forskerskattesagen til fornyet materiel prøvelse. Uenigheden viser, hvor omstridt afgrænsningen mellem formel og reel skattepligt var.

Højesteret afgjorde spørgsmålet endeligt den 2. februar 2024 i to samtidige domme, [BS-30300/2023-HJR](#) og [BS-44692/2022-HJR](#):

"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."

Højesteret afviste samtidig, at skattemyndighederne af egen drift havde pligt til at foretage en afsluttende ansættelse uden de nødvendige oplysninger fra skatteyderen, og fastslog, at appellanten ved ikke at rette henvendelse om flytningen selv havde undladt at tilvejebringe grundlaget for en stillingtagen til skattepligtens ophør.

Doktrinen har direkte konsekvenser for Skatterådets praksis. [SKM2019.246.SR](#), hvor rådet lagde vægt på de *faktiske* omstændigheder frem for registreringen, må efter Højesterets domme læses snævert: er der udstedt årsopgørelser med fuld skattepligt, kan de kun tilsidesættes ad genoptagelsesvejen efter [skatteforvaltningsloven § 26](#) eller [§ 27](#) – og en afvist genoptagelse, der ikke indbringes for domstolene, låser retsstillingen. Grænsen går ved, om der reelt foreligger en skatteansættelse: rene systemregistreringer uden ansættelse er noget andet end årsopgørelser.

På det materielle arbejdsgiverspørgsmål trækker domstolene derimod i samme retning som Skatterådet. [SKM2018.649.ØLR](#) og Københavns Byrets Alstom-dom [BS-23039/2022-KBH](#) bekræfter den linje, Skatterådet lagde allerede i [SKM2009.310.SR](#).

Ét sted har domstolene dog **lempet** Skattestyrelsens praksis. Ved [SKM2022.33.ØLR](#) af 22. december 2021 fandt Østre Landsret, at der hverken efter ordlyd, forarbejder, tilblivelseshistorie eller formål er grundlag for at indfortolke et krav om, at ændringer i vederlaget skal aftales *inden* kalenderårets begyndelse. Dommen medførte en praksisændring, så det nu accepteres, at arbejdsgiver og medarbejder i løbet af et igangværende kalenderår aftaler en lønændring med det formål at sikre, at vederlagskravet for netop det år opfyldes – typisk som følge af den årlige regulering efter [personskatteloven § 20](#). Praksisændringen ændrer derimod **ikke** ved, at vederlaget fortsat skal være garanteret i kontrakten; det er stadig ikke muligt at udbetale en bonus ved årets udgang for at bringe gennemsnittet op.

LOV

[Kildeskatteloven § 48e, stk. 3](#)[Personskatteloven § 20](#)[Skatteforvaltningsloven § 26](#)[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
Landsretten · Landsretten stadfæster afgørelse om forskerskatteordning: Manglende opfyldelse af betingelse om skattepligt i tidligere år	11.10.2022
Landsretten · Afgørelse om forskerskatteordning og ekstraordinær genoptagelse af skatteansættelser	11.10.2022
Byretten · Afvisning af forskerskatteordning for udstationerede medarbejdere i Alstom-koncernen grundet manglende reelt dansk ansættelsesforhold	04.07.2025
Byretten · Dom om Forskelsbeskatning og Skattepligt: Krav på Forskerskatteordningen	23.06.2021
Skatterådet · Forskerskatteordning trods fejlagtig skatteregistrering og ejendomsarv	03.05.2019
Skatterådet · Delegationskontrakt som dokumentation for lempelig beskatning	29.04.2009

§ 11 Lovudviklingen og den kommende nedsættelse af vederlagskravet

Vederlagskravets historik forklarer, hvorfor beløbsgrænserne i de ældre afgørelser varierer så meget, og hvorfor sammenligning på tværs af årene kræver omhu.

År	Ændring	Grundbeløb (2010-niveau)
2004	Betingelsen om, at den skattepligtige ikke forud må have været udsendt fra Danmark af samme eller koncernforbundet virksomhed, nyaffattes og udvides – formålet er at sikre, at ordningen kun bruges af reelt nyrekrutterede	–
2009	Vederlagskravet nyaffattes til ét fast grundbeløb inkl. arbejdsmarkedsbidrag, så kravet ikke længere afhænger af udenlandske sociale bidrag	69.300 kr.
2013	Betingelserne i stk. 3, nr. 3 og 4, om tidligere ansættelse og ph.d.-ophold ophæves som overflødige efter indførelsen af 10-års-reglen; bestemmelsen omnummereres	69.300 kr.
2014	Vederlagskravet nedsættes for at lette adgangen til højt kvalificeret arbejdskraft og styrke danske virksomheders konkurrenceposition	59.500 kr.
2016	30-dages-tærsklen indsættes i § 48 E, stk. 2, og ERIC-indkomst undtages helt fra værnereglen	59.500 kr.
2018	Kravet om samtidighed mellem ansættelsesforhold og skattepligt ophæves; udstationeringskontrakter accepteres; der ses bort fra perioder med barselsorlov; nyt stk. 6 om efterfølgende vederlag	59.500 kr.
2020	Nyt stk. 7 med covid-19-undtagelser for perioden 9. marts – 30. juni 2020	59.500 kr.
2024	Grundbeløbet nedsættes til 47.600 kr. (2010-niveau)	47.600 kr.

Den sidste ændring er **ikke konsolideret** ind i den seneste lovbekendtgørelse og fortjener særlig opmærksomhed. Ved **lov nr. 1691 af 30. december 2024** (ændring af selskabsskatteoven, aktiesparekontoloven, aktieavancebeskatningsloven, personskatteoven og forskellige andre love) blev grundbeløbet i [§ 48 E, stk. 3, nr. 3](#) nedsat fra 59.500 kr. til 47.600 kr. (2010-niveau). Af bemærkningerne fremgår:

"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."

I kroner og øre betyder det, at vederlagskravet efter Skattestyrelsens opgørelse falder fra **78.000 kr. om måneden i 2025 til 65.400 kr. i 2026** (ekskl. ATP-bidrag). Nedsættelsen udvider ordningens personkreds betydeligt, men ændrer **intet** ved de kvalitative krav, praksis har udviklet: beløbet skal stadig være garanteret i kontrakten fra ansættelsens start, skal stadig være A-indkomst, og skal stadig holde som gennemsnit inden for kalenderåret.

De ældre afgørelser skal derfor læses med to filtre: dels det beløbsmæssige niveau i det pågældende år, dels om afgørelsen ligger før eller efter [lov nr. 1432 af 5. december 2018](#), der åbnede for udstationeringskontrakter. Skatterådets og Landsskatterettens afgørelser om arbejdsgiverbegrebet fra før 2019 – herunder [12-0221707](#) og [13-0227105](#) – bygger på den restriktive praksis, hvor der som udgangspunkt krævedes en kontrakt direkte med en dansk arbejdsgiver.

LOV	Kildeskatteoven § 48e, stk. 2, 3, 7	Personskatteoven § 20
PRAKSIS	Landsskatteretten · Manglende opfyldelse af betingelser for beskatning efter kildeskatteovens § 48 E ved udstationering 22.01.2019 Landsskatteretten · Landsskatteretten stadfæster SKAT's afgørelse om beskatning efter Kildeskatteovens §§ 48 E - F – Arbejdsgiverbegrebet 04.12.2018	

§ 12 Sammenfatning: Skatterådets linje i praksis

Skatterådets praksis om forskerskatteordningen kan sammenfattes i fem sætninger.

For det første behandler Skatterådet ordningen som en rent objektiv ordning. Rådet henviser gang på gang til forarbejdernes formulering om, at der "ingen dispensationsmuligheder" er og "intet skønselement" – og trækker den fulde konsekvens heraf, også når resultatet forekommer hårdt. En tastefejl på 1.465 kr. i en kontrakt koster ordningen ([24-0068814](#)), og en efterbetaling kan ikke reparere manglen ([23-0017410](#)). Kontrol- og reparationsspørgsmål afgøres således efter kontraktens ordlyd, ikke efter parternes hensigt.

For det andet er tidspunktet altafgørende. Både vederlagskravet og ansættelsesforholdet skal være på plads **ved ansættelsens begyndelse**. Tillæg indgået efter start, uanset tilbagevirkende kraft, hjælper ikke ([SKM2021.562.SR](#), [12-0221707](#)). Den eneste anerkendte modifikation er Østre Landsrets praksisændring i [SKM2022.33.ØLR](#) om lønreguleringer i løbet af et igangværende kalenderår for allerede registrerede medarbejdere.

For det tredje afgøres arbejdsgiverspørgsmålet af, hvor den ultimative arbejdsgiverbeføjelse ligger. Skatterådet og domstolene lægger vægt på afskedigelsesretten, på om det udenlandske ansættelsesforhold reelt er ophørt, og – efter Alstom-dommen [BS-23039/2022-KBH](#) – på om medarbejderen forbliver socialt sikret i hjemlandet

efter [artikel 12 i forordning \(EF\) nr. 883/2004](#). Instruktionsbeføjelse, lønudbetaling, viderefakturerings og organisatorisk integration er ikke tilstrækkeligt.

For det fjerde fortolker Skatterådet **udvidende**, hvor ordningens rekrutteringsformål taler for det. Det gælder undtagelsen for gæsteundervisere i [§ 48 E, stk. 5](#), der efter [SKM2011.617.SR](#) også omfatter egentlig forskning, og beregningen af 10-års-perioden som en faktisk periode i [SKM2022.223.SR](#). Modsat fortolkes værnsreglerne – arbejdsudleje, ledelses- og kontrolbetingelsen, 30-dages-reglen – efter deres ordlyd.

For det femte stopper bruttobeskatningen ved ordningens grænser i tid. Indkomst, der retserhverves efter ordningens ophør – bonus ([SKM2018.439.SR](#), [SKM2021.547.SR](#)), feriegodtgørelse eller konkurrenceklausulvederlag ([SKM2024.545.SR](#)) – beskattes efter de almindelige regler.

For rådgivere er den praktiske konklusion, at forskerskatteordningen kræver **forudgående kontraktkontrol**, ikke efterfølgende korrektion: kontrakten skal ved underskrift garantere den aktuelle minimumsløn som A-indkomst, den danske enhed skal være reel arbejdsgiver med afskedigelseskompetence, og valget af social sikring skal træffes med skattemæssig bevidsthed. Afgrænsningsmæssigt behandler oversigten hverken almindelig fuld eller begrænset skattepligt og bopæl (se [bopæl-skattepligt](#)), lempelse efter LL § 33 A (se [udlandslempelse-33a](#)), arbejdsudleje (se [arbejdsudleje-skat](#)) eller skattefri rejse- og befordringsgodtgørelse (se [skattefri-rejse-befordringsgodtgoerelse](#)).

LOV	Kildeskatteloven § 48e, stk. 1, 3, 5	Kildeskatteloven § 48f, stk. 1, 2	
PRAKSIS	Byretten · Afvisning af forskerskatteordning for udstationerede medarbejdere i Alstom-koncernen grundet manglende reelt dansk ansættelsesforhold		04.07.2025
	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 · Landsskatteretten stadfæster SKATs afgørelse om beskatning efter Kildeskattelovens §§ 48 E - F – Arbejdsgiverbegrebet		04.12.2018
	Skatterådet · Beskatning af konkurrenceklausulsvederlag under forskerskatteordningen		01.11.2024
	Skatterådet · Tidsberegning af 10-års reglen i forskerskatteordningen		03.05.2022
	Skatterådet · Forskerskatteordning: Vederlagskravet skal være opfyldt i ansættelseskontrakten		01.11.2021
	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
	Skatterådet · Gentagne ansættelser giver udenlandske forskere adgang til forskerskatteordningen		23.09.2011

REFERENCE Lovgrundlag

4 paragraffer

Kildeskatteloven § 48e	stk. 1, 2, 3, 4-6	Kildeskatteloven § 48f	stk. 1, 2
Personskatteloven § 20		Skatteforvaltningsloven § 2	stk. 3

MATERIALE Citerede afgørelser

35 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
LANDSRET TEN · 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
BYRET TEN · 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
LANDSSKATTERET TEN · ADMINISTRATIV KLAGEINSTANS		11
18.12.2025	Nægtelse af forskerskatteordningen ved arbejdsudleje – manglende udstationeringskontrakt og opfyldelse af vederlagskrav	23-0037871
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
21.05.2025	Afslag på forskerskatteordning grundet tidligere skattepligt og manglende dansk arbejdsgiver	23-0041779
22.04.2025	Afslag på forskerskatteordning grundet manglende opfyldelse af vederlagskrav ved ansættelsens start	24-0068814
07.03.2025	Afslag på forskerskatteordning ved jobskifte pga. manglende opfyldelse af vederlagskravet ved ferieafholdelse	23-0035026
29.09.2023	Forskerskatteordning: Vederlagskrav ikke opfyldt trods efterbetaling i senere indkomstår	23-0017410
20.01.2020	Afslag på forskerskatteordning grundet manglende reelt ansættelsesforhold hos dansk selskab ved udstationering	16-1400466
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 ved udstationering	13-0227105
04.12.2018	Landsskatteretten stadfæster SKATs afgørelse om beskatning efter Kildeskattelovens §§ 48 E - F – Arbejdsgiverbegrebet	12-0221707
SKATTERÅDET · ADMINISTRATIV MYNDIGHED		17

01.11.2024	Beskatning af konkurrenceklausulsvederlag under forskerskatteordningen	24-0141755
04.04.2023	Forskerskatteordning ved tilbageflytning flere ansættelser og fradrag	22-0859043
03.05.2022	Tidsberegning af 10-års reglen i forskerskatteordningen	21-1298238
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
14.04.2021	Forskerskatteordning ved begrænset skattepligt under COVID-19	20-1151140
05.02.2020	Svensk selskabs faste driftssted og forskerskatteordningen	19-0663782
03.05.2019	Forskerskatteordning trods fejlagtig skatteregistrering og ejendomsarv	18-1605713
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
09.10.2017	Afvisning af bindende svar om forskerbeskatning af bonus	17-0033878
24.08.2016	Afvisning af bindende svar grundet afgjorte skattesager	14-0060834
19.12.2013	Lønkrav i forskerskatteordningen ved udstationering og barselsorlov	13-0111997
23.09.2011	Gentagne ansættelser giver udenlandske forskere adgang til forskerskatteordningen	11-097714
29.04.2009	Delegationskontrakt som dokumentation for lempelig beskatning	08-075005
27.04.2006	Undtagelse fra efterbeskatning af forskerordningen efter to perioder	06-033666

PARKERINGSKLAGENÆVNET · NÆVN / KLAGEINSTANS

1

08.05.2025	Tvist om dokumentation for af- og pålæsning ved parkering uden for afmærket bås	park-5560
------------	---	-----------

04

PRAKSISOVERSIGT · SKATTERÅDET

Praksisoversigt over investeringsselskaber og lagerbeskatning (ABL § 19)

Skatterådets bindende svar om kvalifikation som investeringsselskab og tvungen lagerbeskatning – med klage- og domstolspraksis fra Landsskatteretten og Højesteret

Version 1 Opdateret 29. maj 2026 12 afgørelser · 2012-2025

[Læs online](#)

INTRODUKTION

Skatterådet afgør løbende i bindende svar, om et dansk eller udenlandsk selskab, en fond eller en ETF skal kvalificeres som et investeringsselskab efter aktieavancebeskatningslovens § 19 – med den indgribende konsekvens, at investorerne lagerbeskattes af årets værdiudvikling, uanset at andelene ikke afstås. Denne praksisoversigt samler retsgrundlaget og den kvalifikations- og lagerbeskatningspraksis, som Skatterådet og Skattestyrelsen anlægger, og som er prøvet videre i Landsskatteretten og ved domstolene. Hovedsporene er afgrænsningen af investeringsselskabsbegrebet (tilbagekøbsforpligtelsen, kravet om indre værdi og 8-deltagerkravet), sondringen mellem aktiebaserede og obligationsbaserede investeringsselskaber samt afgrænsningen mod de minimumsbeskattede (udloddende) investeringsinstitutter efter ligningslovens § 16 C. Oversigten dækker ikke almindelig avance- og udbyttebeskatning af noterede og unoterede aktier (se [aktiebeskatning](#)).

PRINCIPPER UDLEDT AF PRAKSIS

- 01** Kvalifikation som investeringsselskab efter ABL § 19 medfører tvungen lagerbeskatning efter ABL § 23, stk. 7, hvor årets værdistigning eller -fald beskattes løbende, uanset at andelene ikke er afstået.
- 02** Skatterådet kvalificerer et selskab som investeringsselskab, når andelene på investorens forlangende tilbagekøbes til en kursværdi, der ikke i væsentlig grad er mindre end den indre værdi – og en tredjemands tilkendegivelse om indløsning sidestilles med selskabets egen tilbagekøbsforpligtelse.
- 03** Skatterådet anser kollektiv investering uden tilbagekøbsforpligtelse for at foreligge, når selskabet har mindst 8 deltagere.
- 04** Skatterådet behandler udenlandske investeringsfonde og ETF'er som investeringsselskaber efter § 19, når enheden udgør et selvstændigt skattesubjekt og opfylder UCITS- eller investeringskriterierne; er enheden transparent, beskattes investor i stedet direkte af det underliggende afkast.
- 05** Et investeringsselskab er kun aktiebaseret – og afkastet dermed aktieindkomst for personer – hvis det rettidigt har meddelt Skatteforvaltningen det og gennemsnitligt placerer mindst 50 pct. af aktivmassen i aktiebaserede værdipapirer; i alle andre tilfælde er det obligationsbaseret, og afkastet er kapitalindkomst.

- 06** Skatteforvaltningen sletter et selskab fra listen over aktiebaserede investeringselskaber, hvis oplysningerne efter § 19 B, stk. 6, ikke indsendes rettidigt, med automatisk statusskift til obligationsbaseret – uden adgang til dispensation.
- 07** Personers fradrag for tab på § 19-andele er betinget af, at oplysning om erhvervelsen er afgivet inden oplysningsfristen, jf. ABL § 19 D; fristen kan ikke fraviges, og en for sen indberetning fortaber fradragsretten endeligt, så gevinster beskattes brutto.
- 08** Formueplejeselskaberne overgik ved lov nr. 98 af 10. februar 2009 til investeringselskabsstatus, og overgangstidspunktet for lagerbeskatning er 1. januar 2009 – også for selskaber med forskudt indkomstår.
- 09** Lagerbeskatningen opgøres år for år, og et indkomstår med gevinst kan ikke uden videre genoptages, blot fordi et andet år rummer et uudnyttet tab.

Retsgrundlaget og Skatterådets rolle ved § 19-kvalifikation i bindende svar

§ 1

Skatterådet afgiver i sager af principiel karakter bindende svar efter [skatteforvaltningsloven § 21](#) om bl.a., hvorvidt et selskab, en fond eller en ETF er et investeringselskab efter [aktieavancebeskatningsloven § 19](#). Spørgsmålet er en ren retlig kvalifikation: kriterierne i § 19 er objektive (tilbagekøbsforpligtelse, indre værdi, deltagerantal, aktivsammensætning), og der er derfor ikke tale om et frit forvaltningsskøn, men om en lovbunden subsumtion, som Landsskatteretten og domstolene efterprøver fuldt ud.

Kvalifikationen er afgørende, fordi den udløser et helt andet beskatningsregime end de almindelige aktieregler:

- **Selskaber m.v.** medregner gevinst og tab på § 19-andele i den skattepligtige indkomst efter lagerprincippet, jf. [§ 19 A](#), jf. [§ 23, stk. 7](#).
- **Personer** beskattes efter lagerprincippet, og afkastet henføres til **aktieindkomst**, hvis selskabet er aktiebaseret ([§ 19 B](#)), og til **kapitalindkomst**, hvis det er obligationsbaseret ([§ 19 C](#)).

Denne struktur med en selvstændig definition i § 19 og adskilte beskatningsregler i §§ 19 A-19 C blev indført ved lovændringen **L 114 (folketingsåret 2018-19)** med virkning fra 1. januar 2020. Indtil da fulgte både skattepligten og lagerprincippet af den dagældende § 19, stk. 1 – som det ses i de afgørelser, der angår ældre indkomstår, fx Landsskatterettens sag om tilflytters investeringsbeviser, **17-0852197**, hvor papirerne blev henført til den dagældende [§ 19, stk. 1](#). I nyere praksis sonderer Landsskatteretten udtrykkeligt mellem realisationsbeskatning af almindelige aktier og lagerbeskatning af § 19-andele, jf. **24-0056582**.

LOV

[Aktieavancebeskatningsloven § 19](#)
[Aktieavancebeskatningsloven § 19a](#)
[Aktieavancebeskatningsloven § 19b](#)
[Aktieavancebeskatningsloven § 19c](#)
[Aktieavancebeskatningsloven § 23, stk. 7](#)
[Skatteforvaltningsloven § 21](#)

PRAKSIS

Landsskatteretten · Nægtelse af fradrag for tab på aktier og investeringsbeviser i udenlandsk depot grundet manglende indberetning

21.11.2025

Landsskatteretten · Manglende fradrag for tab på investeringsbeviser grundet for sen indsendelse af oplysninger, jf. [Aktieavancebeskatningsloven § 19 A](#)

22.06.2022

§ 2 Hvad Skatterådet lægger vægt på ved afgrænsningen: tilbagekøb, indre værdi og 8-deltagerkravet

Definitionen i § 19 omfatter ifølge forarbejderne tre hovedgrupper, og Skatterådet lægger ved kvalifikationen afgørende vægt på følgende objektive holdepunkter:

1. **UCITS-institutter** – institutter til kollektiv investering i værdipapirer, der udbydes til offentligheden, er undergivet et krav om risikospredning og har pligt til at tilbagekøbe eller indløse andele på forlangende (oprindeligt investeringsforeningsdirektivet 85/611/EØF, nu UCITS-direktivet 2009/65/EF).
2. **Selskaber med tilbagekøbsforpligtelse** – selskaber, der investerer i værdipapirer, hvor andele på investorens forlangende tilbagekøbes for selskabets midler til en kursværdi, der **ikke i væsentlig grad er mindre end den indre værdi**. Det har afgørende betydning for udfaldet, at tilbagekøbsforpligtelsen anses for opfyldt, selv om den kun kan gøres gældende inden for en frist, og selv om det er en **tredjemand**, der over for selskabet har tilkendegivet at ville købe enhver andel til en kursværdi tæt på indre værdi.
3. **Kollektiv investering uden tilbagekøbsforpligtelse** – selskaber, hvis virksomhed består i kollektiv investering i værdipapirer. Her forstås kollektiv investering efter forarbejderne som, at **selskabet har mindst 8 deltagere**.

Uden for definitionen falder bl.a. selskaber, hvis formue gennem datterselskaber hovedsagelig investeres i andre værdier end værdipapirer (§ 19, stk. 3), selskaber, som en person eller et selskab kontrollerer eller har væsentlig indflydelse på (§ 19, stk. 4), og visse medarbejderejede holdingselskaber (§ 19, stk. 5). Endvidere er minimumsbeskattede (udloddende) investeringsinstitutter efter [ligningsloven § 16 C](#) og kontoførende foreninger udtrykkeligt undtaget. Akkumulerende investeringsforeninger nævnes derimod i forarbejderne som det klassiske eksempel på et investeringselskab. At kvalifikationen er konsekvensrig ses i **17-0852197**, hvor Skattestyrelsen omkvalificerede en tilflytters udenlandske porteføljepapirer til § 19-investeringsbeviser med den følge, at gevinsten skulle beskattes som kapitalindkomst.

LOV

[Aktieavancebeskatningsloven § 19](#)[Ligningsloven § 16c](#)

PRAKSIS

Landsskatte retten · Manglende fradrag for tab på investeringsbeviser grundet for sen indsendelse af oplysninger, jf. [Aktieavancebeskatningsloven § 19 A](#) 22.06.2022

§ 3 Lagerbeskatningen og sontringen mellem aktiebaserede og obligationsbaserede investeringselskaber

Gevinst og tab på § 19-andele opgøres efter **lagerprincippet**, jf. [§ 23, stk. 7](#): årets resultat er forskellen mellem værdien ved indkomstårets slutning og værdien ved dets begyndelse, idet anskaffelsessummen træder i stedet for primoværdien for andele købt i året, og afståelsessummen i stedet for ultimoværdien for andele solgt i året.

For personer afhænger indkomst kategorien af selskabets status:

Status	Betingelse	Beskatning hos personer	Hjemmel

Aktiebaseret	Meddelt Skatteforvaltningen + gennemsnitligt mindst 50 pct. af aktivmassen i aktiebaserede værdipapirer	Aktieindkomst	§ 19 B
Obligationsbaseret	Opfylder ikke betingelserne for at være aktiebaseret	Kapitalindkomst	§ 19 C

50 pct.-grænsen måles som et simpelt gennemsnit over kalenderåret, finansielle kontrakter medregnes med værdien af det underliggende aktiv, og der gælder en konsolideringsregel ved ejerandele på mindst 25 pct. i et andet aktiebaseret institut. Sondringen mellem aktiebaserede og obligationsbaserede investeringselskaber blev indført ved lovændringen **L 112 (2009-10)** og videreført i den nuværende struktur.

At lagerbeskatningen opgøres **år for år**, fik selvstændig betydning i Højesterets dom **BS-46935/2020-HJR-**, hvor retten fastslog, at gevinst og tab på lagerbeskattede investeringsbeviser opgøres uafhængigt for hvert indkomstår, jf. § 23, således at en forhøjelse af et gevinstår ikke automatisk udløser genoptagelse af et tabsår. Samme år-for-år-betragtning ligger bag Landsskatterettens afgørelser **14-2540651** og **15-0733100**, hvor klagerne forgæves søgte ekstraordinær genoptagelse for at få fradrag for tab i 2009 på formueplejeselskabsbeviser, som de havde glemt at selvangive. Landsskatteretten udtalte:

"Det er ikke en særlig omstændighed, der begrundet ret til ekstraordinær genoptagelse, at klageren på grund af ukendskab til skattereglerne ikke i 2009 selvangav et tab på sine lagerbeskattede investeringsbeviser."

LOV

Aktieavancebeskatningsloven § 19b

Aktieavancebeskatningsloven § 19c

Aktieavancebeskatningsloven § 23, stk. 7

PRAKSIS	Højesteret · Nægtelse af ekstraordinær genoptagelse af skatteansættelser ved tab på udenlandsk engagement trods beskatning af gevinster i øvrige år	03.11.2021
	Landsskatteretten · Nægtelse af ekstraordinær genoptagelse vedrørende tab på lagerbeskattede investeringsbeviser	18.05.2018
	Landsskatteretten · Afslag på ekstraordinær genoptagelse vedrørende ubenyttet tab på lagerbeskattede investeringsbeviser	18.05.2018

§ 4 Formueplejeselskaberne og virkningstidspunktet for overgang til lagerbeskatning

Ved **lov nr. 98 af 10. februar 2009** blev definitionen af investeringselskab justeret, og de børsnoterede formueplejeselskaber overgik dermed til at være investeringselskaber omfattet af § 19. Skatteforvaltningen fastlagde i styresignalet **SKM2009.822.SKAT**, at overgangen til lagerbeskatning skete med virkning fra 1. januar 2009.

Virkningstidspunktet blev prøvet i Landsskatterettens ledende afgørelse **11-02826**, der angik et selskab og fem formueplejeselskaber med bagudforskudt indkomstår (1. juli 2008 – 30. juni 2009). Selskabet gjorde gældende, at overgangen skulle ske ved indkomstårets begyndelse den 1. juli 2008. Landsskatteretten fastslog derimod, at overgangstidspunktet var **den 1. januar 2009**, også for selskaber med forskudt indkomstår:

"Lov nr. 98 af 10. februar 2009 § 10, stk. 9 [tog] ikke klart [højde] for forskudte indkomstår, og... en tilbagevirkende kraft uden udtrykkelig støtte i lovens ordlyd eller forarbejder [kunne] ikke accepteres."

Afgørelsen lå på linje med Landsskatterettens tidligere afgørelse TfS 2011.773. Tab, der opstod ved selve overgangen, skulle ikke fradrages straks, men tillægges andelenes indgangsværdi på overgangstidspunktet efter § 46, stk. 15, mens den løbende lagerbeskatning herefter fulgte § 23, stk. 7. De efterfølgende genoptagelsessager 14-2540651 og 15-0733100 bekræfter, hvor indgribende overgangen var for de investorer, der ikke fik selvangivet deres kurstab fra finanskrisen rettidigt.

LOV

Aktieavancebeskatningsloven § 19

Aktieavancebeskatningsloven § 23, stk. 7

Aktieavancebeskatningsloven § 46, stk. 15

PRAKSIS	Landsskatteretten · Nægtelse af ekstraordinær genoptagelse vedrørende tab på lagerbeskattede investeringsbeviser	18.05.2018
	Landsskatteretten · Afslag på ekstraordinær genoptagelse vedrørende ubenyttet tab på lagerbeskattede investeringsbeviser	18.05.2018
	Landsskatteretten · Landsskatteretten: Beskatning af aktier i formueplejeselskaber - Overgang til investeringselskaber og lagerbeskatning	18.06.2012

§ 5 Udenlandske fonde og ETF'er – kvalifikation og transparens

Definitionen af investeringselskab blev ved **lov nr. 98 af 10. februar 2009** udtrykkeligt udvidet til også at omfatte investeringsinstitutter i lande og områder uden for EU, som ville være omfattet af UCITS-direktivet, hvis de havde været hjemmehørende i en EU-medlemsstat. Forarbejderne til den gældende §§ 19 B og 19 C nævner udtrykkeligt **ETF'er** som typiske § 19-andele.

For udenlandske enheder er det første spørgsmål, om enheden overhovedet er et **selvstændigt skattesubjekt**. Er den transparent, kan der ikke ske § 19-beskatning af andelen; investor beskattes i stedet direkte af det underliggende afkast. Det illustreres af Landsskatterettens afgørelse **23-0113788**, hvor en fond i Liechtenstein blev anset for skattemæssigt transparent, så klageren blev beskattet direkte af fondens indkomst – herunder kapitalindkomst af obligationsbaserede papirer efter § 19 C. Omvendt blev en tilflytters udenlandske porteføljepapirer i **17-0852197** kvalificeret som § 19-investeringsbeviser, der ikke var minimumsudloddende efter danske regler.

Metoden for at afgøre, om en udenlandsk enhed "svarer til" en dansk selskabstype, er beslægtet med Højesterets fremgangsmåde i **BS-25264/2024-HJR** (Visa Europe Limited), hvor retten – ganske vist i relation til § 4 C – fastslog, at den selskabsretlige sammenligning beror på, om kapitalejerne hæfter begrænset, modtager udbytte og har indflydelse i forhold til den indskudte kapital. For tilflyttere fastsættes indgangsværdier på tilflytningstidspunktet, men fradrag for senere tab forudsætter, at oplysningspligten iagttages, jf. afsnittet nedenfor.

LOV

Aktieavancebeskatningsloven § 19

Aktieavancebeskatningsloven § 19c

PRAKSIS	Højesteret · Skattepligt af aktieavance ved salg af unoterede porteføljaktier i britisk selskab	05.02.2025
	Landsskatteretten · Beskatning af afkast i udenlandsk fond og tabt fradragsret ved manglende oplysningspligt	26.11.2025
	Landsskatteretten · Manglende fradrag for tab på investeringsbeviser grundet for sen indsendelse af oplysninger, jf. Aktieavancebeskatningsloven § 19 A	22.06.2022

§ 6 Dokumentations- og oplysningskrav, frister og statusskift

Statusvalg og fradragsret er undergivet strenge, ufravigelige frister, som skattemyndighederne håndhæver konsekvent:

- **Meddelelse om aktiebaseret status** skal indsendes senest **1. november** i året før det kalenderår, meddelelsen skal gælde for, jf. [§ 19 B, stk. 4](#).
- **Oplysninger om overholdelse af 50 pct.-grænsen** skal indsendes senest **1. juli** året efter, jf. [§ 19 B, stk. 6](#); manglende rettidig indsendelse medfører automatisk statusskift til obligationsbaseret. De nærmere formkrav følger af **bekendtgørelse nr. 1011 af 4. oktober 2019**.
- **Personers fradrag for tab** på § 19-andele er betinget af, at Skatteforvaltningen inden oplysningsfristen har modtaget oplysning om erhvervelsen (identitet, antal, kurs, anskaffelsestidspunkt og -sum), jf. [§ 19 D](#).

Landsskatteretten har gentagne gange stadfæstet, at disse frister ikke kan fraviges. I **22-0001102** blev et selskab slettet fra listen over aktiebaserede investeringsselskaber med virkning fra 1. januar 2022, fordi oplysningerne efter § 19 B, stk. 6, ikke var indsendt inden for den (COVID-forlængede) frist den 1. september 2021; retten fastslog, at "anvisning" i bekendtgørelsen ikke kræver en individuel henvendelse til det enkelte selskab, men opfyldes ved en generel anvisning af fremgangsmåden. I **22-0045305** mistede en tilflytter fradraget for tab på både aktiebaserede og obligationsbaserede investeringsbeviser, fordi oplysningerne blev indsendt blot fire dage for sent. Samme linje følger af **24-0056582**:

"Landsskatteretten finder herefter, at Skattestyrelsen med rette har nægtet fradrag for tab på aktierne og investeringsbeviserne ... da de af klageren fremsendte 'Closed Positions Report' for 2020-2022 er fremsendt efter fristens udløb."

Konsekvensen er **bruttobeskatning**: gevinster medregnes, mens tab i samme depot fortabes. Fortabelsen er endelig – i **23-0113788** udtalte retten, at "når først fradragsretten på værdipapirerne er fortabt, er der ikke hjemmel til, at den kan generhverves". Strengheden gælder også arvinger: i **24-0061057** overførte universalsuccessionen i et uskiftet bo afdødes fortabte oplysningspligt (og dermed manglende fradragsret) til den efterlevende ægtefælle.

LOV	Aktieavancebeskatningsloven § 19b, stk. 4, 6	Aktieavancebeskatningsloven § 19d	
PRAKSIS	Landsskatteretten · Beskatning af afkast i udenlandsk fond og tabt fradragsret ved manglende oplysningspligt		26.11.2025
	Landsskatteretten · Nægtelse af fradrag for tab på aktier og investeringsbeviser i udenlandsk depot grundet manglende indberetning		21.11.2025
	Landsskatteretten · Investeringselskab slettet fra listen over aktiebaserede selskaber grundet manglende rettidig indsendelse af oplysninger om anbringelsesgrænse		20.08.2025
	Landsskatteretten · Tabsfradrag på arvede værdipapirer i uskiftet bo: Successionsprincippet overfører afdødes manglende oplysningspligt		22.07.2025
	Landsskatteretten · Afslag på fradrag for tab på udenlandske investeringsbeviser grundet overskridelse af indberetningsfrist		07.10.2024

Afgrænsningen mod minimumsbeskattede (udloddende)

§ 7 investeringsinstitutter – ligningsloven § 16 C

Et investeringsselskab efter § 19 skal holdes ude fra **minimumsbeskattede investeringsinstitutter** (tidligere kaldet udloddende investeringsforeninger) efter [ligningsloven § 16 C](#). Et § 16 C-institut vælger status som

minimumsbeskattet og opgør en årlig minimumsindkomst, der beskattes hos investorerne; andelene beskattes da efter de særlige regler i § 21 (aktiebaserede) og § 22 (obligationsbaserede) – ikke efter det tvungne lagerprincip i § 19. Et institut, der ikke har valgt minimumsbeskatning og ikke er kontoførende, falder derimod i udgangspunktet ind under § 19.

Grænsefladens betydning er prøvet i Højesterets dom **Sag 59/2019** (Fidelity Funds m.fl.), der angik udenlandske investeringsinstitutters krav på tilbagebetaling af indeholdt udbytteskat, efter at EU-Domstolen i sag C-480/16 havde underkendt det danske bopælskrav. Højesteret fastslog, at kravet i **ligningsloven § 16 C** om opgørelse af en minimumsudlodning i sig selv er en lovlig og proportional betingelse for kildeskattefritagelse, der varetager et anerkendelsesværdigt formål og opretholder sammenhængen i beskatningsordningen. Da de udenlandske institutter hverken havde valgt status som udloddende eller opgjort en minimumsudlodning i de relevante år (2000-2009), kunne de ikke opnå fritagelse, selv om bopælskravet var EU-stridigt. Dommen viser, at de formelle statusbetingelser i § 16 C håndhæves selvstændigt og er afgørende for, om et institut behandles som minimumsbeskattet eller falder tilbage på de almindelige regler.

LOV

Aktieavancebeskatningsloven § 19

Aktieavancebeskatningsloven § 21

Aktieavancebeskatningsloven § 22

Ligningsloven § 16c

PRAKSIS

Højesteret · Udenlandske investeringsforeningers krav på tilbagebetaling af udbytteskat efter EU-domstolsunderkendelse af bopælskravet

24.06.2021

§ 8 Sammenhæng med klage- og domstolspraksis og hovedlinjer

Skatterådets bindende svar om § 19-kvalifikation kan påklages til Landsskatteretten og derfra indbringes for domstolene, og det er navnlig i dette klage- og domstolsspor, at praksis er dokumenteret. Den samlede praksis tegner følgende hovedlinjer:

- **Kvalifikationen er objektiv og lovbunden.** Det afgørende er tilbagekøbsforpligtelsen til indre værdi, 8-deltagerkravet og aktivsammensætningen – ikke om investor faktisk har afstået sine andele.
- **Lagerbeskatning er tvungen og opgøres år for år.** Højesteret har i **BS-46935/2020-HJR** bekræftet, at hvert indkomstår står for sig, og Landsskatteretten har i **14-2540651** og **15-0733100** afvist genoptagelse for glemte tabsfradrag.
- **Overgangen for formueplejeselskaberne skete pr. 1. januar 2009**, jf. **11-02826** og styresignalet SKM2009.822.SKAT, også ved forskudt indkomstår.
- **Fristerne er ufravigelige.** Manglende rettidig meddelelse eller oplysning fører til statusskift (**22-0001102**) eller endelig fortabelse af tabsfradrag og bruttobeskatning (**22-0045305**, **24-0056582**, **23-0113788**, **24-0061057**).
- **Afgrænsningen mod § 16 C-institutterne** håndhæves selvstændigt, jf. Højesterets dom i **Sag 59/2019**.

For den almindelige avance- og udbyttebeskatning af noterede og unoterede aktier uden for investeringselskabsreglerne henvises til [aktiebeskatning](#), ligesom oversigten ikke omfatter beskatning af kryptoaktiver (se [kryptovaluta-beskatning](#)) eller beskatning af pensionsdepoter (se [pensionsopsparing-pengeinstitut](#)).

LOV

Aktieavancebeskatningsloven § 19

Ligningsloven § 16c

PRAKSIS	Højesteret · Nægtelse af ekstraordinær genoptagelse af skatteansættelser ved tab på udenlandsk engagement trods beskatning af gevinster i øvrige år	03.11.2021
	Højesteret · Udenlandske investeringsforeningers krav på tilbagebetaling af udbytteskat efter EU-domstolsunderkendelse af bopælskravet	24.06.2021
	Landsskatteretten · Investeringselskab slettet fra listen over aktiebaserede selskaber grundet manglende rettidig indsendelse af oplysninger om anbringelsesgrænse	20.08.2025
	Landsskatteretten · Landsskatteretten: Beskatning af aktier i formueplejeselskaber - Overgang til investeringselskaber og lagerbeskatning	18.06.2012

REFERENCE Lovgrundlag

6 paragraffer

Aktieavancebeskatningsloven § 19	Aktieavancebeskatningsloven § 19b
Aktieavancebeskatningsloven § 19c	Aktieavancebeskatningsloven § 19d
Aktieavancebeskatningsloven § 23	stk. 7
	Ligningsloven § 16c

MATERIALE Citerede afgørelser

12 afgørelser

HØJESTERET · ØVERSTE INSTANS

3

05.02.2025	Skattepligt af aktieavance ved salg af unoterede porteføljeaktier i britisk selskab	25264-24
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
24.06.2021	Udenlandske investeringsforeningers krav på tilbagebetaling af udbytteskat efter EU-domstolsunderkendelse af bopælskravet	59-2019

LANDSSKATTERETTEN · ADMINISTRATIV KLAGEINSTANS

9

26.11.2025	Beskatning af afkast i udenlandsk fond og tabt fradragsret ved manglende oplysningspligt	23-0113788
21.11.2025	Nægtelse af fradrag for tab på aktier og investeringsbeviser i udenlandsk depot grundet manglende indberetning	24-0056582
20.08.2025	Investeringselskab slettet fra listen over aktiebaserede selskaber grundet manglende rettidig indsendelse af oplysninger om anbringelsesgrænse	22-0001102
22.07.2025	Tabsfradrag på arvede værdipapirer i uskiftet bo: Successionsprincippet overfører afdødes manglende oplysningspligt	24-0061057
07.10.2024	Afslag på fradrag for tab på udenlandske investeringsbeviser grundet overskridelse af indberetningsfrist	22-0045305
22.06.2022	Manglende fradrag for tab på investeringsbeviser grundet for sen indsendelse af oplysninger, jf. Aktieavancebeskatningsloven § 19 A	17-0852197
18.05.2018	Nægtelse af ekstraordinær genoptagelse vedrørende tab på lagerbeskattede investeringsbeviser	14-2540651

18.05.2018	Afslag på ekstraordinær genoptagelse vedrørende ubenyttet tab på lagerbeskattede investeringsbeviser	15-0733100
18.06.2012	Landsskatteretten: Beskatning af aktier i formueplejeselskaber - Overgang til investeringselskaber og lagerbeskatning	11-02826

05

PRAKSISOVERSIGT · SKATTERÅDET

Praksisoversigt over ledelsens sæde og skattemæssigt hjemsted for selskaber

Skatterådets bindende svar om fuld skattepligt efter selskabsskattelovens § 1, stk. 6, og løsning af dobbeltdomicil

Version 1 Opdateret 29. maj 2026 4 afgørelser · 2018–2024

[Læs online](#)

INTRODUKTION

Oversigten behandler, hvornår et udenlandsk registreret selskab alligevel bliver fuldt skattepligtigt til Danmark, fordi ledelsens sæde er her, jf. [selskabsskatteloven § 1, stk. 6](#), og hvordan dobbeltdomicil løses efter dobbeltbeskatningsoverenskomsternes (DBO) tie-breaker – efter den multilaterale konvention (MLI) ved gensidig aftale frem for automatisk efter ledelsens sæde. Skatterådet afgør spørgsmålet i bindende svar ved en samlet konkret vurdering af, hvor den daglige ledelse reelt udøves. Fremstillingen hviler på retsgrundlaget, forarbejderne til § 1, stk. 6 (indsat ved lov nr. 312 af 17. maj 1995 og nyaffattet i 2012), samspillet med exitbeskatningen i § 5, stk. 7, samt den parallelle domstolspraksis om transparens og tilsidesættelse af udenlandske enheder. Den nærmere subsumption i de enkelte bindende svar beror altid på en konkret vurdering af de faktiske ledelsesforhold.

PRINCIPPER UDLEDT AF PRAKSIS

- 01** Skatterådet anser et udenlandsk registreret selskab for fuldt skattepligtigt til Danmark, når ledelsens sæde er her, dvs. når den daglige ledelse reelt udøves fra Danmark, jf. [selskabsskatteloven § 1, stk. 6](#).
- 02** Skatterådet lægger afgørende vægt på, hvor de reelle ledelsesbeslutninger træffes – som udgangspunkt direktionens sæde – og ikke på det formelle registrerings- eller vedtægtsland.
- 03** Hvor bestyrelsen reelt forestår den daglige ledelse (typisk i holdingselskaber), er stedet for bestyrelsens beslutninger afgørende; digitale bestyrelsesmøder vurderes efter, hvor beslutningerne faktisk træffes, ikke hvor mødet formelt afholdes.
- 04** Skatterådet frafalder dansk beskatning ved dobbeltdomicil, hvis Danmark efter en dobbeltbeskatningsoverenskomst ikke er selskabets hjemstedsstat.
- 05** Efter MLI artikel 4 afgøres selskabers dobbeltdomicil for omfattede overenskomster ved gensidig aftale (MAP) mellem de kompetente myndigheder, og ikke længere automatisk efter stedet for den virkelige ledelse.

- 06** Flyttes ledelsens sæde ud af Danmark, så den fulde skattepligt efter § 1 ophører, udløser det exitbeskatning efter selskabsskatteloven § 5, stk. 7, hvor aktiver og passiver, der ikke forbliver under dansk beskatning, anses for afhændet til handelsværdien.
- 07** Et selskab, der flytter sit vedtægtsmæssige hjemsted ud af Danmark, men fortsat ledes herfra, forbliver fuldt skattepligtigt efter § 1, stk. 6, og udløser dermed ikke exitbeskatning.
- 08** Højesterets transparens- og gennemstrømningsdomme viser, at en udenlandsk enheds skattemæssige stilling afgøres efter danske regler og realiteten, ikke efter den formelle struktur.

Retsgrundlaget: fuld skattepligt for selskaber med ledelsens sæde i Danmark

Selskabsskatteloven § 1, stk. 1 opregner de selskaber og foreninger m.v., der er fuldt skattepligtige til Danmark. Hvornår de pågældende enheder anses for *hjemmehørende* her, fastlægges i § 1, stk. 6: et selskab omfattet af § 1, stk. 1, nr. 2-6, anses for hjemmehørende her i landet, hvis det enten er **registreret** her eller har **ledelsens sæde** her. Den fulde skattepligt kan derfor indtræde for et selskab, der er registreret i udlandet, alene fordi ledelsen reelt sidder i Danmark.

Reglen om ledelsens sæde blev indført ved [lov nr. 312 af 17. maj 1995](#) (som samtidig indsatte afståelsesfiktionen i § 5, stk. 7) og blev nyaffattet i 2012. Forarbejderne til nyaffattelsen beskriver rækkevidden:

"Det gælder således fortsat, at selskaber og foreninger m.v., der er nævnt i selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 2-6, og som er registreret i udlandet, men har ledelsens sæde i Danmark, vil være fuldt skattepligtige til Danmark."

og videre:

"Med forslaget er der fuld skattepligt, når selskaber og foreninger m.v. er registreret i Danmark, og denne beskatning frafaldes alene, hvis de har dobbeltdomicil, og Danmark i henhold til en indgået dobbeltbeskatningsoverenskomst ikke har denne beskatningsret."

Selskabsskattelovens § 1 ændres på en række punkter pr. 1. januar 2026 (bl.a. om medarbejderejevirkomheder og andelsforeninger), men selve ledelsens sæde-reglen i § 1, stk. 6, berøres ikke af de vedtagne, endnu ikke konsoliderede ændringer.

Afgrænsning: Oversigten dækker ikke fast driftssted for udenlandske selskaber (se [skatteraadet-fast-driftssted](#)), fysiske personers bopæl og fulde/begrænsede skattepligt (se [bopæl-skattepligt](#)) eller retmæssig ejer af udbytte og renter (se [retmaessig-ejer](#)).

LOV

[Selskabsskatteloven § 1, stk. 1, 6](#)

§ 2 Hvad Skatterådet lægger vægt på: hvor udøves den daglige ledelse

Det afgørende kriterium efter § 1, stk. 6 er, hvor **den daglige ledelse** faktisk udøves. Skatterådet foretager en samlet konkret vurdering af de reelle ledelsesforhold og lægger vægt på, hvor de væsentlige ledelsesbeslutninger reelt træffes – ikke på, i hvilket land selskabet formelt er registreret eller har vedtægtsmæssigt hjemsted.

Vurderingens kernelementer er:

- **Direktionens placering.** Udgangspunktet er, at ledelsens sæde er der, hvor direktionen varetager den daglige ledelse. Sidder direktionen i Danmark, taler det for ledelsens sæde her.
- **Bestyrelsen kontra direktionen.** I selskaber – typisk holdingselskaber – hvor den "daglige" ledelse i realiteten består i overordnede beslutninger på bestyrelsesniveau, er det afgørende, hvor disse beslutninger reelt træffes. Det formelle mødested er ikke i sig selv afgørende, hvis beslutningerne i praksis træffes et andet sted.
- **Digitale bestyrelsesmøder.** Når møder afholdes virtuelt, er det afgørende, hvorfra deltagerne – og navnlig den person, der reelt styrer beslutningerne – udøver ledelsen, ikke hvor mødet formelt registreres afholdt.
- **Holdingselskaber uden substans.** Et udenlandsk holdingselskab uden reel ledelsesaktivitet i registreringslandet vil have ledelsens sæde i Danmark, hvis de reelle beslutninger træffes herfra, f.eks. af en hovedaktionær eller koncernledelse bosat i Danmark.

Det påhviler som udgangspunkt selskabet (spørgeren) at oplyse og kunne dokumentere de faktiske ledelsesforhold – hvem der træffer beslutningerne, hvorfra og hvordan – så Skatterådet kan placere ledelsens sæde. Konklusionen i det enkelte bindende svar afhænger af denne konkrete bevisvurdering.

LOV

Selskabsskatteloven § 1, stk. 6

§ 3 Dobbelt domicil: DBO artikel 4 og MLI artikel 4 (gensidig aftale)

Et selskab kan være fuldt skattepligtigt i to lande samtidig – typisk fordi det er registreret i ét land og har ledelsens sæde i et andet. Et sådant **dobbelt domicil** løses efter den relevante dobbeltbeskatningsoverenskomsts artikel 4.

Efter den klassiske udformning af OECD's modeloverenskomst artikel 4, stk. 3, blev et selskab med dobbelt domicil anset for hjemmehørende dér, hvor den **virkelige ledelse** havde sit sæde ("place of effective management") – et kriterium, der ligger tæt op ad ledelsens sæde efter § 1, stk. 6. Som forarbejderne udtrykker det, frafalder Danmark den fulde beskatning, hvis Danmark efter overenskomsten ikke er hjemstedsstat:

"... denne beskatning frafalder alene, hvis de har dobbelt domicil, og Danmark i henhold til en indgået dobbeltbeskatningsoverenskomst ikke har denne beskatningsret."

For overenskomster, der er omfattet af den multilaterale konvention (MLI), er tie-breakeren for selskaber ændret. Efter **MLI artikel 4** afgøres et selskabs skattemæssige hjemsted ikke længere automatisk efter stedet for den virkelige ledelse, men ved **gensidig aftale (MAP)** mellem de to staters kompetente myndigheder, der bl.a. inddrager ledelsens sæde, registreringssted og øvrige relevante forhold. Indgås der ikke en aftale, opnår selskabet som udgangspunkt ikke overenskomstens fordele. Ledelsens sæde forbliver dermed afgørende for den interne danske fulde skattepligt efter § 1, stk. 6, men er efter MLI ikke længere i sig selv udslagsgivende for, hvilken stat der ved dobbelt domicil bliver hjemstedsstat.

Selskabsskatteloven § 1, stk. 6

LOV

§ 4 Flytning af ledelsens sæde ind og ud af Danmark – samspil med exitbeskatning

Flytning ind i Danmark. Flytter et udenlandsk selskab ledelsens sæde til Danmark, indtræder fuld skattepligt efter § 1, stk. 6. Aktiver og passiver, der herved kommer under dansk beskatning, anses for anskaffet til handelsværdien (indgangsværdier) på tidspunktet for skattepligtens indtræden.

Flytning ud af Danmark. Omvendt indeholder selskabsskatteloven § 5, stk. 7 en afståelsesfiktion: ophører den fulde skattepligt efter § 1 – eller bliver selskabet efter en dobbeltbeskatningsoverenskomst hjemmehørende i udlandet – anses aktiver og passiver, der ikke fortsat er omfattet af dansk beskatning, for afhændet til handelsværdien på fraflytningstidspunktet. Forarbejderne fastlægger sammenhængen med ledelsens sæde:

"Hvis et SE- eller SCE-selskabs vedtægtsmæssige hjemsted flytter fra Danmark til udlandet, har det ikke umiddelbart skattemæssige konsekvenser, hvis selskabet efter flytningen (fortsat) ledes fra Danmark. I så fald vil selskabet fortsat være fuldt skattepligtigt til Danmark, jf. selskabsskattelovens § 1, stk. 6."

og videre:

"Hvis et selskab mv. ophører med at være skattepligtigt efter § 1 ... anses aktiver og passiver, som ikke fortsat er omfattet af dansk beskatning, for afhændet på fraflytningstidspunktet. Salgssummen ansættes til handelsværdien på fraflytningstidspunktet."

Det er altså afgørende, om ledelsen reelt flyttes med ud: bevarer Danmark ledelsens sæde (eller registreringen), bevares den fulde skattepligt, og exitbeskatningen udløses ikke. Indtil en lovændring i 2004 var § 5, stk. 7, formuleret med en direkte henvisning til, at "ledelsens sæde flyttes til udlandet"; bestemmelsen blev herefter gjort generelt anvendelig ved ophør af fuld skattepligt.

Den fuldt skattepligtige enheds indkomst opgøres efter § 8; efter territorialprincippet i § 8, stk. 2 medregnes indtægter og udgifter fra fast driftssted og fast ejendom i udlandet dog som udgangspunkt ikke.

LOV

Selskabsskatteloven § 1, stk. 6

Selskabsskatteloven § 5, stk. 7

Selskabsskatteloven § 8, stk. 1

§ 5 Parallel domstolspraksis: transparens og tilsidesættelse af udenlandske enheder

Spørgsmålet om ledelsens sæde afgøres i praksis først og fremmest i Skatterådets bindende svar og i Landsskatteretten. Højesterets transparens- og gennemstrømningsdomme belyser dog det beslægtede tema: hvornår en udenlandsk enhed tilsidesættes skattemæssigt, fordi realiteten vægtes højere end den formelle struktur.

I **BS-7029/2018-HJR** (Invacare) blev et nederlandsk kommanditselskab (C.V.) anset for skattemæssigt **transparent** efter danske regler, hvorved renterne blev anset for oppebåret af det amerikanske moderselskab.

Sagen illustrerer, at en udenlandsk enheds skattemæssige kvalifikation afgøres efter danske regler og dens reelle karakter.

I **BS-63473/2023-HJR** (Cook Denmark) blev svenske selskaber anset for gennemstrømningsselskaber uden reel råderet og substans:

"De svenske selskaber har ikke frit kunnet fastlægge anvendelsen af beløbene, og selskaberne må anses for at være gennemstrømningsselskaber."

Samme realitetsbetonede linje følger af **BS-69/2021-HJR** (NetApp/TDC) og **Sag 116/2021 og 117/2021** (Takeda/NTC), hvor selskaber uden reel økonomisk substans ikke kunne påberåbe sig overenskomst- eller direktivfordele.

Disse domme angår begrænset skattepligt efter **selskabsskatteloven § 2, stk. 1** og navnlig spørgsmålet om **retmæssig ejer** – der behandles selvstændigt i **retmæssig-ejer** – og ikke direkte ledelsens sæde efter § 1, stk. 6. De deler imidlertid det grundprincip, der også bærer ledelsens sæde-vurderingen: at skattemyndighederne og domstolene ser på, hvor og af hvem aktiviteten reelt udøves, frem for på den formelle indpakning. Spørgsmål om armslængdevilkår behandles i **transfer-pricing**.

LOV **Selskabsskatteloven § 2, stk. 1**

PRAKSIS	Højesteret · Højesterets dom om begrænset skattepligt af renter og begrebet 'retmæssig ejer' i koncernstrukturer	16.09.2024
	Højesteret · Højesterets dom om kildeskat på koncerninterne renter og retsmisbrug i Takeda- og NTC-sagerne	04.05.2023
	Højesteret · Højesteretsdom om udbytteskat, indeholdelsespligt og fortolkning af dobbeltbeskatningsoverenskomster	09.01.2023
	Højesteret · Højesterets dom om skattemæssig omgørelse af koncerninternt lån og fortolkning af ansættelsesbegrebet	06.11.2018

§ 6 Sagsgang og prøvelse: bindende svar fra Skatterådet og klageadgang

Skatterådets afgørelser på området træffes som **bindende svar** efter skatteforvaltningslovens regler herom, jf. **skatteforvaltningsloven § 21**. Principielle sager – herunder ofte sager om selskabers skattemæssige hjemsted og ledelsens sæde – forelægges Skatterådet, mens den løbende sagsbehandling og indstilling forestås af Skattestyrelsen.

Et bindende svar er som udgangspunkt **bindende for skattemyndighederne** i 5 år, jf. **skatteforvaltningsloven § 25**, medmindre de forudsætninger, svaret hviler på, ændres, eller faktum afviger fra det oplyste. Det understreger, hvorfor Skatterådet stiller krav om en fyldestgørende beskrivelse af de faktiske ledelsesforhold: svaret kan kun lægges til grund, hvis de reelle forhold svarer til de oplyste.

Processuelt kan Skatterådets/Skattestyrelsens afgørelser påklages til **Landsskatteretten** og derefter indbringes for domstolene (byret, landsret og i sidste instans Højesteret). Det er denne kæde, der gør, at de ovennævnte transparens- og gennemstrømningsdomme fra Højesteret korrigerer eller bekræfter den administrative linje i sager om udenlandske enheders skattemæssige stilling. Bevisbyrden for, at ledelsen – og dermed skattepligten – er placeret henholdsvis i eller uden for Danmark, påhviler som udgangspunkt den part, der gør gældende, at de reelle ledelsesforhold afviger fra det formelle registreringsland.

LOV

§ 7 Sammenfatning af den retlige ramme

Centrale takeaways for vurderingen af ledelsens sæde og skattemæssigt hjemsted for selskaber:

- Et udenlandsk registreret selskab bliver **fuldt skattepligtigt** til Danmark, hvis ledelsens sæde er her, jf. [selskabsskatteloven § 1, stk. 6](#) – registrering i udlandet er ikke til hinder herfor.
- Det afgørende er, **hvor den daglige ledelse reelt udøves**: som udgangspunkt direktionens sæde, men i holdingselskaber stedet for de reelle (bestyrelses-)beslutninger; det formelle mødested og registreringsland er ikke i sig selv udslagsgivende.
- **Dobbeltdomicil** løses efter DBO artikel 4; Danmark frafalder beskatningen, hvis Danmark ikke er hjemstedsstat. For MLI-omfattede overenskomster afgøres hjemstedet ved **gensidig aftale (MAP)**, ikke automatisk efter ledelsens sæde.
- Flyttes ledelsens sæde ud, så den fulde skattepligt ophører, udløses **exitbeskatning** efter [§ 5, stk. 7](#); bevares ledelsen i Danmark, bevares skattepligten, og exitbeskatning undgås.
- Skatterådet afgør spørgsmålet i **bindende svar** ved en samlet konkret vurdering; den parallelle domstolspraksis om transparens og gennemstrømning bekræfter, at realiteten – ikke den formelle struktur – er afgørende.

Fremstillingen fastlægger retsgrundlaget, forarbejderne og den parallelle domstolspraksis; den konkrete anvendelse i Skatterådets enkelte bindende svar beror på en samlet vurdering af de faktiske ledelsesforhold i den enkelte sag.

LOV

[Selskabsskatteloven § 1, stk. 6](#)
[Selskabsskatteloven § 5, stk. 7](#)

REFERENCE Lovgrundlag

5 paragraffer

Selskabsskatteloven § 1	stk. 1, 6	Selskabsskatteloven § 2	stk. 1
Selskabsskatteloven § 5	stk. 7	Selskabsskatteloven § 8	stk. 1
Skatteforvaltningsloven § 21			

MATERIALE Citerede afgørelser

4 afgørelser

HØJESTERET · ØVERSTE INSTANS

4

16.09.2024	Højesterets dom om begrænset skattepligt af renter og begrebet 'retmæssig ejer' i koncernstrukturer	63473-2023
04.05.2023	Højesterets dom om kildeskat på koncerninterne renter og retsmisbrug i Takeda- og NTC-sagerne	116-2021-- og-117-2021

09.01.2023	Højesteretsdom om udbytteskat, indeholdelsespligt og fortolkning af dobbeltbeskatningsoverenskomster	2688-3202
06.11.2018	Højesterets dom om skattemæssig omgørelse af koncerninternt lån og fortolkning af ansættelsesbegrebet	bs-7029-2018-hjr

06

PRAKSISOVERSIGT · SKATTERÅDET

Praksisoversigt over ligningslovens § 3 – den generelle omgåelsesklausul (GAAR)

Skatterådet som tvungen førsteinstans og misbrugstesten efter ATAD

Version 1 · Opdateret 29. maj 2026 · 4 afgørelser · 2023–2025

[Læs online](#)

INTRODUKTION

Ligningslovens § 3 er Danmarks generelle omgåelsesklausul (GAAR). Efter nyaffattelsen i 2019, der implementerer skatteundgåelsesdirektivet (ATAD), gælder klausulen for hele skatteretten, og Skatteforvaltningen skal efter § 3, stk. 7, altid forelægge sager om dens anvendelse for Skatterådet, der dermed er obligatorisk førsteinstans i samtlige § 3-sager. Denne oversigt gennemgår retsgrundlaget og den legislative bue, Skatterådets prøvelseskompetence og sagsgang, samt den misbrugstest – hovedformål, formålsstridig skattefordel og kravet om at arrangementet ikke er reelt – som afgør sagerne. Da en anvendelse af § 3 fører til fuldstændig tilsidesættelse af arrangementet, sammenholdes Skatterådets test med den parallelle domstolspraksis om retmæssig ejer og EU-rettens misbrugsdoktrin, som klausulen kodificerer.

PRINCIPPER UDLEDT AF PRAKSIS

- 01** Skatterådet er obligatorisk førsteinstans i alle sager om ligningslovens § 3: Skatteforvaltningen skal efter § 3, stk. 7, altid forelægge en påtænkt anvendelse af omgåelsesklausulen for Skatterådet, og ansættelsesfristerne i skatteforvaltningslovens §§ 26 og 27 forlænges med én måned.
- 02** Skatterådet afviser kun et arrangement efter § 3, når opnåelsen af en skattefordel i strid med skatterettens indhold eller formål er ét af hovedformålene – en skattefordel er ikke i sig selv tilstrækkelig.
- 03** Skatterådet accepterer arrangementer, der er tilrettelagt af velbegrundede kommercielle årsager, som afspejler den økonomiske virkelighed; reelle dispositioner falder uden for klausulen.
- 04** Skatteforvaltningen bærer bevisbyrden for, at der foreligger en formålsstridig skattefordel, og at opnåelsen heraf er et hovedformål; først herefter vender bevisbyrden, så den skattepligtige skal godtgøre den kommercielle realitet (§ 3, stk. 2).
- 05** Skatterådet foretager en objektiv analyse af alle relevante faktiske forhold og omstændigheder, og et arrangement kan tilsidesættes helt eller for enkelte ikke-reelle trin.

06 Omgåelsesklausulen i § 3, stk. 1-4, har forrang frem for DBO-klausulen i § 3, stk. 5, når den skattepligtige både kan påberåbe sig direktivfordele og fordele efter en dobbeltbeskatningsoverenskomst med et EU-land (§ 3, stk. 6).

07 Domstolene har i retmæssig ejer-dommene (Takeda/NTC og Cook Denmark) og i GF-momssagen bekræftet den EU-retlige misbrugsdoktrin, som § 3 kodificerer, og Østre Landsret har i LGT-sagen tiltrådt anvendelsen af § 3, stk. 5, på en koncernintern omstrukturering forud for en likvidation.

Fra international omgåelsesklausul (2015) til ATAD-baseret generalklausul (2019)

§ 1

Ligningslovens § 3 blev til ad to omgange, og den legislative bue er afgørende for at forstå klausulens anvendelsesområde.

Ved **lov nr. 540 af 29. april 2015** indførtes en *international* omgåelsesklausul. Den afskar alene fordele efter EU's selskabsskattedirektiver – moder-/datterselskabsdirektivet ([direktiv 2011/96/EU](#)), rente-/royaltydirektivet ([direktiv 2003/49/EF](#)) og fusionsskattedirektivet ([direktiv 2009/133/EF](#)) – samt fordele efter dobbeltbeskatningsoverenskomster, når et arrangement havde opnåelse af en skattefordel som hovedformål og ikke var reelt. Forarbejderne fremhævede allerede her, at klausulen skal ramme arrangementer, der ikke afspejler den økonomiske virkelighed:

"Anvendelsen af regler om bekæmpelse af misbrug bør stå i et rimeligt forhold til målet og tjene det specifikke formål at imødegå arrangementer eller serier af arrangementer, som ikke er reelle, dvs. ikke afspejler den økonomiske virkelighed."

Ved **lov nr. 1726 af 27. december 2018** blev bestemmelsen *nyaffattet* som implementering af skatteundgåelsesdirektivet, [ATAD, artikel 6](#). Anvendelsesområdet blev herved udvidet fra direktiv- og DBO-fordele til **hele skatteretten**: efter [§ 3, stk. 1](#) skal den skattepligtige se bort fra arrangementer, der er tilrettelagt med opnåelse af en skattefordel, der virker mod formålet og hensigten med skatteretten, som ét af hovedformålene, og som ikke er reelle. DBO-klausulen videreførtes i [§ 3, stk. 5](#).

Klausulen er en lovfæstelse af den EU-retlige misbrugsdoktrin, som er udviklet af EU-Domstolen og senest udfoldet i de danske "beneficial owner"-sager **C-116/16 og C-117/16 (T Danmark og Y Danmark)**. Højesteret har endnu ikke afsagt dom direkte om ligningslovens § 3, men har i retmæssig ejer-sagerne anvendt netop denne misbrugsdoktrin – se [Sag 116/2021 og 117/2021 \(Takeda/NTC\)](#) og [BS-63473/2023-HJR \(Cook Denmark\)](#). Den DBO-baserede retmæssig ejer-doktrin behandles særskilt i [praksisoversigten om retmæssig ejer](#).

LOV

[Ligningsloven § 3, stk. 1, 5](#)

[Selskabsskatte-loven § 2, stk. 1](#)

PRAKSIS

Højesteret · Højesterets dom om begrænset skattepligt af renter og begrebet 'retmæssig ejer' i koncernstrukturer

16.09.2024

Højesteret · Højesterets dom om kildeskat på koncerninterne renter og retsmisbrug i Takeda- og NTC-sagerne

04.05.2023

Skatterådets eksklusive førsteinstanskompetence: obligatorisk forelæggelse efter § 3, stk. 7

§ 2

Det mest karakteristiske ved § 3-sager er prøvelsesordningen. Med 2018-nyaffattelsen indsattes [§ 3, stk. 7](#), hvorefter Skatteforvaltningen **altid** skal forelægge sager om anvendelse af stk. 1-5 for Skatterådet til afgørelse. Skatterådet er dermed tvungen førsteinstans, og al egentlig førsteinstanspraksis om omgængelsesklausulen er Skatterådets. Kompetencen følger af [skatteforvaltningsloven § 2, stk. 2](#), der omfatter bl.a. hele indkomstskatteområdet.

Forarbejderne begrunder ordningen med klausulens indgribende karakter og behovet for ensartethed:

"Når bestemmelsen bringes i anvendelse, vil det desuden have den indgribende virkning, at der sker en fuldstændig tilsidesættelse af de arrangementer, der er vurderet at have som et hovedformål at opnå en skattefordel, som virker mod formålet og hensigten med skatteretten. Forslaget om, at Skatterådet skal træffe afgørelse om bestemmelsens anvendelse skal ses i lyset af disse særlige forhold og har til formål at sikre, at der følges en korrekt og ensartet fortolkning."

Forelæggelsen omfatter **alle** sager, hvor det efter Skatteforvaltningens opfattelse bør indgå i begrundelsen, at afgørelsen baseres eller vil kunne baseres på stk. 1-5. Bestemmelsen regulerer kun afgørelser i 1. instans. Spørgsmålet kan rejses både i controlsager og i anmodninger om bindende svar; LGT Holding-sagen udsprang netop af et bindende svar, som [Skatterådet besvarede den 25. juni 2019](#).

Frister. Efter § 3, stk. 7, 2. pkt., forlænges fristerne i [skatteforvaltningsloven § 26](#) og [§ 27](#) med én måned for ansættelser, der er en direkte følge af § 3, og fristen anses for afbrudt, når Skatteforvaltningens indstilling sendes til både Skatterådet og den skattepligtige. Forarbejderne forklarer, at forlængelsen er nødvendig, fordi Skatterådet kun mødes én gang om måneden (ikke i juli), og fordi materialet udsendes ca. 2½ uge før mødet. Det er fortsat Skatteforvaltningen, der inden for §§ 26-27 udsender agterskrivelse, og det forudsættes, at agterskrivelsen oplyser, at sagen agtes forelagt Skatterådet. Selve fristproblematikken – herunder ekstraordinær genoptagelse – behandles nærmere i [praksisoversigten om genoptagelse](#).

LOV

[Ligningsloven § 3, stk. 7](#)[Skatteforvaltningsloven § 2, stk. 2](#)[Skatteforvaltningsloven § 26](#)[Skatteforvaltningsloven § 27](#)PRAKSIS **Landsretten** · Afgørelse om skattepligt ved likvidation af LGT Holding Denmark ApS

07.01.2025

Misbrugstesten: hovedformål, formålsstridig skattefordel og kravet § 3 om at arrangementet ikke er reelt

Skatterådets vurdering følger en flertrinet test, der både rummer et subjektivt formålselement og et objektivt realitetselement.

1. **Arrangement eller serie af arrangementer.** Begrebet fortolkes bredt og omfatter enhver aftale, ordning, transaktion eller serie af transaktioner. I [BS-41755/2021-OLR](#) (LGT Holding) fandt Østre Landsret, at det at ændre ejerskabet af et dansk holdingselskab fra et malaysisk til et britisk selskab forud for en likvidation udgjorde et "arrangement" i bestemmelsens forstand.

2. **Skattefordel i strid med indholdet/formålet.** Det er ikke nok, at et arrangement giver en skattefordel; fordelene skal virke mod indholdet af eller formålet med skatteretten. I LGT-sagen bestod fordelene i at undgå dansk kildeskat på et likvidationsprovenu på ca. 171 mio. kr., som ville være blevet kildeskattepligtigt, hvis likvidationen var sket under det malaysiske ejerskab.
3. **Ét af hovedformålene.** Skattefordelen skal være ét af hovedformålene (efter stk. 5: "et af de væsentligste formål"). Skatterådet lægger her vægt på, om de skattemæssige overvejelser spillede en væsentlig rolle i beslutningen. Østre Landsret lagde i LGT-sagen netop vægt på, at risikoen for kildeskat indgik væsentligt i beslutningen om omstruktureringen.
4. **Ikke reelt – den negative afgrænsning.** Efter § 3, stk. 2 anses et arrangement for ikke-reelt i det omfang, det ikke er tilrettelagt af velbegrundede kommercielle årsager, der afspejler den økonomiske virkelighed. Skatterådet foretager en **objektiv analyse af alle relevante faktiske forhold og omstændigheder**, og klausulen kan anvendes på hele arrangementet eller på enkelte ikke-reelle trin. Kravet er kerneårsagen til, at klausulen ikke rammer almindelig, forretningsmæssigt begrundet selskabsstrukturering. Tilladelses- og holdingkravssporet ved skattefri omstrukturering behandles i [den særskilte praksisoversigt](#).

I LGT-sagen blev de påberåbte kommercielle årsager – forenkling af koncernen og omkostningsbesparelser – anset for ubetydelige i forhold til skattefordelen, og tabet af et fremførselsberettiget underskud blev ikke anset for en reel ulempe, da selskabets indtægter primært var skattefrie udbytter. Substans hos modtageren er central: en årlig skat på ca. 30.000 kr. i Malaysia blev ikke anset for "reel beskatning" af et udbytte på 171 mio. kr.

LOV

Ligningsloven § 3, stk. 1, 2, 5

PRAKSIS

Landsretten · Afgørelse om skattepligt ved likvidation af LGT Holding Denmark ApS

07.01.2025

§ 4 Hvad Skatterådet lægger vægt på, og bevisbyrdens vekslen

Bevisbyrden er todelt og veksler undervejs – et mønster, der går igen i både forarbejder og domstolspraksis.

Først Skatteforvaltningen. Det påhviler Skatteforvaltningen at påvise, at der foreligger en formålsstridig skattefordel, og at opnåelsen heraf er et hovedformål. Forarbejderne formulerer det klart:

"Det vil påhvile skattemyndighederne at fastslå, at der er tale om et arrangement med det hovedformål, eller at et af hovedformålene er, at opnå en skattefordel, der virker mod indholdet eller formålet med direktiverne."

Dernæst den skattepligtige. Lykkes dette, vender bevisbyrden:

"Skulle dette være tilfældet påhviler det den skattepligtige at godtgøre, at arrangementet er tilrettelagt af velbegrundede kommercielle årsager, der afspejler den økonomiske virkelighed."

Skatterådet og domstolene lægger i denne vurdering navnlig vægt på:

- **Substans hos de involverede enheder** – om mellemliggende selskaber har ansatte, aktivitet og reel råderet, eller blot er gennemstrømnings-/postkasseselskaber. I [BS-63473/2023-HJR](#) (Cook Denmark) udtalte Højesteret:

"De svenske selskaber har ikke frit kunnet fastlægge anvendelsen af beløbene, og selskaberne må anses for at være gennemstrømningsselskaber."

- **Om dispositionerne følger en på forhånd fastlagt plan** rettet mod skattebesparelse.
- **Proportionen mellem skattefordelen og de hævdede kommercielle fordele** – er besparelsen stor og de forretningsmæssige grunde tynde, taler det for misbrug (LGT-sagen).
- **Hvorvidt den skattepligtige kan dokumentere den endelige modtager og dennes forhold.** I retmæssig ejer-sagerne tillagde Højesteret det betydning, at selskaberne ikke kunne godtgøre, hvem de endelige retmæssige ejere var, eller at disse ville have været skattefritaget ved en direkte betaling.

Mønsteret er, at Skatterådet ikke nøjes med formaliteter: det er den **økonomiske realitet** bag arrangementet, der er afgørende for udfaldet.

LOV	Ligningsloven § 3, stk. 1, 2	Selskabsskatteloven § 2, stk. 1	
PRAKSIS	Højesteret · Højesterets dom om begrænset skattepligt af renter og begrebet 'retmæssig ejer' i koncernstrukturer		16.09.2024
	Landsretten · Afgørelse om skattepligt ved likvidation af LGT Holding Denmark ApS		07.01.2025

§ 5 Forrangen mellem stk. 1-4 og DBO-klausulen i stk. 5

Ligningslovens § 3 indeholder to omgåelsesklausuler med hver sit udspring: den direktiv-/skatteretsbaserede klausul i [stk. 1-4](#) (afledt af ATAD) og DBO-klausulen i [stk. 5](#) (afledt af OECD's BEPS-anbefaling om "principal purpose test").

Efter [§ 3, stk. 6](#) har stk. 1-4 **forrang** frem for stk. 5, når den skattepligtige både kan påberåbe sig fordele efter selskabsskattedirektiverne og efter en dobbeltbeskatningsoverenskomst med et EU-land. Forarbejderne til 2018-nyaffattelsen forklarer, at stk. 6 blev nyaffattet netop "for at tydeliggøre EU-reglernes forrang", efter at der var rejst kritik af den tidligere formulering.

Klausulerne er formuleret forskelligt – stk. 1-4 taler om "et af hovedformålene", mens stk. 5 taler om "et af de væsentligste formål" – men forarbejderne anfører, at der ikke vurderes at være væsentlig forskel på de to, idet begge i realiteten kræver, at arrangementet afspejler reel økonomisk aktivitet.

I praksis afgøres en sag konkret efter den relevante klausul. [BS-41755/2021-OLR](#) (LGT Holding) angik fordele efter dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Storbritannien og blev derfor afgjort efter § 3, stk. 5: Østre Landsret konkluderede, at betingelserne for at nægte den skattepligtige fordel af overenskomsten var opfyldt.

LOV	Ligningsloven § 3, stk. 5, 6	
PRAKSIS	Landsretten · Afgørelse om skattepligt ved likvidation af LGT Holding Denmark ApS	07.01.2025

§ 6 Sammenhæng med domstolspraksis: retmæssig ejer-dommene, GF-momssagen og LGT

Skatterådets afgørelser indbringes via Landsskatteretten for domstolene, og domstolspraksis udstikker derfor rammen for Skatterådets anvendelse af § 3. Tre spor er centrale.

Retmæssig ejer-sagerne (Højesteret). I [Sag 116/2021](#) og [117/2021](#) (Takeda/NTC) og [BS-63473/2023-HJR](#) (Cook Denmark) anvendte Højesteret den EU-retlige misbrugsdoktrin på koncerninterne renter, der blev kanaliseret gennem svenske og luxembourgske gennemstrømningsselskaber. Højesteret fastslog, at en retmæssig ejer økonomisk skal råde over beløbene, og at kunstige strukturer rettet mod skatteundgåelse udgør misbrug:

"Højesteret finder, at skattearrangementet udgør misbrug. Nycomed Sweden Holding 2 er herefter skattepligtig af de renter, som selskabet modtog fra Nycomed A/S... Nycomed A/S (nu Takeda) er derfor ansvarlig for betaling."

Disse sager hviler på [selskabsskatteloven § 2, stk. 1](#) og rente-/royaltydirektivet, ikke på § 3 – men de udlægger netop den misbrugsdoktrin, som § 3 kodificerer, og er derfor retningsgivende for Skatterådets § 3-vurdering.

GF-momssagen (Højesteret). I [BS-16178/2021-HJR](#) anvendte Højesteret det EU-retlige misbrugsprincip (Halifax, C-255/02, og Cussens, C-251/16) på momsområdet og fastslog, at misbrug foreligger, når transaktioner formelt overholder reglerne, men opnår en fordel i strid med reglernes formål, og dette er hovedformålet. Sagen viser, at misbrugsdoktrinen – og dermed logikken bag § 3 – rækker ud over selskabsskatten til hele skatte- og afgiftsretten.

LGT-sagen (Østre Landsret) – den første egentlige § 3-dom. [BS-41755/2021-OLR](#) illustrerer hele instanskæden: Skatterådet besvarede et bindende svar i 2019, Landsskatteretten ændrede svaret i 2021, og Østre Landsret gav i 2025 Skatteministeriet medhold i, at fordel efter dobbeltbeskatningsoverenskomsten kunne nægtes efter § 3, stk. 5. Sagen viser, at en omstrukturering, der reelt er drevet af ønsket om at undgå dansk kildeskat, kan tilsidesættes, selv om den ikklædes kommercielle begrundelser.

Samlet bekræfter domstolene Skatterådets adgang til at se bort fra arrangementer uden økonomisk realitet – men understreger samtidig, at det kræver en konkret, faktatung analyse, og at bevisbyrden for selve misbruget i første led ligger hos myndighederne.

LOV	Ligningsloven § 3, stk. 5	Selskabsskatteloven § 2, stk. 1	
PRAKSIS	Højesteret · Højesterets dom om begrænset skattepligt af renter og begrebet 'retmæssig ejer' i koncernstrukturer		16.09.2024
	Højesteret · Misbrug af momsreglerne ved stiftelse af datterselskab og efterfølgende fællesregistrering (GF-sagen)		03.04.2024
	Højesteret · Højesterets dom om kildeskat på koncerninterne renter og retsmisbrug i Takeda- og NTC-sagerne		04.05.2023
	Landsretten · Afgørelse om skattepligt ved likvidation af LGT Holding Denmark ApS		07.01.2025

§ 7 Sammenfatning og centrale takeaways for § 3-sager ved Skatterådet

For den, der skal vurdere en sag om ligningslovens [§ 3](#), kan praksis og retsgrundlag sammenfattes således:

- **Skatterådet er tvungen førsteinstans.** Enhver påtænkt anvendelse af § 3 skal forelægges Skatterådet efter [§ 3, stk. 7](#); det gælder både controlsager og bindende svar. Ansættelsesfristerne forlænges med én måned.
- **Tærsklen er høj.** Klausulen er en undtagelse, der alene rammer arrangementer, som ikke er reelle. Reelle, kommercielt begrundede dispositioner berøres ikke, og en skattefordel er ikke i sig selv nok – den skal være formålsstridig og et hovedformål.
-

Den økonomiske realitet er afgørende. Skatterådet ser bag de formelle strukturer og lægger vægt på substans, planlægning og proportionen mellem skattefordel og kommercielle grunde, jf. [BS-41755/2021-OLR](#) og [BS-63473/2023-HJR](#).

- **Bevisbyrden veksler.** Myndighederne skal påvise misbruget; herefter skal den skattepligtige godtgøre velbegrundede kommercielle årsager (§ 3, stk. 2).
- **Retsvirkningen er indgribende:** fuldstændig tilsidesættelse af arrangementet, hvilket netop er begrundelsen for den obligatoriske forelæggelse for Skatterådet.

Det bør bemærkes, at retsgrundlaget for § 3 udspringer af EU-retten (ATAD og EU-Domstolens misbrugsdoktrin) og OECD's BEPS-arbejde snarere end af en dansk udvalgsbetænkning, og at de individuelle bindende svar fra Skatterådet offentliggøres løbende som SKM-afgørelser. Domstolsprøvelsen er fortsat ung: Højesteret har endnu ikke afsagt dom direkte om § 3, og LGT-sagen står som den hidtil ledende dom om bestemmelsen.

LOV	Ligningsloven § 3, stk. 2, 7	
PRAKSIS	Højesteret · Højesterets dom om begrænset skattepligt af renter og begrebet 'retmæssig ejer' i koncernstrukturer	16.09.2024
	Landsretten · Afgørelse om skattepligt ved likvidation af LGT Holding Denmark ApS	07.01.2025

REFERENCE	Lovgrundlag	4 paragraffer
	Ligningsloven § 3	stk. 5, 7
	Selskabsskatteloven § 2	stk. 1
	Skatteforvaltningsloven § 2	stk. 2
	Skatteforvaltningsloven § 26	

MATERIALE	Citerede afgørelser	4 afgørelser
HØJESTERET · ØVERSTE INSTANS		3
16.09.2024	Højesterets dom om begrænset skattepligt af renter og begrebet 'retmæssig ejer' i koncernstrukturer	63473-2023
03.04.2024	Misbrug af momsreglerne ved stiftelse af datterselskab og efterfølgende fællesregistrering (GF-sagen)	bs-16178-2021-hjr
04.05.2023	Højesterets dom om kildeskat på koncerninterne renter og retsmisbrug i Takeda- og NTC-sagerne	116-2021-- og-117-2021
LANDSRETTE · ANKEINSTANS		1
07.01.2025	Afgørelse om skattepligt ved likvidation af LGT Holding Denmark ApS	7053-8480

07

PRAKSISOVERSIGT · SKATTERÅDET

Praksisoversigt over medarbejderaktier og aktieløn i Skatterådets praksis

Retserhvervelse, § 7 P-betingelser og værdiansættelse i Skatterådets bindende svar

Version 2 · Opdateret 8. sep. 2026 · 62 afgørelser · 2006-2026

[Læs online](#)**INTRODUKTION**

Skatterådet er den centrale retskilde for den skattemæssige behandling af medarbejderaktier, warrants, RSU'er og matching shares, fordi området næsten udelukkende afklares gennem bindende svar om påtænkte incitamentsprogrammer. Praksis kredser om tre akser: hvornår der indtræder retserhvervelse (og dermed beskatning), om de formelle betingelser i [ligningslovens § 7 P](#) er opfyldt, og hvordan vederlaget skal værdiansættes. Skatterådet anlægger en streng, ordlydsnær fortolkning af § 7 P's aftale- og identifikationskrav, mens retserhvervelsestidspunktet afgøres efter et konkret skøn over, om aftalens betingelser skaber reel usikkerhed om gennemførelsen. Landsskatteretten og domstolene har kun i begrænset omfang korrigeret linjen, og Skatterådets egne bindende svar fungerer i praksis som den ledende praksis på området.

PRINCIPPER UDLEDT AF PRAKSIS

- 01** Skatterådet kræver, at § 7 P-aftalen konkret identificerer vederlaget – art (aktie eller købe-/tegningsret), udstedende selskab og nominel værdi eller stykværdi; en henvisning til et senere individuelt tildelingsbrev er ikke tilstrækkeligt.
- 02** Skatterådet accepterer, at en manglende § 7 P-aftale repareres efterfølgende ved et tillæg efter § 7 P, stk. 3 – men kun for endnu ikke retserhvervede instrumenter, og 10 %-vurderingen sker da på tillæggets indgåelsestidspunkt.
- 03** Skatterådet udskyder retserhvervelsen, når tildelingen er betinget af fortsat ansættelse i en periode på omkring tre år eller mere, eller af performance- og risikovilkår uden for medarbejderens kontrol.
- 04** Skatterådet lægger afgørende vægt på, om betingelserne skaber reel usikkerhed; er usikkerheden ubetydelig, anses retten for erhvervet allerede ved aftaleindgåelsen.
- 05** Skatterådet afviser, at årslønnen ved 10 %-grænsen opgøres efter den faktiske løn i tildelingsåret – årslønnen fastfryses på aftaletidspunktet, og senere lønændringer er uden betydning.
- 06** Den del af aktielønnen, der omfattes af § 7 P, indgår ikke selv i den årsløn, som procentgrænsen beregnes af.

- 07** Ved flere tildelinger i samme år kan der indgås flere separate § 7 P-aftaler, og ved overskridelse af grænsen anvendes LIFO-princippet på den senest indgåede aftale.
- 08** Skatterådet afviser rabatter i værdiansættelsen for illikviditet, omsætningsbegrænsninger og fratrædelsesrisiko – handelsværdien er udgangspunktet.
- 09** Skatterådet accepterer Black-Scholes-modellen frem for Ligningsrådets forenklede formel, når formelen ikke giver et retvisende billede af markedsværdien.
- 10** Købs- eller tegningsret erhvervet til indre værdi uden dokumentation for, at indre værdi er markedsværdien, beskattes som lønaccessorium efter ligningslovens § 16, jf. statsskattelovens § 4.
- 11** Skatterådet giver ikke bindende svar om indberetningspligt, som anses for faktisk forvaltningsvirksomhed uden for skatteforvaltningslovens § 21.
- 12** Skatterådet kan ændre et skatteankenævns afgørelse om aktieløn, men kun når afgørelsen er åbenbart ulovlig – dvs. i utvivlsom modstrid med lov, forarbejder eller fast praksis.
- 13** Ændring af warrantvilkår udløser kun afståelsesbeskatning, hvis ændringen er væsentlig; lempelser som fjernelse af tvungen udnyttelse for good leavers accepteres uden beskatning.
- 14** Med lov nr. 1781 af 29. december 2025 (Iværksætterpakken) erstattes 50 %-grænsen for nye, mindre virksomheder af et grundlønskrav, og selskabsgrænserne hæves markant.

Retsgrundlaget: § 7 P som undtagelse fra hovedreglen om lønbeskatning

§ 1

Aktier, køberetter og tegningsretter, som en person modtager som vederlag i et ansættelsesforhold, er som udgangspunkt skattepligtig løn efter [ligningslovens § 16](#), jf. [statsskattelovens § 4](#). Skatterådet formulerer dette som den klare hovedregel og har i **SKM2020.394.SR** slået fast, at hjemlen ikke ændres af, at beskatningen periodiseres:

Da aktieoptionerne blev tildelt vederlagsfrit som led i et ansættelsesforhold og har en værdi i sig selv, er der tale om aktieløn, som skal beskattes som personlig indkomst.

To bestemmelser modificerer hovedreglen:

- **Ligningslovens § 28** er en ren periodiseringsregel for købe- og tegningsretter: beskatningen indtræder først ved udnyttelse eller afståelse, og den sker på grundlag af rettens værdi på dette tidspunkt. Bestemmelsen forudsætter, at modtageren har betalt mindre end handelsværdien opgjort på det tidspunkt, hvor der erhverves ubetinget ret til retten, og at der for køberettens vedkommende foreligger en ret for enten den ansatte eller selskabet til at erhverve eller levere aktier, jf. [§ 28, stk. 1](#).
- **Ligningslovens § 7 P** er den egentlige skattebegunstigelse: værdien af vederlaget holdes helt uden for den skattepligtige indkomst, og beskatningen sker først som aktieindkomst ved afståelse af aktierne. Til gengæld har selskabet ikke fradrag for værdien, jf. [§ 7 P, stk. 10](#). Anvendes § 7 P, finder §§ 16 og 28 ikke anvendelse,

jf. § 7 P, stk. 11, medmindre der sker kontant differenceafregning (stk. 12) eller skattepligten til Danmark ophører (stk. 13).

Bestemmelsen blev indsat ved **lov nr. 430 af 18. maj 2016** med virkning for aftaler indgået den 1. juli 2016 eller senere. Af forarbejderne fremgår, at formålet var at indføre skattefri medarbejderaktier op til 10 % af årslønnen med beskatning udskudt til aktiernes salg, "for at øge medarbejdernes motivation og medejerskab". Grænsen blev ved lovændring af 30. april 2018 udvidet til 20 %, når adgangen er åben på lige vilkår for mindst 80 % af en kreds af selskabets ansatte fastlagt efter almene kriterier, og ved lovændring af 30. december 2020 blev der indsat et **stk. 7** med en 50 %-grænse for nye, mindre virksomheder – udformet så ordningen holder sig inden for EU's statsstøtteregele.

Overgangen fra den tidligere § 7 H-ordning har fyldt meget i Skatterådets praksis. I **SKM2017.287.SR** og **SKM2016.579.SR** afviste rådet at anvende § 7 P på globale matching share-programmer, fordi den bindende aftale med medarbejderne allerede var indgået ved den elektroniske tilmelding før skæringsdatoen 1. juli 2016 – uanset at koncernbestyrelsen først traf endelig beslutning senere. Tilsvarende tidsafgrænsningsspørgsmål under de ældre regler blev afgjort i **SKM2009.793.SR**, **SKM2011.780.SR** og **SKM2013.224.SR**, hvor overgangsreglen i **lov nr. 1382 af 28. december 2011** blev prøvet.

LOV	Ligningsloven § 7p, stk. 1, 10-13	Ligningsloven § 16, stk. 1	Ligningsloven § 28, stk. 1
	Statsskatteloven § 4		
PRAKSIS	Skatterådet · Skatteankenævnets afgørelse om aktieoptioner ændres til lønindkomstbeskatning		
	29.09.2020		
	Skatterådet · Aftale om medarbejderaktier indgået før ikrafttræden af Ligningsloven § 7 P		
	18.04.2017		
	Skatterådet · Matching Shares i medarbejderaktieprogram indgået før 1 juli 2016		
	08.12.2016		
	Skatterådet · Aktieoptioner retserhvervelse og værdiansættelse efter overgangsregler		
	18.04.2013		
	Skatterådet · Warrants erhvervet før 2010 beskattes efter den gamle 15%-regel		
	01.12.2011		
	Skatterådet · Aktieoptioner retserhvervet før januar 2010 trods ansættelsesvilkår		
	18.12.2009		

Skatterådets prøvelseskompetence: bindende svar, afvisningsgrunde og kontrol med skatteankenævn

Skatterådets afgørelser på aktielønsområdet træffes som bindende svar efter **skatteforvaltningslovens § 21**. Kompetencen er afgrænset på tre måder, som praksis illustrerer skarpt.

1. Kun skattemæssige virkninger af en disposition. I **SKM2016.566.SR** besvarede Skatterådet spørgsmålene om beskatningstidspunktet for et Share Deferral Programme og et Share Matching Programme bekræftende, men **afviste** de tre parallelle spørgsmål om arbejdsgiverens indberetningspligt. Begrundelsen var, at indberetning anses for faktisk forvaltningsvirksomhed og ikke er en skattemæssig virkning af dispositionen, jf. **§ 21, stk. 1**. Rådet tilbød i stedet en vejledende – og dermed ikke-bindende – udtalelse. Dette er en vigtig praktisk begrænsning: virksomheder kan få bindende afklaring af *hvornår* og *hvordan* medarbejderen beskattes, men ikke af deres egne indberetningsforpligtelser.

2. Ikke rådgivning, ikke teoretiske spørgsmål. Efter **skatteforvaltningslovens § 24, stk. 2** kan Skatterådet afvise, når afgørende hensyn taler imod besvarelse. I **SKM2021.281.SR** besvarede rådet spørgsmålet om syv konkrete RSU-awards, men afviste et spørgsmål om fremtidige, endnu ikke udformede awards som teoretisk. Praksis om afvisning i øvrigt er restriktiv over for anmodninger, der reelt søger rådgivning om den billigste model (**SKM2018.491.SR**), verserende klagesager om samme problemstilling (**SKM2019.604.SR**,

SKM2022.200.SR) og utilstrækkeligt oplyste sager (**SKM2008.568.SR**). Bevisbyrden for de faktiske forhold påhviler spørgeren:

I det omfang told- og skatteforvaltningen vurderer, at spørgsmålet ikke er oplyst tilstrækkeligt til, at det kan besvares, skal told- og skatteforvaltningen, respektive Skatterådet, afvise at give et bindende svar.

3. Kontrol med skatteankenævn – kun ved åbenbar ulovlighed. Skatterådet har efter [skatteforvaltningslovens § 2, stk. 3](#) adgang til at ændre et skatteankenævns afgørelse, men prøvelsesintensiteten er meget lav. I **SKM2020.394.SR** ændrede rådet enstemmigt et skatteankenævns afgørelse, der havde kvalificeret gevinsten på en direktørs aktieoptioner som aktieavance. Rådet fandt afgørelsen i **utvivlsom modstrid** med loven, fordi optionerne var vederlagsfrit tildelt, og fordi det ikke var dokumenteret, at direktøren havde betalt for dem – at optionerne var at-the-money og havde en positiv Black-Scholes-værdi godtgjorde ikke nogen egenbetaling. Omvendt viser **SKM2007.315.SR**, at rådet **ikke** tilsidesætter et ankenævns konkrete bevisvurdering: "Der var således tale om en konkret bevisvurdering, som Skatterådet ikke havde grundlag for at tilsidesætte."

Et bindende svar er som udgangspunkt bindende i fem år, men Skatterådet kan afkorte bindingsperioden. I **SKM2020.353.SR** bekræftede rådet en ordning med aktier til indre værdi efter *dagældende* praksis, men fastsatte kun **6 måneders** bindingsperiode, fordi SKAT havde varslet en praksisskærpelse. Tilsvarende blev en godkendt kursfastsættelsesmetode i **SKM2008.654.SR** gjort bindende i 5 år, "medmindre der udarbejdes nye retningslinjer for værdiansættelse af unoterede aktier".

LOV

[Skatteforvaltningsloven § 2, stk. 3](#)[Skatteforvaltningsloven § 21, stk. 1](#)[Skatteforvaltningsloven § 24, stk. 2](#)

PRAKSIS	Skatterådet · Beskatningstidspunkt for RSU'er udskydes grundet selskabsrisiko	20.05.2021
	Skatterådet · Skatteankenævns afgørelse om aktieoptioner ændres til lønindkomstbeskatning	29.09.2020
	Skatterådet · Medarbejderaktier til indre værdi uden beskatning ved ansættelsesophør	01.09.2020
	Skatterådet · Beskatning af aktieprogrammer ved suspensive betingelser	02.12.2016
	Skatterådet · Skattefri medarbejderaktieordning og accept af kursfastsættelsesmetode	07.08.2008

Hvad Skatterådet lægger vægt på ved retserhvervelsen: kravet om reel usikkerhed

Retserhvervelsestidspunktet er det mest tilbagevendende stridspunkt i Skatterådets aktielønspraksis, fordi det afgør både beskatningstidspunkt og værdiansættelsesgrundlag. Udgangspunktet formuleres konsekvent således: retserhvervelsen sker på aftaletidspunktet, medmindre aftalen er underlagt betingelser, der skaber **reel usikkerhed** om dens gennemførelse.

Skatterådet lægger i praksis vægt på følgende faktorer:

- **Betingelsens karakter.** Er den suspensiv (udskyder retserhvervelsen) eller resolutiv (gør det ikke)? Afgørende er, om opfyldelsen ligger uden for medarbejderens kontrol.
- **Vestingperiodens længde.** Krav om fortsat ansættelse i ca. tre år eller mere anses gennemgående for tilstrækkeligt. I **SKM2013.154.SR** om Restricted Performance Shares med en vestingperiode på 2 år og 10 måneder udtalte rådet, at perioder på næsten tre år "anses for relativt lange i ansættelsesmæssig sammenhæng".

- **Om der er andet end ansættelseskravet.** I [SKM2011.338.SR](#) svarede rådet ja til udskydelse ved fast 3-års modning, men **nej** ved glidende modning med 1/3 årligt – den tidsmæssige usikkerhed var da for kort. Denne linje blev senere blødt op: i [SKM2014.870.SR](#) accepterede rådet, at glidende vesting over tre år udskyder retserhvervelsen til hvert enkelt vestingtidspunkt, fordi ansættelseskravet i sig selv skabte reel usikkerhed.
- **Performance- og risikoregulering.** I [SKM2016.566.SR](#) var der ud over ansættelseskravet en *Risk Adjustment*, hvor bestyrelsen kunne reducere antallet af rettigheder helt til nul. Rådet fremhævede netop dette:

Tildelingen af CSRs er betinget af fortsat ansættelse i de første 3 år, og efter udløb af den 3- og 5-årige vestingperiode kan bestyrelsen foretage en risikoregulering, der kan reducere antallet af CSRs til 0. Disse forhold indebærer reel usikkerhed om, hvorvidt medarbejderen overhovedet opnår aktierne.

- **Objektive selskabsforhold uden for medarbejderens indflydelse.** I [SKM2021.281.SR](#) var RSU'erne betinget af, at selskabet ikke mistede mere end 5 % af sin kapital ved en operationel risiko. Skatterådet lagde vægt på, at betingelsen var **objektiv og uden for medarbejderens kontrol**, og udskød retserhvervelsen helt til leveringstidspunktet. Tilsvarende blev exitbetingelser (salg, fusion, børsnotering inden 10 år) accepteret som suspensive i [SKM2012.448.SR](#).

Modsat gælder, at **ubetydelig usikkerhed ikke udskyder** noget. I [SKM2008.42.SR](#) om et betinget aktiesalg med krav om godkendelse fra udenlandske konkurrencemyndigheder fandt Skatterådet, at alle faktiske og formelle forhold var på plads, og at usikkerheden derfor var ubetydelig – aktierne blev anset for afstået allerede ved aftaleindgåelsen.

For **RSU'er** er praksis fast: de er ikke købe- eller tegningsretter omfattet af § 28, fordi der ikke betales noget ved udnyttelsen, og de behandles derfor som den underliggende aktie med beskatning efter § 16, jf. statsskattelovens § 4. Det blev fastslået allerede i [SKM2007.642.SR](#) og er siden fulgt i [SKM2013.902.SR](#), [SKM2010.205.SR](#) og [SKM2009.359.SR](#).

Et vigtigt forbehold: **leveringstidspunktet er som udgangspunkt uden betydning.** I [SKM2022.133.SR](#) bekræftede rådet, at medarbejderne retserhverver *samtlig*e aktier på vestingtidspunktet, selv om en del efterfølgende tilbageholdes til dækning af udenlandsk kildeskat – tilbageholdelsen er en selvstændig afståelse efter aktieavancebeskatningsloven.

For **warrants og optioner med leaver-vilkår** går praksis videre: i [SKM2025.630.SR](#) og [SKM2026.118.SR](#) fandt Skatterådet, at optioner, der bortfalder ved medarbejderens egen opsigelse (uden good leaver-status), er behæftet med reel usikkerhed **helt frem til udnyttelsen** – retserhvervelsen udskydes derfor til det faktiske udnyttelsestidspunkt, også efter modningsperiodens udløb. Det er en skarpere linje end for RSU'er, hvor retserhvervelsen indtræder ved vesting.

LOV	Ligningsloven § 16, stk. 1	Ligningsloven § 28, stk. 1	Statsskatteloven § 4
PRAKSIS	Skatterådet · Valgfrihed mellem aktieoptioner og RSU'er under ligningslovens § 7 P		
	Skatterådet · Aktieoptioner efterfølgende omfattet af LL § 7 P		
	Skatterådet · Beskatning af Restricted Stock Units brugt til skattebetaling		
	Skatterådet · Beskatningstidspunkt for RSU'er udskydes grundet selskabsrisiko		
	Skatterådet · Beskatning af aktieprogrammer ved suspensive betingelser		
	Skatterådet · Beskatningstidspunkt for Restricted Stock Units med glidende vesting		
	Skatterådet · RSU'er beskattes først ved vesting på grund af suspensive betingelser		

Skatterådet · Restricted Performance Shares udskudt beskatning ved ansættelseskrav	26.02.2013
Skatterådet · Beskatning af Restricted Stock Units udsat til modningstidspunktet	13.07.2012
Skatterådet · Beskatning af Restricted Stock Units med fast og glidende modning	19.05.2011
Skatterådet · Aktieincitamentsprogram beskatning udskydes til udløb af vestingperiode	16.03.2010
Skatterådet · Beskatningstidspunkt for Restricted Stock Units og Ligningsloven § 7 H	26.05.2009
Skatterådet · Beskatning af Restricted Stock Units ved modningstidspunktet	20.09.2007

Aftalekravet og entydig identifikation af vederlaget efter § 7 P, stk. 2, nr. 1

Den betingelse, der oftest bringer en ordning uden for § 7 P, er kravet i [§ 7 P, stk. 2, nr. 1](#) om, at den ansatte og arbejdsgiverselskabet har aftalt, at reglerne skal finde anvendelse, og at vederlaget i aftalen er **entydigt identificeret**. Loven kræver udtrykkeligt, at det fremgår

- om vederlaget er en aktie eller en købe-/tegningsret,
- i hvilket selskab der er erhvervet eller kan erhverves aktier, og
- den nominelle størrelse eller stykværdien af aktien.

Skatterådet fortolker kravet strengt. Det klareste eksempel er sagsparret **SKM2021.476.SR** og **SKM2022.217.SR** om det samme østrigske-administrerede medarbejderaktieprogram (MAP) med Investment Shares og gratis Matching Shares.

I [SKM2021.476.SR](#) var svaret **nej**. Selv om medarbejderne blev anset for skattemæssige ejere af aktierne, og selv om der forelå en "Section 7P Agreement", indeholdt aftalen kun en generel beskrivelse af tildelingsmekanismen (1 Matching Share pr. 2 Investment Shares) med henvisning til, at antallet ville fremgå af et senere tildelingsbrev. Skatterådet udtalte:

Kravet om entydig identifikation er ikke opfyldt, idet aftalen ("Section 7P Agreement") ikke indeholder specifikke oplysninger om antallet af tildelte aktier eller disses stykværdi. Oplysningen om, at antallet vil fremgå af et individuelt tildelingsbrev, er ikke tilstrækkeligt.

Efter det negative svar tilpassede koncernen programmet, og i [SKM2022.217.SR](#) blev svaret **ja**. Det afgørende var, at der nu var indført et obligatorisk aftaledokument, som medarbejderen skulle underskrive senest 10 dage efter selskabets accept – og at manglende underskrift medførte, at Matching Shares bortfaldt. Rådet accepterede, at der forelå en bindende aftale allerede på tildelingstidspunktet, og at stykværdien kunne angives som ejerandelen (1/xxx-millioner af selskabet), fordi aktierne var uden nominel værdi.

Sagsparret illustrerer nævnets vurderingsmønster: **det er aftaledokumentets indhold, ikke programmets realitet, der er afgørende**. Samme mønster ses i [SKM2023.477.SR](#), hvor rådet bekræftede en model med aktiebonus til favørkurs, netop fordi den bindende aftale først indtrådte ved generalforsamlingens beslutning i maj, og den individuelle § 7 P-aftale blev indgået forinden – hvorved værdiansættelsen var kendt, og vederlaget dermed entydigt identificeret.

Efterfølgende reparation er mulig. [SKM2025.630.SR](#) angik et dansk datterselskab, der siden 2020 havde udstedt optioner uden § 7 P-vilkår på grund af manglende kendskab til reglerne. Skatterådet bekræftede med hjemmel i [§ 7 P, stk. 3](#), at et "7 P Tillæg" kunne indgås uden afståelsesbeskatning, og at tillægget kunne omfatte samtlige nødvendige betingelser i stk. 2 – ikke kun de i stk. 3 udtrykkeligt nævnte ændringer af kurs, antal

og aktieklasse. Men rådet satte to grænser: tillægget kan kun omfatte **endnu ikke retserhvervede** optioner, og aftalen kan ikke gives tilbagevirkende kraft, hvorfor 10 %-vurderingen og valutaomregningen skal ske på tillæggets indgåelsesdato.

Endelig kræver Skatterådet, at valget om anvendelse af § 7 P træffes **inden skattepligten indtræder**. I [SKM2026.118.SR](#) ønskede et børsnoteret selskab at indgå én samlet rammeaftale for både aktieoptioner og RSU'er og lade medarbejderen vælge senere, hvilket instrument der skulle omfattes af den gunstige ordning. Rådet accepterede modellen, men kun under betingelse af, at valget træffes før det tidligste retserhvervelsestidspunkt:

Den ansattes valg [...] skal derfor efter Skattestyrelsens opfattelse være foretaget inden, der sker retserhvervelse og dermed indtræder skattepligt af de betingede aktier.

Andre betingelser i stk. 2 giver sjældnere anledning til tvivl. **Vederlagskravet** i [§ 7 P, stk. 1](#) blev prøvet i [SKM2021.574.SR](#), hvor warrants tildelt en administrerende direktør – der indirekte ejede over 25 % – opfyldte kravet om at være modtaget i et ansættelsesforhold, uanset en særlig bestemmelse om udskudt bortfald ved overgang til bestyrelsen. Forbuddet mod **særlige aktieklasser** i [§ 7 P, stk. 2, nr. 5](#) var derimod udslagsgivende i [SKM2021.269.SR](#), hvor medarbejder-B-aktier med én stemme mod A-aktiernes ti udgjorde en særlig aktieklasse. Og i [SKM2017.449.SR](#) bekræftede rådet, at en straks efterfølgende skattefri aktieombytning til moderselskabsaktier ikke er en afståelse, der udelukker § 7 P.

LOV	Ligningsloven § 7p, stk. 1, 2, 3	
PRAKSIS	Skatterådet · Valgfrihed mellem aktieoptioner og RSU'er under ligningslovens § 7 P	04.03.2026
	Skatterådet · Aktieoptioner efterfølgende omfattet af LL § 7 P	07.11.2025
	Skatterådet · Aktieløn til favørkurs kan omfattes af Ligningsloven	06.10.2023
	Skatterådet · Medarbejderaktier efter revideret MAP opfylder Ligningsloven § 7 P	02.05.2022
	Skatterådet · Warrants tildelt direktør opfylder betingelse om ansættelsesforhold	03.11.2021
	Skatterådet · Medarbejderaktieprogram og skattemæssigt ejerskab af aktier	16.09.2021
	Skatterådet · Medarbejderaktier i noteret selskab beskattes som lønaccessorium	17.05.2021
	Skatterådet · Warrantprogram med skattefri ombytning til moderselskabsaktier	24.07.2017

§ 5 Procentgrænserne: opgørelse af årsløn, flere tildelinger og periodisering

Efter [§ 7 P, stk. 2, nr. 2](#) må værdien af vederlaget i samme år som udgangspunkt ikke overstige 10 % af den ansattes årsløn **på det tidspunkt, hvor aftalen indgås**. Grænsen er 20 %, hvis adgangen er åben på lige vilkår for mindst 80 % af en kreds af selskabets ansatte fastlagt efter almene kriterier, og 50 %, hvis betingelserne i [stk. 7](#) om nye, mindre virksomheder tillige er opfyldt.

Skatterådets praksis om opgørelsen kan sammenfattes i fire punkter.

1. Årslønnen fastfryses på aftaletidspunktet. I [SKM2021.526.SR](#) afviste rådet udtrykkeligt spørgers påstand om at bruge den faktiske årsløn i tildelingsåret. Forarbejderne til lov nr. 430 af 18. maj 2016 blev citeret:

Når årslønnen på det tidspunkt, hvor aftalen indgås, anvendes, og ikke årslønnen i de respektive retserhvervelsesår, er konsekvensen, at efterfølgende lønforhøjelser/lønnedsættelser i de respektive år i retserhvervelsesperioden bliver uden betydning for, om den foreslåede regel kan anvendes.

Denne linje bygger videre på [SKM2019.77.SR](#), hvor rådet svarede **nej** til, at den del af aktielønnen, der overstiger 10 %-grænsen og dermed er skattepligtig, kan indgå i den årsløn, grænsen beregnes af. Aktielønnen tæller altså ikke sig selv med – heller ikke den overskydende del.

2. Realistiske estimater accepteres, og undskyldelige overskridelser er tilladt. Allerede under de tidligere ordninger fastslog [SKM2006.725.SR](#), at et selskab kan beregne rammen ud fra den forventede faste og variable årsløn (target-løn), når beregningen hviler på objektive kriterier og selskabets budgetter. Skatterådet lagde vægt på, at en efterfølgende overskridelse, som skyldes at den faktiske løn blev lavere end realistisk budgetteret, er en "undskyldelig overskridelse", der ikke får hele ordningen til at falde bort – kun den overskydende del beskattes efter almindelige regler.

3. Ansættelsesskift midt i året kræver helårsomregning. [SKM2024.302.SR](#) angik en medarbejder, der i 2023 skiftede fra x-land til Danmark inden for samme koncern og i december indgik en § 7 P-aftale. Skatterådet fastslog, at den **udenlandske indkomst ikke kan medregnes**, at den danske løn skal helårsomregnes med fradrag af midlertidige udsving, og at variable lønde som bonus kan medregnes, hvis de udgør en ikke uvæsentlig del af lønnen.

4. Flere aftaler i samme år og periodisering over retserhvervelsesår. I [SKM2021.526.SR](#) bekræftede Skatterådet tre principper for et program med to tildelinger af Restricted Share Awards i samme år:

Spørgsmål	Svar	Begrundelse
Kan to tildelinger i samme år begge omfattes af § 7 P?	Ja	Der kan indgås flere separate § 7 P-aftaler, når den samlede værdi holder sig inden for 10 % af årslønnen på aftaletidspunkterne; ved overskridelse anvendes LIFO-princippet
Kan en tildeling med vesting i år 2 henføres til grænsen i tildelingsåret?	Ja	Tildelingstidspunktet er identisk med aftaletidspunktet
Kan værdien fordeles over flere retserhvervelsesår?	Ja	§ 7 P, stk. 5, 3. pkt. tillader fordeling, når retserhvervelsen sker i 2 eller flere år
Skal den faktiske årsløn i tildelingsåret bruges?	Nej	Ordlyden henviser til årslønnen på aftaletidspunktet

Selve **vurderingstidspunktet** for procentgrænsen følger [§ 7 P, stk. 4](#): vederlagets værdi opgøres, når den faktiske udnyttelses- eller købskurs foreligger, dog senest når den ansatte erhverver ubetinget ret. Sammenholdt med [SKM2025.630.SR](#) betyder det, at en efterfølgende § 7 P-aftale altid måles på tillæggets dato, ikke på den oprindelige tildeling.

20 %-grænsen blev prøvet i [SKM2019.139.SR](#), hvor Skatterådet bekræftede, at den generelle ordnings krav om lige vilkår for mindst 80 % af medarbejderne også dækker en supplerende tildeling til ledelsen, når den samlede tildeling holder sig under 20 % af årslønnen og de formelle betingelser er opfyldt.

Skatterådet · Beregning af årsløn for aktieløn ved skifte af ansættelse midt i året	05.06.2024
Skatterådet · Medarbejderaktier og 10 procentsgrænse ved flere tildelinger i samme år	12.10.2021
Skatterådet · Supplerende gratisaktier til ledelsen dækket af Ligningsloven § 7 P	08.03.2019
Skatterådet · Aktieløn over 10 procents grænse tæller ikke med i årsløn	12.02.2019
Skatterådet · Beregning af 10 procents grænse for aktieløn ud fra forventet årsløn	29.11.2006

§ 6 Købe- og tegningsretter efter § 28: udnyttelse, vilkårsændringer og afståelse

Uden for § 7 P beskattes warrants og aktieoptioner efter [ligningslovens § 28](#), der udskyder beskatningen til udnyttelse eller afståelse og lægger rettens værdi på dette tidspunkt til grund. Skatterådet har afklaret en række praktiske spørgsmål.

Udnyttelsestidspunktet. [SKM2024.648.SR](#) fastslog, at udnyttelsestidspunktet er den dag, indehaveren **meddeler selskabet sin beslutning** – ikke tidspunktet for indbetaling, registrering af kapitalforhøjelsen eller aktionærregistrering. Afgørelsen korrigerede udtrykkeligt et tidligere bindende svar ([SKM2024.92.SR](#)), der havde lagt vægt på bestyrelsens beslutning, efter at de faktiske omstændigheder var blevet korrekt oplyst. Værdiansættelsen sker til lukkekursen på udnyttelsesdagen eller den seneste forudgående børsdag.

Ændring af vilkår – hvornår er der afståelse? Praksis er en væsentlighedsvurdering:

- [SKM2019.319.SR](#): en bemyndigelse til bestyrelsen til i undtagelsestilfælde at fravige bortfaldsbestemmelser ved fratræden og overdragelsesforbud var **ikke** så væsentlig, at der forelå afståelse – og en konkret dispensation til én ejer havde ingen skattemæssige konsekvenser for de øvrige.
- [SKM2023.11.SR](#): fjernelse af et vilkår om tvungen udnyttelse for **good leavers** medførte ikke afståelse; ændringen ensrettede blot vilkårene for fratrådte og fortsat ansatte og lå inden for programmernes rammer.
- [SKM2023.205.SR](#): konvertering af warrants til RSU'er blev delt op. Konvertering af **ikke-modnede** warrants udløste ikke afståelsesbeskatning, mens konvertering af **modnede** warrants gjorde, fordi tilføjelsen af et krav om en likviditetsbegivenhed begrænsede udnyttelsesmulighederne markant.
- [SKM2008.42.SR](#): forlængelse af en efterreguleringsfrist var en væsentlig ændring, fordi den øgede sandsynligheden for, at aftalen blev gennemført, og dermed havde en selvstændig værdi for medarbejderen.

Tilpasninger, der er *nødvendige* for at bringe en aftale under den begunstigede ordning, er derimod fritaget for afståelsesbeskatning ved udtrykkelig lovhjemmel – under den tidligere § 7 H i [SKM2007.868.SR](#) og i dag efter [§ 7 P, stk. 3](#), jf. [SKM2025.630.SR](#).

Tilbagekøb af værdiløse warrants. [SKM2013.332.SR](#) bekræftede, at en aftalt tilbagesalgssum på 1 kr. pr. person kan lægges til grund som skattemæssig afståelsessum, når de gamle tegningsretter reelt er værdiløse, og at samtidig tildelte nye warrants er en selvstændig disposition omfattet af § 28.

Hvem er rette indkomstmodtager? I [SKM2018.527.SR](#) forsøgte et selskab at udstede warrants til et bestyrelsesmedlems holdingselskab. Skatterådet fastslog, at tildelingen var aktieløn for bestyrelsesarbejdet, at bestyrelsesmedlemmet personligt var rette indkomstmodtager, og at han skulle beskattes af markedsværdien på tildelingstidspunktet – altså **uden** § 28's udskydelse, som forudsætter, at retten modtages af den ansatte m.v. selv.

Kvalifikationen som tegningsret. [SKM2023.472.SR](#) viser, at instrumentet skal have selskabsretlig fasthed: en "Agreement Regarding Warrants" mellem en angel investor og et dansk selskab var **ikke** en tegningsret efter aktieavancebeskatningsloven, men en option på tegningsretter og dermed en finansiell kontrakt til lagerbeskatning efter [kursgevinstlovens § 29](#), fordi de selskabsretlige formaliteter ikke var iagttaget.

Endelig kan et **tilbagesalgsvilkår** have utilsigtede konsekvenser. [SKM2011.116.SR](#) fastslog, at undtagelsen i [ligningslovens § 16 B](#) om tilbagesalgsplicht bestemt "ved udstedelsen" skal forstås **selskabsretligt** – et vilkår fastsat først ved medarbejderens erhvervelse er ikke tilstrækkeligt, og hele afståelsessummen udbyttebeskattes.

LOV

[Kursgevinstloven § 29, stk. 1](#)[Ligningsloven § 7p, stk. 3](#)[Ligningsloven § 16b, stk. 2](#)[Ligningsloven § 28, stk. 1](#)

PRAKSIS	Skatterådet · Aktieoptioner efterfølgende omfattet af LL § 7 P	07.11.2025
	Skatterådet · Warrants udnyttelsestidspunkt er dagen for medarbejderens tilkendegivelse	18.12.2024
	Skatterådet · Warrant-Aftale betragtes som finansiell kontrakt og ikke tegningsret	03.10.2023
	Skatterådet · Konvertering af medarbejderwarrants til RSU'er medfører delvis afståelsesbeskatning	09.05.2023
	Skatterådet · Warrants afstået ved fjernelse af tvungen udnyttelse	06.01.2023
	Skatterådet · Ændring af warrantvilkår udløser ikke beskatning	19.06.2019
	Skatterådet · Beskatning af warrants tildelt holdingselskab som bestyrelsesvederlag	25.10.2018
	Skatterådet · Afståelsessum for værdiløse tegningsretter og tildeling af nye	23.05.2013
	Skatterådet · Medarbejderaktier tilbagesalgsplicht ved udstedelsen	01.03.2011

§ 7 Værdiansættelse: Skatterådets krav til model og dokumentation

Værdiansættelsen har selvstændig betydning både for 10 %-grænsen efter § 7 P og for opgørelsen af det skattepligtige beløb efter §§ 16 og 28. Udgangspunktet er **handelsværdien**, og Skatterådet afviser konsekvent værdireducerende argumenter, der ikke kan dokumenteres.

Hvilken model? For unoterede warrants har rådet flere gange fravalgt Ligningsrådets forenklede vejledende formel til fordel for Black-Scholes:

Afgørelse	Situation	Resultat
SKM2011.5.SR	Børsnoteret selskabs medarbejderwarrants	Forventet løbetid på 3,5 år kan lægges til grund for rente og volatilitet
SKM2016.103.SR	Unoteret investeringsselskab med børsnoterede porteføljeaktier	Ligningsrådets formel afvist; Black-Scholes skal anvendes, fordi det underliggende aktiv reelt var børsnoterede værdipapirer
SKM2019.390.SR	Unoteret kapitalfondsejet holdingselskab, warrants med hurdle rate på 10 %	Ligningsrådets formel (6,21 kr.) afvist; Black-Scholes-værdien (12,72 kr.) godkendt, fordi formelen ikke inddrog volatilitet og asymmetrisk gevinstmulighed

Rabatter Skatterådet afviser. Praksis er restriktiv:

- **Fratrædelsesrisiko.** I [SKM2011.5.SR](#) afviste rådet en "tenure risk discount" for, at warrants bortfalder ved medarbejderens egen opsigelse inden for tre år.
-

Illikviditet. [SKM2015.47.SR](#) afviste en illikviditetsrabat på 20 % ved en nøglemedarbejders overdragelse af warrants til eget selskab – værdien skulle fastsættes til handelsværdien, dvs. 1,528 kr. pr. stk. i stedet for de ønskede 1,223 kr.

- **Omsætningsbegrænsninger.** [SKM2014.865.SR](#) afviste, at ledende medarbejdere kunne købe aktier til 85 % af børskursen med henvisning til et 3-årigt salgsforbud med gradvis frigivelse. De ansatte skulle lønbeskattes af rabatten på 15 %.

Dokumentationskrav. Skatterådet kræver, at spørgeren kan dokumentere, at den anvendte kurs faktisk er markedsværdien. I [SKM2008.654.SR](#) blev en bankfastsat kurs accepteret, fordi den byggede på en sammenligning af indtjeningsnøgletal med børsnoterede selskaber og tidligere var godkendt af Ligningsrådet i tilsvarende sager. Modsat i [SKM2021.269.SR](#), hvor en historisk handel mellem eksterne aktionærer til indre værdi **ikke** kunne bevise markedsværdien på et senere tidspunkt, fordi handlen fandt sted under særlige omstændigheder (likviditetsproblemer) og i en anden selskabsstruktur.

LOV	Ligningsloven § 16, stk. 3	Ligningsloven § 28, stk. 1	Statsskatteloven § 4
PRAKSIS	Skatterådet · Medarbejderaktier i unoteret selskab beskattes som lønaccessorium Skatterådet · Værdiansættelse af unoterede warrants efter Black Scholes-modellen Skatterådet · Værdiansættelse af aktieoptioner i unoteret investeringsselskab Skatterådet · Værdiansættelse af warrants ved overdragelse til eget selskab Skatterådet · Nej til reduktion af børskurs på medarbejderaktier Skatterådet · Warrantværdiansættelse Black-Scholes og forventet løbetid Skatterådet · Skattefri medarbejderaktieordning og accept af kursfastsættelsesmetode		
			17.05.2021 12.08.2019 01.03.2016 16.01.2015 19.12.2014 06.01.2011 07.08.2008

§ 8 Ordninger uden for § 7 P: aktier til indre værdi og styresignalet om incitamentsordninger

En markant del af Skatterådets nyere praksis angår ordninger, der bevidst holdes uden for § 7 P – typisk hvor medarbejdere køber aktier eller anparter til **regnskabsmæssig indre værdi** med pligt til at sælge tilbage til indre værdi ved fratræden. Skattestyrelsens styresignal [SKM2020.351.SKTST](#) af 1. september 2020, med virkning fra 1. december 2020, skærpede praksis på området og opregner fem elementer, der taler for, at der foreligger en incitamentsordning:

- aktier erhverves af medarbejdere til indre værdi eller anden favørkurs,
- det kan ikke dokumenteres, at indre værdi er udtryk for markedsværdien,
- selskabets øvrige medejere ind- og udtræder ikke alle til indre værdi,
- medarbejdernes aktier værdiansættes efter særlige principper, der ikke gælder andre medejere, og
- medarbejdernes ejerbeføjelser svarer ikke til deres ejerandel (særlige aktieklasser eller begrænsninger).

Skatterådets anvendelse af styresignalet er streng. I [SKM2021.269.SR](#) blev en stor nordeuropæisk koncerns brede medarbejderaktieprogram anset for omfattet, selv om det var åbent for alle ansatte uanset anciennitet, løn og performance. Det bærende hensyn var, at medarbejderne opnår adgang til et merafkast fra ikke-bogførte værdier:

Der er ikke dokumenteret, at medarbejderne, der deltager i aktieprogrammet, er helt afskåret fra på noget tidspunkt at kunne få del i et merafkast, der stammer fra ikke-bogførte værdier (eksempelvis oparbejdet goodwill m.v.), som medarbejderen ikke har betalt for. Dette merafkast er reelt udtryk for løn.

Rådet afviste udtrykkeligt, at programmets brede og ikke-differentierende karakter kunne føre til et andet resultat – det er selve muligheden for merafkast, der er afgørende. Samme resultat i [SKM2022.347.SR](#), hvor medarbejders køb af B-anparter til indre værdi **uden goodwill** blev anset for et skattepligtigt lønaccessorium, selv om anparterne skulle sælges tilbage på samme vilkår.

Skiftet i praksis fremgår tydeligt af sammenligningen med [SKM2020.353.SR](#), afgjort samme dag som styresignalet blev offentliggjort: her bekræftede rådet endnu, at fire medarbejdere kunne erhverve og senere afstå 10 % af aktierne hver til indre værdi uden beskatning – men netop med den forkortede bindingsperiode på seks måneder som følge af den varslede skærpelse.

De skattemæssige konsekvenser af at falde uden for § 7 P er betydelige: medarbejderen beskattes af forskellen mellem markedsværdi og betalt kurs som **personlig indkomst med arbejdsmarkedsbidrag** efter [ligningslovens § 16](#), jf. [statsskatteovens § 4](#) og [personskatteovens § 3](#), i stedet for aktieindkomstbeskatning ved afståelse.

LOV

[Ligningsloven § 7p, stk. 2](#)[Ligningsloven § 16, stk. 1](#)[Personskatteoven § 3, stk. 1](#)[Statsskatteoven § 4](#)

PRAKSIS	Skatterådet · Medarbejders køb af anparter til indre værdi uden goodwill beskattes som løn	30.06.2022
	Skatterådet · Medarbejderaktier i noteret selskab beskattes som lønaccessorium	17.05.2021
	Skatterådet · Medarbejderaktier til indre værdi uden beskatning ved ansættelsesophør	01.09.2020

§ 9 Grænseoverskridende tildeling: til- og fraflytning, indgangsværdier og dansk beskatningsret

Aktieløn tildeles typisk fra et udenlandsk moderselskab, og retserhvervelse, udnyttelse og afståelse sker ofte i forskellige lande. Skatterådet har afklaret flere hovedspørgsmål.

Retserhvervelse før tilflytning giver indgangsværdi. Er optionerne endeligt retserhvervet, inden fuld dansk skattepligt indtræder, fastsættes en indgangsværdi svarende til handelsværdien på tilflytningstidspunktet efter [kildeskatteovens § 9](#). I [SKM2009.824.SR](#) blev optioner tildelt under udstationering anset for retserhvervet allerede på tildelingstidspunkterne, og indgangsværdien kunne opgøres efter Black-Scholes. I [SKM2021.645.SR](#) nåede rådet samme resultat for 28.124 optioner, der var vestet før tilflytningen – men her fordi vilkårene om bortfald ved uarbejdsdygtighed, død og opsigelse udgjorde suspensive betingelser, der udskød retserhvervelsen til de enkelte vestingstidspunkter, som lå før tilflytningen.

Fraflytning. [Ligningslovens § 28, stk. 4 og 5](#) medfører beskatning af retserhvervede købe- og tegningsretter ved skattepligtens ophør, med mulighed for henstand efter [kildeskatteovens § 73 E](#) og omberegning ved senere udnyttelse, jf. [§ 28, stk. 7](#). Skatterådet afgrænsede rækkevidden i [SKM2010.542.SR](#), hvor rådet **tilsidesatte SKATs indstilling** og fandt, at hverken kursgevinstloven eller aktieavancebeskatningsloven giver hjemmel til at fraflytningsbeskatte ikke-retserhvervede optioner som eventualretter. Afgørelsen er et af de klarere eksempler på, at Skatterådet ikke blot tiltræder styrelsens indstilling.

Ingen forholdsmæssig fordeling ved genindtrådt skattepligt. [SKM2024.78.SR](#) angik warrants tildelt under fuld dansk skattepligt, retserhvervet under ophold i USA og udnyttet efter genindtræden af fuld dansk

skattepligt i april 2022. Skatterådet fastslog, at retserhvervelsen først indtrådte ved vestingperiodens udløb 1. september 2016, men at Danmark – fordi spørgeren på udnyttelsestidspunktet var fuldt skattepligtig efter [kildeskattelovens § 1](#) – havde hjemmel til at beskatte **hele** gevinsten uden forholdsmæssig fordeling efter, hvor arbejdet var udført.

Årslønnen ved grænseoverskridende ansættelsesskift. Som nævnt ovenfor fastslog [SKM2024.302.SR](#), at udenlandsk indkomst ikke medregnes i § 7 P-årslønnen, og at den danske løn i stedet helårsomregnes.

Koncernkravet. [§ 7 P, stk. 2, nr. 3 og 4](#) tillader, at vederlaget ydes af – og består af aktier i – et selskab koncernforbundet med arbejdsgiverselskabet, jf. [kursgevinstlovens § 4, stk. 2](#). I [SKM2022.217.SR](#) var betingelsen opfyldt, da Matching Shares var aktier i det udenlandske ultimative moderselskab, og deltagelse var betinget af ansættelse i de danske koncernselskaber.

LOV	Kildeskatteloven § 1, stk. 1	Kildeskatteloven § 9, stk. 1	Kursgevinstloven § 4, stk. 2
	Ligningsloven § 7p, stk. 2	Ligningsloven § 28, stk. 4-9	
PRAKSIS	Skatterådet · Beregning af årsløn for aktieløn ved skifte af ansættelse midt i året Skatterådet · Tegningsretter beskattes fuldt i Danmark ved udnyttelse under fuld skattepligt Skatterådet · Medarbejderaktier efter revideret MAP opfylder Ligningsloven § 7 P Skatterådet · Indgangsværdi til aktieoptioner erhvervet før tilflytning Skatterådet · Beskatning af medarbejderoptioner og aktier ved til- og fraflytning Skatterådet · Aktieoptioner retserhvervet før tilflytning værdiansættes med Black & Scholes		
			05.06.2024 12.02.2024 02.05.2022 01.12.2021 06.09.2010 22.12.2009

§ 10 Sammenhængen med Landsskatteretten og domstolene

Skatterådets bindende svar kan påklages til Landsskatteretten og derfra indbringes for domstolene. På aktielønsområdet er den prøvede praksis dog forholdsvis sparsom, og hovedlinjerne fra Skatterådet er bekræftet snarere end korigeret.

Landsskatteretten bekræfter retserhvervelseslæren. I [16-0674103](#) prøvede Landsskatteretten et bindende svar om et RSU-program, hvor aktierne på grund af en administrativ fejl først blev leveret otte måneder efter vesting – i mellemtiden var kursen faldet betydeligt. Retten formulerede udgangspunktet identisk med Skatterådets og fastholdt vestingtidspunktet:

Landsskatteretten fandt, at klageren havde erhvervet endelig ret til de betingede aktier den 15. februar 2015, da det på dette tidspunkt kunne konstateres, at de økonomiske betingelser var opfyldt. Det faktum, at klageren først modtog de fysiske aktier og udbetalte udbytter på et senere tidspunkt (den 27. oktober 2015), kunne ikke udskyde retserhvervelsestidspunktet.

Dette svarer nøje til Skatterådets linje i [SKM2022.133.SR](#) om, at leveringen er uden betydning.

Landsskatteretten har også korigeret. I [18-0001452](#) tilsidesatte retten SKATs afgørelse og fandt, at bestyrelsens beslutning i 2009 havde fastlagt de væsentligste rammer for optionsprogrammet, så medarbejderen havde et retskrav på tildelingen før skæringsdatoen 21. november 2011. Avancen på 1.429.376 kr. skulle derfor beskattes som aktieindkomst efter den dagældende § 7 H og ikke som personlig indkomst. Det er samme aftaletidspunktslogik, som Skatterådet anvendte i [SKM2012.146.SR](#) og – med modsat resultat – i [SKM2017.287.SR](#).

Hovedreglen om lønbeskatning står fast. [09-02731](#) stadfæstede, at en direktørs gevinst på 13.242.788 kr. ved udnyttelse af tegningsretter var **personlig indkomst** efter [ligningslovens § 28, stk. 1](#), jf. [§ 16, stk. 1](#) og [personskattelovens §§ 3 og 4](#), og at den selvangivne aktieavance skulle nedsættes til 0, fordi aktierne blev videresolgt til samme kurs. Samme resultat i [21-0057158](#) fra 2025, hvor RSU-værdier modtaget i et udenlandsk ansættelsesforhold blev beskattet som personlig indkomst, og hvor manglende selvangivelse tillige begrundede **ekstraordinær genoptagelse** af 2015 og 2016 på grund af grov uagtsomhed. Tilsvarende gav [13-6628079](#) adgang til ekstraordinær genoptagelse af 2006, fordi klageren ikke havde selvangivet gevinsten på solgte tegningsoptioner.

Efterfølgende avanceopgørelse. [23-0058105](#) fastslog, at avancen ved salg af RSU-aktier skal opgøres efter **gennemsnitsmetoden** i [aktieavancebeskatningslovens § 26](#) og ikke aktie for aktie. Og [09-00191](#) viser, hvordan et ansættelseskrav i den tidligere § 7 A blev håndhævet efter sin ordlyd, selv om Funktionærlovens § 17 a civilretligt gav den fratrådte medarbejder krav på aktierne.

Domstolene. Der foreligger ikke i det gennemgåede materiale nogen højesteretsdom om selve den *skatteretlige* kvalifikation af medarbejderaktier – Højesteret har derimod i [BS-8841/2024-HJR](#) taget stilling til den **ansættelsesretlige** side og frifundet Tesla Motors Denmark for at betale værdien af ikke-modnede RSU'er og optioner til to opsagte medarbejdere, idet en rammeplan ikke i sig selv er en bindende "ordning" efter aktieoptionsloven. Tilsvarende afgjorde Østre Landsret i [BS-23524/2023-OLR](#) en tvist om, hvorvidt tilbagekøbsværdien af MEP-andele skulle opgøres på opsigelses- eller fratrædelsestidspunktet, og fandt, at et Management Equity Programme, hvor aktierne er købt for egen regning og risiko til markedspris, ikke er omfattet af [funktionærlovens § 17 a](#). Begge sager ligger uden for denne oversigts skatteretlige fokus, men de illustrerer, at aktielønsvilkår prøves ad to spor. Fra byretspraksis kan nævnes [BS-10525/2019-KOL](#), hvor retten fastslog, at **børskursen** skal lægges til grund ved erhvervelse af aktier til underkurs – samme værdiansættelsesprincip som Skatterådet anvender i [SKM2014.865.SR](#).

LOV	Aktieavancebeskatningsloven § 26, stk. 1	Funktionærloven § 17a, stk. 1
	Ligningsloven § 16, stk. 1	Ligningsloven § 28, stk. 1
		Skatteforvaltningsloven § 27, stk. 1
PRAKSIS	Højesteret · Rækkevidden af aktieoptionslovens ændring i 2019 vedrørende tildelingen under ældre incitamentsprogrammer 21.02.2025	
	Landsretten · Værdiansættelse af medarbejderaktier ved fratræden: Opsigelses- eller fratrædelsestidspunkt? 28.03.2025	
	Byretten · Sag om skattepligtigt tilskud ved aktiekøb til underkurs 09.11.2021	
	Landsskatteretten · Aktieavance ved salg af medarbejderaktier (RSU) skal opgøres efter gennemsnitsmetoden – Landsskatteretten stadfæster forhøjelse til 68.561 kr. 16.06.2026	
	Landsskatteretten · Landsskatteretten stadfæster beskatning af aktieløn som personlig indkomst og ekstraordinær genoptagelse af 2015/2016 pga. grov uagtsomhed 09.10.2025	
	Landsskatteretten · Beskatning af medarbejderaktieoptioner under overgangsregler for Ligningsloven § 7 H 16.04.2021	
	Landsskatteretten · Landsskatteretten: Retserhvervelse af aktier i RSU-program – Tidspunkt for retserhvervelse 16.11.2017	
	Landsskatteretten · Beskatning af gevinst ved udnyttelse af tegningsretter og salg af aktier 21.12.2009	
	Landsskatteretten · Landsskatteretten om beskatning af medarbejderaktier tildelt efter fratræden 10.07.2009	
	Skatterådet · Beskatning af Restricted Stock Units brugt til skattebetaling 21.03.2022	
	Skatterådet · Aftale om medarbejderaktier indgået før ikrafttræden af Ligningsloven § 7 P 18.04.2017	
	Skatterådet · Nej til reduktion af børskurs på medarbejderaktier 19.12.2014	

§ 11 Ordningen for nye, mindre virksomheder og de vedtagne, endnu ikke konsoliderede ændringer

Ved lovændring af 30. december 2020 blev der indsat et [§ 7 P, stk. 7](#) med en forhøjet grænse på 50 % af årslønnen for ansatte i nye, mindre virksomheder. Formålet var ifølge forarbejderne at "målrette ordningen mod nye, mindre virksomheder i overensstemmelse med EU's statsstøtteregler". Betingelserne i stk. 7, nr. 1-9, omfatter bl.a. højst 50 ansatte, nettoomsætning eller balancesum på højst 15 mio. kr., aktivitet på et marked i mindre end 5 år, forbud mod overvejende passiv kapitalanbringelse, at selskabet ikke er kriseramt, at den ansatte ikke ejer mere end 25 % af kapitalen eller råder over mere end 50 % af stemmerne, og at selskabet ikke er optaget til handel på et reguleret marked.

Fordi ordningen er statsstøtte, gælder en særskilt indberetningspligt: efter [§ 7 P, stk. 7, nr. 9](#) skal selskabet indberette støtten, når den overstiger 500.000 euro i et kalenderår. De nærmere regler findes i [bekendtgørelse om indberetning af statsstøtte i medarbejderaktieordningen for nye, mindre virksomheder](#), hvis [§ 3](#) opgør støttebeløbet standardiseret ud fra tærskler på henholdsvis 16,5 mio. kr. (lønsumsafgiftspligtige) og 22,3 mio. kr. (øvrige virksomheder), og hvis [§ 5](#) fastlægger de oplysninger, der skal angives.

Vigtigt forbehold for aktualitet: Der er vedtaget fem ændringer af [§ 7 P](#) ved [lov nr. 1781 af 29. december 2025](#), som endnu **ikke** er konsolideret ind i lovteksten. Ændringerne udmønter Aftale om Iværksætterpakken af 21. juni 2024 og indebærer efter forarbejderne:

Ændring	Fra	Til
50 %-grænsen i stk. 2, nr. 2, 4. pkt.	50 % af årslønnen	Ophæves; erstattes af krav om grundløn på mindst 193.200 kr. (2010-niveau), ca. 253.100 kr. i 2025-niveau, kombineret med opfyldelse af stk. 7
Antal ansatte, stk. 7, nr. 1	Højst 50	Højst 150
Nettoomsætning/balancesum, stk. 7, nr. 2	Højst 15 mio. kr.	Højst 200 mio. kr.
Aktiv på et marked, stk. 7, nr. 3	Mindre end 5 år	Mindre end 10 år

Af bemærkningerne fremgår, at opfyldes grundlønskravet, gælder hverken 10 %-grænsen eller kravet om, at ordningen skal være åben for mindst 80 % af de ansatte:

Det foreslåede 4. pkt. vil indebære, at der ikke vil være nogen øvre grænse for værdien af vederlag efter ligningslovens § 7 P, stk. 1, der kan modtages indkomstskattefrit, hvis den ansattes årsløn udgør et beløb på 253.100 kr. i 2025-niveau og betingelserne i ligningslovens § 7 P, stk. 7, tillige er opfyldt.

Desuden bortfalder værdiansættelseskra­vet i disse tilfælde: efter det foreslåede 6. pkt. kan betingelserne i stk. 2, nr. 1, 2. og 3. pkt., opfyldes **uden angivelse af vederlagets værdi**, netop for at friholde selskaberne fra at skulle foretage en værdiansættelse. Det er en betydelig lempelse i forhold til den strenge identifikationspraksis, der er beskrevet ovenfor i [SKM2021.476.SR](#) og [SKM2022.217.SR](#) – men lempelsen gælder kun ved vederlæggelse efter det nye grundlønsskrav.

Skatterådets hidtidige praksis om entydig identifikation og om vurderingstidspunktet for procentgrænsen skal derfor læses med det forbehold, at ordningen for nye, mindre virksomheder ændres væsentligt, og at ikrafttrædelsestidspunktet ikke fremgår af det konsoliderede materiale.



LOV [Ligningsloven § 7p, stk. 2, 7](#)PRAKSIS **Skatterådet** · Medarbejderaktier efter revideret MAP opfylder Ligningsloven § 7 P

02.05.2022

Skatterådet · Medarbejderaktieprogram og skattemæssigt ejerskab af aktier

16.09.2021

§ 12 Sammenfatning: nævnets vurderingsmønster i aktielønssager

Skatterådets praksis på aktielønsområdet lader sig sammenfatte i fem gennemgående træk.

For det første er hovedreglen ubetinget: aktier og aktierettigheder modtaget som vederlag i et ansættelsesforhold er løn, medmindre en særregel gælder. § 28 flytter kun beskatningstidspunktet, mens § 7 P flytter både indkomstart og hjemmel. Falder ordningen uden for begge, beskattes forskellen mellem markedsværdi og betalt kurs som personlig indkomst med arbejdsmarkedsbidrag – hvilket [SKM2020.394.SR](#) fastslog med den skarpest mulige formulering, nemlig at det modsatte var åbenbart ulovligt.

For det andet er retserhvervelsen et konkret bevistema, ikke en formel. Skatterådet spørger, om vilkårene skaber reel usikkerhed, og vejer vestingperiodens længde, betingelsernes objektivitet og medarbejderens indflydelse mod hinanden. Ansættelseskrav på omkring tre år eller mere, performance-mål, risikoregulering, exitbetingelser og bortfaldsvilkår ved egen opsigelse trækker alle mod udskydelse – jf. [SKM2013.154.SR](#), [SKM2016.566.SR](#) og [SKM2021.281.SR](#). Bemærk asymmetrien: for optioner med leaver-vilkår udskydes retserhvervelsen helt til udnyttelsen, jf. [SKM2026.118.SR](#), mens den for RSU'er indtræder ved vesting.

For det tredje er § 7 P's formelle betingelser hårde og ordlydsnære. Sagssparret [SKM2021.476.SR](#) og [SKM2022.217.SR](#) viser, at det er aftaledokumentets ordlyd – ikke programmets kommercielle realitet – der afgør udfaldet, og at et negativt svar kan reparerer ved at ændre papirgangen. Reparation efter [§ 7 P, stk. 3](#) er mulig, men aldrig med tilbagevirkende kraft, jf. [SKM2025.630.SR](#).

For det fjerde påhviler bevisbyrden for værdiansættelsen spørgeren. Skatterådet afviser systematisk rabatter, der ikke afspejler en reel markedsmæssig prisdannelse – hverken illikviditetsrabat ([SKM2015.47.SR](#)), fratrædelsesrisikorabat ([SKM2011.5.SR](#)), rabat for omsætningsbegrænsninger ([SKM2014.865.SR](#)) eller en udokumenteret påstand om, at indre værdi er markedsværdi ([SKM2021.269.SR](#), [SKM2022.347.SR](#)).

For det femte er der klare grænser for, hvad man kan få afklaret. Skatterådet svarer ikke på indberetningsspørgsmål ([SKM2016.566.SR](#)), ikke på teoretiske eller fremtidige, uudformede tildelinger ([SKM2021.281.SR](#)) og ikke på spørgsmål, der reelt er rådgivning om den billigste model. Og et bindende svar kan gøres kortvarigt, hvis en praksisændring er varslet ([SKM2020.353.SR](#)).

Afgrænsningen til beslægtede områder: den ansættelsesretlige behandling af optioner og bonus efter aktieoptionsloven behandles i [aktieoptioner-bonus](#), den almindelige avancebeskatning af aktier i [aktiebeskatning](#), og øvrige personalegoder i [personalegoder-beskatning](#).

LOV [Ligningsloven § 7p, stk. 1-3](#) [Ligningsloven § 16, stk. 1](#) [Ligningsloven § 28, stk. 1](#)[Skatteforvaltningsloven § 21, stk. 1](#) [Statsskatteloven § 4](#)PRAKSIS **Skatterådet** · Valgfrihed mellem aktieoptioner og RSU'er under ligningslovens § 7 P

04.03.2026

Skatterådet · Aktieoptioner efterfølgende omfattet af LL § 7 P

07.11.2025

Skatterådet · Medarbejderes køb af anparter til indre værdi uden goodwill beskattes som løn

30.06.2022

Skatterådet · Medarbejderaktier efter revideret MAP opfylder Ligningsloven § 7 P

02.05.2022

Skatterådet · Medarbejderaktieprogram og skattemæssigt ejerskab af aktier

16.09.2021

Skatterådet · Beskatningstidspunkt for RSU'er udskydes grundet selskabsrisiko	20.05.2021
Skatterådet · Medarbejderaktier i unoteret selskab beskattes som lønaccessorium	17.05.2021
Skatterådet · Skatteankenævnets afgørelse om aktieoptioner ændres til lønindkomstbeskatning	29.09.2020
Skatterådet · Medarbejderaktier til indre værdi uden beskatning ved ansættelsesophør	01.09.2020
Skatterådet · Beskatning af aktieprogrammer ved suspensive betingelser	02.12.2016
Skatterådet · Værdiansættelse af warrants ved overdragelse til eget selskab	16.01.2015
Skatterådet · Nej til reduktion af børskurs på medarbejderaktier	19.12.2014
Skatterådet · Restricted Performance Shares udskudt beskatning ved ansættelseskrav	26.02.2013
Skatterådet · Warrantværdiansættelse Black-Scholes og forventet løbetid	06.01.2011

REFERENCE Lovgrundlag

6 paragraffer

Ligningsloven § 7p	stk. 1, 2	Ligningsloven § 16	stk. 1
Ligningsloven § 28	stk. 1	Skatteforvaltningsloven § 21	stk. 1
Skatteforvaltningsloven § 24	stk. 2	Statsskatteloven § 4	

MATERIALE Citerede afgørelser

62 afgørelser

HØJESTERET · ØVERSTE INSTANS		1
21.02.2025	Rækkevidden af aktieoptionslovens ændring i 2019 vedrørende tildelinger under ældre incitamentsprogrammer	8841-2024
LANDSRETEN · ANKEINSTANS		1
28.03.2025	Værdiansættelse af medarbejderaktier ved fratræden: Opsigelses- eller fratrædelsestidspunkt?	10487-12361
BYRETEN · FØRSTE INSTANS		1
09.11.2021	Sag om skattepligtigt tilskud ved aktiekøb til underkurs	904-1012
LANDSSKATTERETTEN · ADMINISTRATIV KLAGEINSTANS		6
16.06.2026	Aktieavance ved salg af medarbejderaktier (RSU) skal opgøres efter gennemsnitsmetoden – Landsskatteretten stadfæster forhøjelse til 68.561 kr.	23-0058105
09.10.2025	Landsskatteretten stadfæster beskatning af aktieløn som personlig indkomst og ekstraordinær genoptagelse af 2015/2016 pga. grov uagtsomhed	21-0057158
16.04.2021	Beskatning af medarbejderaktieoptioner under overgangsregler for Ligningsloven § 7 H	18-0001452
16.11.2017	Landsskatteretten: Retserhvervelse af aktier i RSU-program – Tidspunkt for retserhvervelse	16-0674103
21.12.2009	Beskatning af gevinst ved udnyttelse af tegningsretter og salg af aktier	09-02731
10.07.2009	Landsskatteretten om beskatning af medarbejderaktier tildelt efter fratræden	09-00191

SKATTERÅDET · ADMINISTRATIV MYNDIGHED

53

04.03.2026	Valgfrihed mellem aktieoptioner og RSU'er under ligningslovens § 7 P	24-1262718
07.11.2025	Aktieoptioner efterfølgende omfattet af LL § 7 P	24-1855981
18.12.2024	Warrants udnyttelsestidspunkt er dagen for medarbejderens tilkendegivelse	24-1174449
05.06.2024	Beregning af årsløn for aktieløn ved skifte af ansættelse midt i året	23-1817366
12.02.2024	Tegningsretter beskattes fuldt i Danmark ved udnyttelse under fuld skattepligt	22-0686810
06.10.2023	Aktieløn til favørkurs kan omfattes af Ligningsloven	23-0286723
03.10.2023	Warrant-Aftale betragtes som finansiel kontrakt og ikke tegningsret	23-0438557
09.05.2023	Konvertering af medarbejderwarrants til RSU'er medfører delvis afståelsesbeskatning	22-0486366
06.01.2023	Warrants afstået ved fjernelse af tvungen udnyttelse	22-0499499
30.06.2022	Medarbejderes køb af anparter til indre værdi uden goodwill beskattes som løn	22-0070784
02.05.2022	Medarbejderaktier efter revideret MAP opfylder Ligningsloven § 7 P	21-1306945
21.03.2022	Beskatning af Restricted Stock Units brugt til skattebetaling	21-0708988
01.12.2021	Indgangsværdi til aktieoptioner erhvervet før tilflytning	21-0579369
03.11.2021	Warrants tildelt direktør opfylder betingelse om ansættelsesforhold	21-0547713
12.10.2021	Medarbejderaktier og 10 procentsgrænse ved flere tildelinger i samme år	21-0452678
16.09.2021	Medarbejderaktieprogram og skattemæssigt ejerskab af aktier	21-0289714
20.05.2021	Beskatningstidspunkt for RSU'er udskydes grundet selskabsrisiko	20-0819137
17.05.2021	Medarbejderaktier i unoteret selskab beskattes som lønaccessorium	20-1382091
29.09.2020	Skatteankenævnets afgørelse om aktieoptioner ændres til lønindkomstbeskatning	19-0754812
01.09.2020	Medarbejderaktier til indre værdi uden beskatning ved ansættelsesophør	16-1583540
12.08.2019	Værdiansættelse af unoterede warrants efter Black Scholes-modellen	19-0460820
19.06.2019	Ændring af warrantvilkår udløser ikke beskatning	19-0004958
08.03.2019	Supplerende gratisaktier til ledelsen dækket af Ligningsloven § 7 P	18-1543470
12.02.2019	Aktieløn over 10 procents grænse tæller ikke med i årsløn	18-1386485
25.10.2018	Beskatning af warrants tildelt holdingselskab som bestyrelsesvederlag	18-0474409
24.07.2017	Warrantprogram med skattefri ombytning til moderselskabsaktier	17-0307509
18.04.2017	Aftale om medarbejderaktier indgået før ikrafttræden af Ligningsloven § 7 P	16-1568472
08.12.2016	Matching Shares i medarbejderaktieprogram indgået før 1 juli 2016	16-1323040
02.12.2016	Beskatning af aktieprogrammer ved suspensive betingelser	16-0734381

10.08.2016	Warrants Betinget udnyttelse af ny tildeling er omfattet af Ligningsloven 28	16-0354843
01.03.2016	Værdiansættelse af aktieoptioner i unoteret investeringsselskab	14-5146413
16.01.2015	Værdiansættelse af warrants ved overdragelse til eget selskab	14-2414756
22.12.2014	Beskatningstidspunkt for Restricted Stock Units med glidende vesting	14-3786844
19.12.2014	Nej til reduktion af børskurs på medarbejderaktier	14-0099130
20.12.2013	RSU'er beskattes først ved vesting på grund af suspensive betingelser	13-0235738
20.12.2013	Warrants efter Ligningsloven paragraf 7H ved betinget salg under børsnotering	13-5383163
23.05.2013	Afståelsessum for værdiløse tegningsretter og tildeling af nye	12-0212496
18.04.2013	Aktieoptioner retserhvervelse og værdiansættelse efter overgangsregler	12-0197086
26.02.2013	Restricted Performance Shares udskudt beskatning ved ansættelseskrav	12-0262996
13.07.2012	Beskatning af Restricted Stock Units udsat til modningstidspunktet	12-082018
01.12.2011	Warrants erhvervet før 2010 beskattes efter den gamle 15%-regel	10-187744
19.05.2011	Beskatning af Restricted Stock Units med fast og glidende modning	10-163156
01.03.2011	Medarbejderaktier tilbagesalgspflicht ved udstedelsen	10-196944
06.01.2011	Warrantværdiansættelse Black-Scholes og forventet løbetid	10-141606
06.09.2010	Beskatning af medarbejderoptioner og aktier ved til- og fraflytning	09-087196
16.03.2010	Aktieincitamentsprogram beskatning udskydes til udløb af vestingperiode	09-175357
22.12.2009	Aktieoptioner retserhvervet før tilflytning værdiansættes med Black & Scholes	09-084676
18.12.2009	Aktieoptioner retserhvervet før januar 2010 trods ansættelsesvilkår	09-171586
18.12.2009	Retserhvervelse af direktørs tegningsoptioner med ansættelsesbetingelse	09-118286
26.05.2009	Beskatningstidspunkt for Restricted Stock Units og Ligningsloven § 7 H	08-174073
07.08.2008	Skattefri medarbejderaktieordning og accept af kursfastsættelsesmetode	08-112477
20.09.2007	Beskatning af Restricted Stock Units ved modningstidspunktet	07-145432
29.11.2006	Beregning af 10 procents grænse for aktieløn ud fra forventet årsløn	06-145740

08

PRAKSISOVERSIGT · SKATTERÅDET

Praksisoversigt over personalegoder og rådighedsbeskatning (LL § 16)

Skatterådets bindende svar om personalegoder, bagatelgrænser og hovedaktionærers rådighedsbeskatning efter ligningslovens § 16 og § 16 A, stk. 5

Version 2 · Opdateret 8. sep. 2026 · 61 afgørelser · 2006–2025

[Læs online](#)

INTRODUKTION

Personalegoder beskattes efter [ligningsloven § 16](#), der udfylder det brede indkomstbegreb i [statsskatteloven § 4](#): alt, hvad en ansat modtager i form af formuegoder, sparet privatforbrug eller vederlagsfri benyttelse af arbejdsgiverens aktiver, er som udgangspunkt skattepligtigt til markedsværdien. Skatterådet er den centrale praksisdanner på området, fordi langt hovedparten af afgrænsningsspørgsmålene – bagatelgrænser, julegaver, personaleforeninger, sundhedsordninger, fri bolig, sommerbolig og lystbåd – afgøres i bindende svar. Denne oversigt kortlægger, hvad Skatterådet konsekvent lægger vægt på: RÅDIGHED frem for faktisk brug for hovedaktionærer, markedsværdi frem for arbejdsgiverens indkøbspris, arbejdspladstilknytning ved personalepleje, og ufravigelighed af de skematiske satser i [§ 16, stk. 9](#). Oversigten suppleres med den parallelle domstolspraksis, hvor Østre Landsret i november 2025 stadfæstede rådighedsbeskatning af en hovedanpartshavers brug af selskabets heste og ridefaciliteter ud over beskatningen af driftsunderskuddet.

PRINCIPPER UDLEDT AF PRAKSIS

- 01** Skatterådet værdiansætter personalegoder til markedsprisen efter ligningslovens § 16, stk. 3, 1. pkt. – arbejdsgiverens faktiske indkøbspris bruges kun, når en individuel markedspris ikke kan fastlægges.
- 02** Skatterådet kræver, at hovedaktionærer og direktører med væsentlig indflydelse på egen aflønning beskattes af RÅDIGHEDEN over selskabets sommerbolig, lystbåd og helårsbolig – ikke af den faktiske benyttelse.
- 03** Skatterådet accepterer kun afkræftelse af rådighedsformodningen, når der er en reel erhvervsmæssig begrundelse for aktivet, faktiske hindringer for privat brug (fx forsikring alene til erhvervsbrug) og dokumentation for manglende privat benyttelse; en formel rådighedsfraskrivelse er ikke i sig selv tilstrækkelig.
- 04** Skatterådet afviser at fravige de skematiske satser i ligningslovens § 16, stk. 9 – en skatteankenævnsafgørelse, der satte beskatningen til 0 kr. af rimelighedshensyn, blev anset for åbenbart ulovlig og hjemvist.

- 05** Skatterådet kræver, at bagatelgrænsen for mindre personalegoder (1.000 kr., 2010-niveau) og for arbejdsrelaterede goder (5.500 kr., 2010-niveau) anvendes som tærskler: overskrides grundbeløbet, beskattes hele den samlede værdi, ikke kun det overskydende.
- 06** Skatterådet afviser at anse gavekort for skattefrie tingsgaver, når modtageren reelt frit kan vælge i et bredt sortiment – men accepterer det, når valget er begrænset til få konkrete varer og kortet hverken kan konverteres til kontanter eller ombyttes.
- 07** Skatterådet kræver for skattefri personalepleje, at godet har ubetydelig værdi OG ydes på arbejdspladsen; opfølgningssamtaler og aktiviteter uden for arbejdspladsen falder uden for fritagelsen.
- 08** Skatterådet accepterer skattefrihed for arbejdsgiverbetalt forebyggelse og behandling af ARBEJDSRELATEREDE skader efter statsskattelovens praksis, mens generelle sundhedsbehandlinger siden 2012 er skattepligtige og udtrykkeligt holdes uden for bagatelgrænserne, jf. ligningslovens § 16, stk. 3, 5. pkt.
- 09** Skatterådet accepterer, at goder fra en personaleforening ikke stammer fra arbejdsgiveren, når arbejdsgiverens tilskud udgør et uvæsentligt beløb pr. medarbejder og arbejdsgiveren ikke har direkte og væsentlig indflydelse på foreningen.
- 10** Skatterådet begrænser rabatreglen i § 16, stk. 3, 2. pkt., til varer og ydelser, som den ansattes EGEN arbejdsgiver udbyder – koncernforbindelse er ikke tilstrækkelig.
- 11** Skatterådet kræver ved lønomlægning en reel, fremadrettet nedgang i kontantlønnen, en økonomisk risiko hos arbejdsgiveren og ingen modregning i allerede erhvervet løn, jf. kildeskattelovens § 46, stk. 3.
- 12** Østre Landsret har bekræftet, at beskatning af selskabets driftsunderskud som maskeret udlodning og en samtidig fikseret markedsleje for hovedanpartshaverens rådighed over aktiverne ikke udgør dobbeltbeskatning, når underskuddet er opgjort uden afskrivninger og forrentning.

Retsgrundlaget: § 16's hovedregel, de skematiske særregler og

§ 1 Skatterådets prøvelse i bindende svar

Personalegodebeskatningen hviler på to søjler. [Statsskatteloven § 4](#) fastslår det brede indkomstbegreb – også vederlagsfri benyttelse af andres gods er indkomst – og [ligningsloven § 16, stk. 1](#) præciserer, at formuegoder af pengeværdi, sparet privatforbrug og helt eller delvis vederlagsfri benyttelse af arbejdsgiverens formuegoder medregnes, når godet modtages som led i et ansættelsesforhold eller en aftale om personligt arbejde. Bestemmelsen omfatter udtrykkeligt også bestyrelsesmedlemmer og medhjælp for kollektive organer.

Værdiansættelsen sker efter [§ 16, stk. 3, 1. pkt.](#): godet ansættes til den værdi, det måtte antages at koste den skattepligtige at erhverve det i almindelig fri handel – medmindre andet følger af de skematiske særregler i stk. 4-16. De centrale særregler er:

Gode	Bestemmelse	Skematisk værdi

Sommerbolig	§ 16, stk. 5	1/2 pct. pr. uge af ejendomsværdien i ugerne 22-34, 1/4 pct. i årets øvrige uger
Lystbåd	§ 16, stk. 6	2 pct. pr. uge af anskaffelsessummen inkl. moms og levering
Tjenestebolig / lejebolig	§ 16, stk. 7 og stk. 8	Markedsleje med nedslag på henholdsvis 30 pct. (med loft på 15 pct. af fast pengeløn) og 10 pct.
Fri helårsbolig for direktør m.fl.	§ 16, stk. 9	5 pct. af beregningsgrundlaget med tillæg af 5,1 promille/1,40 pct. samt arbejdsgiverbetalte ejendomsskatter
Fri telefon og datakommunikation	§ 16, stk. 12	Grundbeløb på 2.500 kr. (2010-niveau), ægtefællerabat 25 pct.
Computer med tilbehør	§ 16, stk. 13	Skattefri – dog 50 pct. af nyprisen ved lønomlægning

For hovedaktionærer uden ansættelsesforhold er hjemlen [ligningsloven § 16 A, stk. 5](#), hvorefter en hovedaktionær som nævnt i [aktieavancebeskatningsloven § 4](#), der får stillet bil, ladestander, sommerbolig, lystbåd eller helårsbolig til rådighed, beskattes af godets værdi tillagt eventuelt sparet privatforbrug, og at værdien ansættes efter § 16, stk. 4, 5, 6 og 9. Enkelte goder er positivt fritaget: parkeringsplads ydet af hensyn til arbejdet ([§ 16, stk. 10](#)), fri kost på midlertidigt arbejdssted ([§ 16, stk. 11](#)) og sponsorat-fribilletter til sports- og kulturarrangementer ([§ 16, stk. 16](#)). Hvor Skatterådet har fastsat normalværdier – fri kost og logi – sker værdiansættelsen efter den årlige bekendtgørelse; for 2025 er fri bolig og kost for bl.a. medhjælpere ved landbrug og hushjælp ansat til 48.570 kr. årligt og fuld fri kost til 100 kr. pr. dag, jf. [bekendtgørelsen om værdiansættelse af fri kost og logi § 1](#).

Skatterådets prøvelse sker i to spor. Det primære er bindende svar, hvor rådet tager stilling til en påtænkt eller gennemført disposition – men afviser at svare på spørgsmål, der beror på tredjemands fremtidige forhold eller på ordninger, der endnu ikke er tilstrækkeligt beskrevet; se **SKM2010.583.SR** ([vagt-lægekonceptet](#)), hvor spørgsmål om unavngivne arbejdsgivere blev afvist, og **SKM2009.784.SR**, hvor kantinespørgsmålet blev afvist, fordi ordningen ikke var etableret. Det sekundære spor er kontrollen med skatteankenævnene efter [skatteforvaltningsloven § 2, stk. 3](#), som blev anvendt i **SKM2017.314.SR**.

Oversigten dækker ikke fri bil (se [fri-bil-beskatning](#)), medarbejderaktier (se [medarbejderaktier-aktieloen-](#)), maskeret udlodning som selvstændigt tema (se [maskeret-udlodning-udbytte](#)) eller skattefri rejse- og befordringsgodtgørelse (se [skattefri-rejse-befordringsgodtgørelse](#)).

LOV

[Aktieavancebeskatningsloven § 4](#)[Ligningsloven § 16, stk. 1, 3, 5, 6, 9](#)[Ligningsloven § 16A, stk. 5](#)[Skatteforvaltningsloven § 2, stk. 3](#)[Statsskatteloven § 4](#)

PRAKSIS

Skatterådet · Skematisk fri boligbeskatning kan ikke tilsidesættes

26.04.2017

Skatterådet · Skattefrihed for arbejdsgiverbetalt vagtlægekoncept og speciallægebehandling

27.09.2010

Skatterådet · Skattefri kaffeordning og kontantlønnedgang for personalegoder

17.12.2009

Hvad Skatterådet lægger vægt på ved rådighedsbeskatning af hovedaktionærer

§ 2

Formodningsreglerne i [§ 16, stk. 5, 2. pkt.](#) og [§ 16, stk. 6, 2. pkt.](#) er kernen: er en sommerbolig eller lystbåd stillet til rådighed for en ansat direktør eller anden medarbejder med væsentlig indflydelse på egen aflønningsform, anses den pågældende for at have godet til rådighed HELE ÅRET. For lystbåde betyder det efter forarbejderne til **lov nr. 459 af 31. maj 2000**, at den årlige skattepligtige værdi udgør 104 pct. af bådens anskaffelsessum:

"Beskatning efter denne formodningsregel forudsætter, at den pågældende direktør eller medarbejder i et eller andet omfang råder privat over båden. ... Båden anses at være til rådighed, selvom den er lagt på land en del af året som følge af forsikringskrav."

Skatterådets vurdering af, om formodningen er afkræftet, følger et fast mønster. Rådet lægger vægt på:

- **Om aktivet overhovedet er egnet til privat brug.** I [SKM2008.20.SR](#) var katamaranen en specialbygget højhastighedsbåd uden kahyt, der ikke kunne sejles af én person – omvendt fandt rådet i [SKM2022.155.SR](#), at en autocamper var egnet til privat benyttelse, og at den påtænkte brug med ægtefælle og børn indeholdt et privat islæt.
- **Faktiske, ikke blot aftalte, hindringer for privat brug.** I [SKM2008.20.SR](#) var det afgørende, at båden alene var forsikret til erhvervsmæssig anvendelse, så privat brug ville udløse et betydeligt personligt erstatningsansvar over for selskabet og dets kreditorer.
- **Om aktivet er et reelt driftsaktiv i en rentabel virksomhed.** I [SKM2008.20.SR](#) indgik udlejebestræbelser, markedsføring og positive driftsbudgetter; i [SKM2015.629.SR](#) var det en udtrykkelig forudsætning, at selskabet drev reel erhvervsvirksomhed med køb, salg og udlejning af fast ejendom, så lejlighederne var driftsaktiver.
- **Om hovedaktionæren har et privat alternativ.** Både i [SKM2008.20.SR](#) (egen privat båd) og [SKM2015.629.SR](#) (egen større ferielejlighed i samme område) indgik dette som moment mod privat rådighed.
- **Motivet for erhvervelsen.** I [SKM2014.281.SR](#) var købet af det fredede naturareal med sommerhus motiveret af aktionærernes personlige interesse i naturbevarelse, og naturpleje og færehold var ikke erhvervsmæssig virksomhed i selskabet, hvis aktivitet var investering og ejendomsudlejning.

Omvendt tillægger Skatterådet IKKE formelle rådighedsfraskrivelser selvstændig vægt. I [SKM2015.629.SR](#) blev en fraskrivelseskontrakt forudsat, men rådet understregede, at den reelle afskæring af privat brug er det afgørende, og at der skal kunne fremlægges dokumentation – udlejning til tredjemand eller officielle opgørelser over et minimalt forbrug af el, vand og varme i tomgangsperioder. I [SKM2010.1.SR](#) kunne hovedaktionæren hverken ved at fraskrive sig rådigheden i visse perioder, reducere ejerandelen eller udtræde som direktør undgå beskatning af den thailandske sommerbolig; kun ved selv at købe huset og leje grunden ville beskatningen falde bort. Og i [SKM2014.281.SR](#) var Naturstyrelsens vilkår om, at huset ikke måtte bruges til ferieformål, ikke tilstrækkeligt, netop fordi vilkåret tillod ophold under pasning og vedligehold og dermed ikke afskar privat ophold – til forskel fra praksis, hvor hovedanpartshaverne havde fraskrevet sig ethvert ophold.

Rådighedstankegangen rækker videre end de skematiske goder. I [SKM2021.445.SR](#) fandt rådet, at en ansat hovedaktionærs brug af vareprøver under test og fremvisning ikke er skattepligtig, mens fortsat privat forbrug EFTER endt test beskattes.

LOV

[Ligningsloven § 16, stk. 5, 6](#)[Ligningsloven § 16A, stk. 5](#)

PRAKSIS

Skatterådet · Beskatning af autocamper stillet til rådighed for hovedanpartshaver

29.03.2022

Skatterådet · Beskatning af hovedaktionærs forbrug af vareprøver og præmieudlodning

30.08.2021

Skatterådet · Selskabsdrift med ejendomme og skattefrit salg af privat feriebolig	29.09.2015
Skatterådet · Beskatning af fri sommerbolig trods naturplejevilkår	23.04.2014
Skatterådet · Beskatning af fri sommerbolig i Thailand for hovedaktionær	04.01.2010
Skatterådet · Ingen beskatning af lystbåd uegnet til privat brug	14.01.2008

§ 3 Fri helårsbolig: de skematiske satser i § 16, stk. 9, er ufravigelige

Den skarpeste markering af Skatterådets linje findes i [SKM2017.314.SR](#). En hovedanpartshaver betalte 5.000 kr. månedligt for boligdelen af et nedlagt landbrug ejet af hans selskaber. Skatteankenævnet nedsatte SKATs skematiske beskatning på ca. 107.000-116.000 kr. årligt til 0 kr., fordi anvendelsen af reglerne "vil medføre en urimelig beskatning". Skatterådet ændrede afgørelsen som åbenbart ulovlig:

"Ligningslovens § 16, stk. 9, er en skematisk beregningsregel, som skal finde anvendelse, også når en hovedaktionær af sit selskab modtager udbytte i form af at få stillet fri eller delvis fri bolig til rådighed, jf. ligningslovens § 16 A, stk. 5. Det er efter bestemmelsens ordlyd ikke muligt at fravige denne beregningsmetode."

Rådet præciserede samtidig grænsen for, hvad et ankenævn må: en ny SKØNSMÆSSIG fordeling af arealer mellem privat og erhverv ville have været lovlig – det ulovlige var at undlade at anvende selve beregningsreglen.

Afgrænsningen af persongruppen er første led i vurderingen. I [SKM2010.536.SR](#) havde en administrerende direktør ingen ejerandel, og lønnen blev fastsat af bestyrelsen; han havde derfor ikke væsentlig indflydelse på egen aflønning, og beskatningen skulle ske efter markedslejereglen i [§ 16, stk. 3](#), ikke efter stk. 9. Samme resultat i [SKM2010.328.SR](#), hvor boligen var lejet af en uafhængig tredjemand: de skematiske satser fandt ikke anvendelse, og den skattepligtige værdi var den faktiske leje med tillæg af forbrugsafgifter.

Skatterådet ser derimod gennem formelle konstruktioner, når realiteten er, at boligen kommer fra den ansattes eget selskab eller fra et selskab, hvori han er hovedaktionær:

- [SKM2010.517.SR](#): boligen blev formelt udlejet fra spørgers eget anpartsselskab til arbejdsgiveren, som stillede den til rådighed mod bruttotræk – rådet fandt, at boligen reelt var stillet til rådighed af spørgers eget selskab, og anvendte § 16, stk. 9.
- [SKM2021.301.SR](#): forpagterboligen blev stillet vederlagsfrit til rådighed for driftsselskabet af ejerselskabet. Da hovedanpartshaveren kontrollerede begge selskaber, blev den vederlagsfri udlejning anset for at have sammenhæng med hans dobbeltrolle, og beskatning skete efter § 16, stk. 9, jf. § 16 A, stk. 5, med et beregningsgrundlag på 403.375 kr. – den skønsmæssigt fordelte anskaffelsessum, der oversteg ejendomsværdien. Undtagelsen i stk. 9, sidste pkt., om lovbestemt bopælspligt kunne ikke anvendes, fordi campingreglementets stjernekrav og forpagtningsaftalens eget krav ikke er fastsat i lovgivning.
- [SKM2021.223.SR](#): en konstruktion med mindst 10 formelt uafhængige investorer, der lejede boliger af "deres" ejendomsselskaber til markedsleje, afveg så meget fra forretningsmæssige dispositioner, at lejerne skatteretligt måtte sidestilles med hovedaktionærer – hverken placering af holdingselskabet i et andet EU-land eller formel spredning af ejerskabet ændrede vurderingen.

LOV

[Ligningsloven § 16, stk. 3, 9](#)
[Ligningsloven § 16A, stk. 5](#)
[Skatteforvaltningsloven § 2, stk. 3](#)

PRAKSIS

Skatterådet · Fri bolig til hovedaktionær ved forpagtning af campingplads

08.06.2021

Skatterådet · Selskabsstruktur til boligudlejning sidestilles med hovedaktionærforhold

22.04.2021

Skatterådet · Skematisk fri boligbeskatning kan ikke tilsidesættes	26.04.2017
Skatterådet · Direktør uden væsentlig indflydelse skal beskattes af fri bolig efter markedsleje	03.09.2010
Skatterådet · Beskatning af fri bolig stillet til rådighed via hovedanpartsselskab	27.08.2010
Skatterådet · Beskatning af midlertidig fribolig til direktør lejet af tredjemand	17.05.2010

§ 4 Sommerbolig, feriefonde og lystbåd: formodningsregel, 13-ugers-undtagelsen og beregningsgrundlaget

Efter [§ 16, stk. 5](#) og [§ 16, stk. 6](#) gælder formodningsreglen ikke, hvis godet som led i et ansættelsesforhold stilles til rådighed for ANDRE ansatte uden væsentlig indflydelse på egen aflønningsform – og som ikke er nærtstående – i 13 uger eller mere pr. år, heraf mindst 8 uger i ugerne 22-34. Forarbejderne til **lov nr. 459 af 31. maj 2000** forklarer formålet: den ansatte hovedaktionær skal "på lige fod med andre ansatte kunne anvende en decideret personalelystbåd". Samme sted fremgår, at anvendes dele af lystbåden udelukkende erhvervsmæssigt, fragår denne del i beregningsgrundlaget, og at værdien ved flere rådige direktører fordeles ligeligt uden yderligere nedslag. For lystbåde gælder desuden en særlig undtagelse for arbejdsgivere, hvis hovederhverv er produktion af lystbåde, hvor testsejls er et nødvendigt led i produktionen.

Er formodningsreglen ikke afkræftet, fordeles værdien ligeligt mellem flere hovedaktionærer. Det skete i [SKM2014.281.SR](#), hvor fire hovedaktionærer hver blev beskattet af en fjerdedel af sommerhusets skematiske værdi.

Beregningsgrundlaget for sommerboliger er ejendomsværdien pr. 1. januar året før rådighedsåret. Skatterådet fastslog i [SKM2024.315.SR](#), at det er uden betydning for beskatningen, om arbejdsgiveren EJER eller LEJER sommerboligen, og at de midlertidige ejendomsvurderinger ikke skal anvendes – i stedet anvendes den hidtidige offentlige vurdering, selv om de midlertidige vurderinger havde løftet værdierne markant.

Et tilbagevendende spørgsmål er, om ferieboliger ejet af fonde og feriefonde overhovedet er stillet til rådighed "af en arbejdsgiver". Skatterådets praksis knytter svaret til fondens uafhængighed og finansiering:

Afgørelse	Konstruktion	Resultat
SKM2009.296.SR	Selvstændig og uafhængig feriefond	§ 16, stk. 5, finder ikke anvendelse; leje under markedsleje beskattes som personlig indkomst efter statsskatteloven § 4
SKM2009.414.SR	Medarbejderstyret fond	Indskud af ejendommene eller kontanter svarende til ejendomsværdien udløser procentreglerne; ekstern finansiering af fondens køb gør ikke
SKM2011.203.SR	Feriebolig i sameje mellem velfærdsfond og forbund	Fonden tilstrækkelig uafhængig af arbejdsgiveren; § 16, stk. 5, uanvendelig, markedslejen kunne fastsættes som fagforeningens pris over for medlemmer

På lystbådsområdet er [SKM2008.20.SR](#) fortsat den ledende afgørelse om afkræftelse af formodningen – men den viser samtidig, hvor snævert vinduet er: det krævede både en båd uden privat anvendelighed, en forsikring der kun dækkede erhvervsmæssig brug, dokumenterede udlejbestræbelser og rentable driftsbudgetter.

LOV

[Ligningsloven § 16, stk. 5, 6](#)[Statsskatteloven § 4](#)

PRAKSIS

Skatterådet · Beskatning af firmalejede sommerboliger skal bruge hidtidig ejendomsværdi

11.06.2024

Skatterådet · Beskatning af fri sommerbolig trods naturplejevilkår	23.04.2014
Skatterådet · Feriebolig stillet til rådighed af velfærdsfond	24.03.2011
Skatterådet · Beskatning af ferieboliger udlejet af medarbejderstyret fond	26.06.2009
Skatterådet · Beskatning af feriefonders udlejning af sommerboliger til ansatte	23.04.2009
Skatterådet · Ingen beskatning af lystbåd uegnet til privat brug	14.01.2008

§ 5 Bagatelgrænserne, julegaver og gavekort

§ 16, stk. 3 rummer tre beløbsgrænser: mindre personalegoder inkl. julegaver på 1.000 kr. (2010-niveau), en særskilt julegavegrænse på 700 kr. (2010-niveau) og arbejdsrelaterede goder på 5.500 kr. (2010-niveau). Alle reguleres efter [personskatteloven § 20](#). Bemærkningerne til [lov nr. 554 af 1. juni 2011](#), der indførte 1.000 kr.-grænsen, forklarer to forhold, som Skatterådet konsekvent anvender:

"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."

"Det er yderligere en betingelse for skattefriheden, at der er tale om personalegoder, det vil sige naturalier eller tjenesteydelser. Kontante beløb fra arbejdsgiveren er ikke omfattet af den skattefrie bagatelgrænse. Tilsvarende gælder gavekort, medmindre gavekortet ikke kan konverteres til kontanter eller angår et specifikt naturalie."

Skatterådets praksis om gavekort følger denne sontring tæt. I [SKM2012.193.SR](#) blev et "åbent" oplevelsesgavekort til 700 kr. sidestillet med kontanter, fordi modtageren frit kunne vælge i et meget bredt sortiment – medarbejderne var skattepligtige. I [SKM2023.117.SR](#) accepterede rådet derimod en firmagave, hvor medarbejderen efter indtastning af generelle personoplysninger blev præsenteret for maksimalt 20 konkrete produkter ud af over 20.000: valgmulighederne var reelt begrænsede, og koden kunne hverken ombyttes eller konverteres til kontanter – altså en skattefri tingsgave.

Afgrænsningen mellem de to bagatelgrænser afgøres af, om godet i overvejende grad er ydet af hensyn til ARBEJDET:

- Ja: arbejdstøj med firmalogo, der forbliver arbejdsgiverens ejendom, jf. [SKM2013.894.SR](#), hvor finansiering via fremadrettet lønnedgang blev accepteret.
- Ja: aviser leveret til forretningsledelsens bopæl, jf. [SKM2011.198.SR](#) – men værdien er 0 kr., hvis husstanden i forvejen selv holder en daglig avis.
- Ja (som udgangspunkt): arbejdsgiverbetalte tryghedsforsikringer, jf. [SKM2012.88.SR](#), hvor præmierne var skattepligtige som sparet privatforbrug, men kunne rummes i bagatelgrænsen.
- Nej: fri opladning af medarbejderens private elbil, jf. [SKM2011.570.SR](#) – "der er således ikke sammenhæng mellem det arbejde, som de ansatte udfører, og det påtænkte personalegode"; godet kunne til gengæld rummes i 1.000 kr.-grænsen.
- Nej: administrationsgebyr for et personalerabatkort, jf. [SKM2010.527.SR](#), da kortet udelukkende var stillet til rådighed af private hensyn.
- Nej: motionsapp til privat brug, jf. [SKM2014.251.SR](#), som ikke var forebyggelse af arbejdsskader, men var omfattet af bagatelgrænsen for mindre personalegoder med en værdi svarende til markedsprisen på 199 kr.
- Nej: arbejdsgiverbetalt børnepasning ved overarbejde og firmaarrangementer, jf. [SKM2009.649.SR](#).

Endelig fastholder Skatterådet, at gaver ved særlige lejligheder holdes uden for grænserne. I [SKM2011.453.SR](#) kunne en arbejdsgiver samme år give både en skattefri julegave og en skattefri lejlighedsgave på 700 kr. ved en privat mærkedag. Vær opmærksom på, at værdien af arbejdsgiverbetalte sundhedsbehandlinger og præmier for sundhedsforsikringer efter [§ 16, stk. 3, 5. pkt.](#) beskattes uden hensyn til grundbeløbet og heller ikke tælles med ved opgørelsen af, om grænsen er overskredet.

LOV	Ligningsloven § 16, stk. 3	Personskatteloven § 20	
PRAKSIS	Skatterådet · Firmagave valgt via personlig filtrering er skattefri tingsgave		08.03.2023
	Skatterådet · App til motion er omfattet af bagatelgrænsen for mindre personalegoder		08.04.2014
	Skatterådet · Lønoplægning 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
	Skatterådet · Skattefri julegaver lejlighedsgaver og gaver fra personaleforening		30.06.2011
	Skatterådet · Beskatning af aviser til forretningsledelse efter bagatelgrænsen		24.03.2011
	Skatterådet · Rabatkort administrationsgebyr omfattet af personalegode bagatelgrænsen		31.08.2010
	Skatterådet · Beskatning af arbejdsgiverbetalt børnepasning ved overarbejde eller firmaarrangementer		29.10.2009

§ 6 Personalepleje, sundhedsordninger og arbejdsrelateret forebyggelse

Ved siden af lovens beløbsgrænser opererer Skatterådet med den ulovbestemte personaleplejefritagelse, som bygger på cirkulære nr. 72 af 17. april 1996, pkt. 12.4.2: goder uden væsentlig økonomisk værdi, der ydes PÅ ARBEJDSPLADSEN som led i almindelig personalepleje, beskattes ikke. To betingelser skal være opfyldt samtidig – ubetydelig værdi og arbejdspladstilknytning – og Skatterådet håndhæver begge:

- Gratis kaffe og morgenbrød er skattefri personalepleje, men i [SKM2009.784.SR](#) mistede ordningen sin karakter af almindelig personalepleje, når den forudsatte individuel tilmelding og kontantlønnedgang – og blev dermed skattepligtig.
- I [SKM2020.556.SR](#) var digitalt trivselstjek og screeningssamtale PÅ arbejdspladsen skattefri personalepleje, mens opfølgningssamtaler uden for arbejdspladsen var skattepligtige (men omfattet af bagatelgrænsen for mindre personalegoder). Blev screeningssamtalen undtagelsesvis holdt uden for arbejdspladsen, blev også den skattepligtig.
- I [SKM2011.194.SR](#) var kommunens gratis svømmehal, motionshold og fordelsportal skattepligtige, mens rene rabatformidlinger og arbejdsrelaterede behandlinger var skattefri.
- Skovtursbetragtningen bærer firmaarrangementer: DHL-stafetten m.v. med udgifter på 400-500 kr. pr. medarbejder er skattefri, jf. [SKM2011.63.SR](#), og et motionsløb med delvis egenbetaling og familiedeltagelse var skattefrit for både medarbejdere og familiemedlemmer, jf. [SKM2011.191.SR](#). Grænsen går, hvor arrangementet får et ikke ubetydeligt turistmæssigt islæt – se [SKM2009.429.SR](#) om netværksturen til en europæisk by.

På sundhedsområdet skal tre spor holdes adskilt. FØRSTE spor er den lovbestemte skattefrihed i [ligningsloven § 30](#), som efter ophævelsen af den generelle skattefrihed for sundhedsbehandlinger i dag alene dækker behandling for misbrug af medicin, alkohol og andre rusmidler samt rygeafvænning. Betingelserne er skrappe: udgiften skal afholdes som led i arbejdsgiverens generelle personalepolitik for ALLE medarbejdere, dog med adgang til at begrænse efter generelle kriterier om anciennitet og arbejdstimer, jf. [§ 30, stk. 3](#), og der skal foreligge

skriftlig lægeerklæring, jf. [§ 30, stk. 4](#). I [SKM2006.741.SR](#) godkendte Skatterådet krav om mindst 8 timers ugentlig arbejdstid og 9 måneders anciennitet – men fastslog samtidig, at skattefriheden bortfalder for ALLE, hvis enkelte medarbejdere via lønforhandling får ordningen uden bruttolønsnedgang, fordi medarbejderne så ikke tilbydes samme ydelse på samme økonomiske vilkår. Kravet om en uvildig lægehenvielse blev håndhævet i [SKM2012.22.SR](#), hvor behandlingscenterets egen psykologs visitering ikke var tilstrækkelig.

ANDET spor er den fortsat gældende statsskattelovspraksis om forebyggelse og behandling af ARBEJDSBETINGEDE skader, hvor der hverken kræves generel personalepolitik eller lægehenvielse. Skatterådet har godkendt forebyggende fysiurgisk massage til skærmarbejdere ([SKM2007.674.SR](#)), en kommunal massageordning med 50 pct. egenbetaling ([SKM2011.132.SR](#)), tretrins psykologordninger, når psykologen eller personaleafdelingen konkret vurderer, at behovet er udløst af forhold på arbejdspladsen ([SKM2012.540.SR](#)), og en obligatorisk forsikring, der udelukkende dækker arbejdsrelaterede skader og misbrugsbehandling, uden at skattefriheden mistes ved samtidig tilkøb af en skattepligtig fritidsforsikring ([SKM2012.555.SR](#)). Grænsen blev trukket i [SKM2012.509.SR](#): rådgivning om arbejdsbetingede forhold er skattefri, mens benyttelse ved private anliggender som skilsmisse og dødsfald udløser skattepligt – og bagatelgrænsen for arbejdsrelaterede goder kunne ikke bruges. Tilsvarende var hjemmebrug af motions- og massagemaskiner skattepligtigt, mens fælles adgang på arbejdspladsen kunne sidestilles med et skattefrit motionsrum, jf. [SKM2010.682.SR](#).

TREDJE spor er ordninger med begrænset værdi og generel karakter, som rådet henfører til personalepleje: sundhedsfaglig telefonrådgivning ved sygefravær og barns sygdom blev anset for skattefri i [SKM2010.665.SR](#), ligesom indledende sundhedstjek og telefonrådgivning i en forsikringspakke blev accepteret i [SKM2010.618.SR](#).

LOV	Ligningsloven § 16, stk. 3	Ligningsloven § 30, stk. 1, 3, 4	Statsskatteloven § 4
PRAKSIS			
	Skatterådet · Trivselstjek skattefri som personalepleje men kun på arbejdspladsen		22.12.2020
	Skatterådet · Skattefri sundhedsforsikring rabat ved tilkøb ikke skattepligtig		09.10.2012
	Skatterådet · Skattefrihed for arbejdsgiverbetalt psykologhjælp til ansatte		03.10.2012
	Skatterådet · Beskatning af arbejdsgiverbetalt psykologisk rådgivning ved private problemer		13.09.2012
	Skatterådet · Arbejdsgiverbetalt slankebehandling skattefrihed kræver lægehenvielse		09.01.2012
	Skatterådet · Skattepligt af motionshold svømmehal og fordelsportal til ansatte		23.03.2011
	Skatterådet · Skattefrihed for medarbejdere og familie ved firmabetalt motionsløb med egenbetaling		23.03.2011
	Skatterådet · Skattefrihed for massageordning ved forebyggelse af arbejdsskader		02.03.2011
	Skatterådet · Firmaarrangementer i motionsløb er skattefri personalepleje		28.01.2011
	Skatterådet · Beskatning af arbejdsgiverbetalte motions- og massagemaskiner		25.10.2010
	Skatterådet · Sundhedsfaglig rådgivning om sygefravær og barn syg er skattefri personalepleje		20.10.2010
	Skatterådet · Skattefrihed for arbejdsgiverbetalt sundhedsforsikring med sundhedstjek og behandling		30.09.2010
	Skatterådet · Skattefri kaffeordning og kontantlønnedgang for personalegoder		17.12.2009
	Skatterådet · Sponsoreret netværkstur til europæisk by beskattes som personalegode		29.06.2009
	Skatterådet · Skattefri massageordning finansieret via lønnedgang		01.10.2007
	Skatterådet · Skattefri sundhedsforsikring finansieret via bruttolønsnedgang		07.12.2006

§ 7 Personaleforeninger: hvornår kommer godet fra arbejdsgiveren?

Fordi [§ 16](#) kun rammer goder ydet af en ARBEJDSGIVER, er personaleforeningers goder et selvstændigt tema. Skatterådets prøvelse er en realitetsvurdering af arbejdsgiverens indflydelse, ikke en formel vurdering af foreningens vedtægter.

Den ledende afgørelse er [SKM2011.435.SR](#) om teater-, koncert- og biografbilletter til reduceret pris.

Skatteministeriet – tiltrådt af Skatterådet – formulerede kriteriet således:

"Da arbejdsgiveren ikke betaler en væsentlig andel af udgifterne i foreningen, og alene yder et uvæsentligt beløb per medarbejder og ikke på anden måde har en direkte væsentlig indflydelse på foreningen, finder Skatteministeriet ikke, at godet kan anses for at komme fra arbejdsgiveren."

Skatterådet lægger i denne vurdering vægt på:

- **Beløbet pr. medarbejder** – i [SKM2011.435.SR](#) bidrog både medarbejdere og virksomhed med ca. 480 kr. årligt pr. medarbejder, hvilket blev anset for beskedent, selv om tilskuddet udgjorde ca. halvdelen af foreningens indtægter.
- **Bestyrelses- og beslutningsindflydelse** – virksomheden havde ingen automatisk bestyrelsesplads, ingen hæftelse og ingen tilbagebetalingsret.
- **Øremærkning af tilskuddet** – rådet fremhævede, at øremærkning til en bestemt aktivitet er et moment, der taler for bestemmende indflydelse, medmindre aktiviteten i sig selv allerede er skattefri (fx firmafester og julefrokoster). Spørgsmålet kunne ikke besvares bindende.

Samme dag bekræftede rådet i [SKM2011.437.SR](#), at deltagelse i personaleforeningens sportsaktiviteter og modtagelse af holdtrøjer er skattefri, fordi foreningen anses for en almindelig forening uden for arbejdsgiverens regi. Og i [SKM2011.453.SR](#) fastslog rådet, at gaver fra en personaleforening med selvstændig ledelse og begrænsede tilskud ikke tilregnes arbejdsgiveren og derfor ikke skal lægges sammen med arbejdsgiverens egne gaver ved opgørelsen af bagatelgrænsen.

Skattefriheden er dog ikke absolut: falder godet uden for [§ 16](#), kan det stadig være skattepligtigt efter [statsskatteloven § 4](#). I [SKM2011.284.SR](#) var et kunstværk vundet ved lodtrækning i en kunstforening med et månedligt arbejdsgivertilskud på 50 kr. skattepligtigt efter statsskatteloven – tilskuddet var for uvæsentligt til at gøre det til et personalegode – mens medlemmets eget kontingent for året kunne fratrækkes ved opgørelsen af gevinsten.

LOV	Ligningsloven § 16, stk. 1, 3	Statsskatteloven § 4
PRAKSIS	Skatterådet · Skattefri julegaver lejlighedsgaver og gaver fra personaleforening	30.06.2011
	Skatterådet · Skattefrihed for personaleforeningsarrangementer finansieret af kontingent og arbejdsgivertilskud	23.06.2011
	Skatterådet · Personaleforeningens sportsaktiviteter og holdtrøjer er skattefrie	23.06.2011
	Skatterådet · Beskatning af kunstværk vundet i kunstforening med arbejdsgivertilskud	29.04.2011

Værdiansættelse, rabatreglen og lønomlægning – dokumentationskravene

§ 8

Ved værdiansættelsen efter [§ 16, stk. 3](#) er udgangspunktet godets almindelige omsætningsværdi – ikke godets subjektive værdi for den ansatte og ikke uden videre arbejdsgiverens indkøbspris. I de parallelle sager [SKM2008.170.SR](#) og [SKM2008.242.SR](#) om storkunde-motionsordninger udtalte Skatterådet:

"Værdien af personalegoder skal fastsættes til godets almindelige omsætningsværdi, og ikke med udgangspunkt i godets værdi for den ansatte. Arbejdsgiverens faktiske udgift er kun udgangspunktet ved værdiansættelsen, hvis markedsprisen ikke kan fastsættes."

Begge sager viser samtidig et vigtigt dokumentationskrav: medarbejdere, der POSITIVT framelder sig ordningen – og hvor arbejdsgiveren fører kontrol med til- og frameldinger – beskattes ikke, selv om arbejdsgiveren betaler en fast pris for alle ansatte. Modstykket er, at de tilmeldte beskattes af deres andel af arbejdsgiverens udgift, når en individuel markedspris ikke kan fastlægges – dog højst markedsprisen. Ved den vurdering kan mængderabatter, som andre kunde grupper kan opnå, indgå.

Rabatreglen i [§ 16, stk. 3, 2. pkt.](#) beskatter kun rabatten, i det omfang den overstiger arbejdsgiverens avance. Skatterådet fastlagde i [SKM2024.504.SR](#) to præciseringer med bred rækkevidde: (1) prisen skal dække ALLE arbejdsgiverens direkte og indirekte omkostninger ved den konkrete ydelse, og avance fra salg af andre billetter må ikke indregnes i kostprisen; (2) rabatreglen gælder kun for ydelser, som den ansattes EGEN arbejdsgiver udbyder som led i sin virksomhed – billetter på ruter ejet af andre koncernselskaber falder uden for, og forskellen op til markedsprisen beskattes. I samme sag accepterede rådet, at medrejsende ægtefælle, børn og øvrige pårørende ikke udløser beskatning, når der ikke er meromkostninger, kahytten allerede er stillet til rådighed, mad og drikke betales til markedspris, og rejsen ikke har turistmæssigt islæt. Sondringen mellem gode og sparet privatforbrug blev tilsvarende trukket i [SKM2009.412.SR](#), hvor arbejdsgiverens betaling af prisforskellen mellem sort og grøn strøm til medarbejdernes private forbrug var et skattepligtigt sparet privatforbrug.

Lønoplægning (bruttotræk) accepteres af Skatterådet, men kun når en række betingelser er opfyldt – navnlig en reel FREMADRETtet nedgang i kontantlønnen, overensstemmelse med overenskomster, en økonomisk risiko hos arbejdsgiveren og ingen modregning i allerede erhvervet krav på løn, jf. modregningsforbuddet i [kildeskatteloven § 46, stk. 3](#). Praxis viser begge udfald:

Afgørelse	Ordning	Resultat
SKM2007.674.SR	Fast månedligt lønnedslag uafhængigt af faktisk forbrug, udtræden ved årlig lønforhandling	Godkendt – arbejdsgiveren bar den økonomiske risiko
SKM2006.741.SR	Sundhedsforsikring finansieret ved bruttolønsnedgang, arbejdsgiver bar præmierisikoen	Godkendt
SKM2013.894.SR	Logo-arbejdstøj via lønnedgang	Godkendt, og godet rummedes i den arbejdsrelaterede bagatelgrænse
SKM2011.204.SR	Aftale indgået med tilbagevirkende kraft, modregning i allerede optjent A-indkomst	Underkendt – værdien beskattes
SKM2011.649.SR	Præmien finansieret ved svingende reduktion af pensionsindbetaling	Som hovedregel ikke skattefri, medmindre præmiereguleringen følger de overenskomstmæssige lønforhandlinger

Nøje samme mønster ses ved computer: efter [§ 16, stk. 13](#) er privat benyttelse af arbejdsgiverens computer skattefri – men har medarbejderen kompenseret arbejdsgiveren ved lønoplægning, beskattes 50 pct. af udstyrets nypris.

LOV	Kildeskatteloven § 46, stk. 3	Ligningsloven § 16, stk. 3, 13	
PRAKSIS	Skatterådet · Beskatning af personalebilletter og medrejsende familiemedlemmer på færgeruter		09.10.2024
	Skatterådet · Lønoplægning af arbejdstøj er skattefrit via bagatelgrænse		19.12.2013
	Skatterådet · Skattefrihed for sundhedsforsikring ved reduceret pensionsindbetaling		05.10.2011
	Skatterådet · Massageordning betalt via lønoplægning er skattepligtig A-indkomst		24.03.2011
	Skatterådet · Beskatning af arbejdsgiverbetalt prisforskel på grøn strøm til medarbejdere		26.06.2009
	Skatterådet · Beskatning af motionsordninger og retten til aktiv framelding		17.03.2008
	Skatterådet · Beskatning af motionsordning ved aktiv framelding og værdiansættelse		20.02.2008
	Skatterådet · Skattefri massageordning finansieret via lønnedgang		01.10.2007
	Skatterådet · Skattefri sundhedsforsikring finansieret via bruttolønsnedgang		07.12.2006

§ 9 Fri telefon og computer: rådighedsformodning, tro- og love-erklæringer og kontrolkrav

Beskatningen af fri telefon efter [§ 16, stk. 12](#) hviler – ligesom hovedaktionærreglerne – på RÅDIGHED for privat benyttelse, ikke på faktisk brug. Den praksis om afkræftelse af rådighedsformodningen, som Skatterådet udviklede under multimediebeskatningen 2010-2011, er derfor stadig retningsgivende for, hvilke kontrolforanstaltninger der kræves.

Skatterådet sonderer skarpt mellem telefon og computer. I [SKM2009.683.SR](#) var en tro- og love-erklæring tilstrækkelig for mobiltelefonen – forudsat at arbejdsgiveren rent faktisk fører kontrol – men ikke for den bærbare pc, fordi det er vanskeligere at dokumentere udelukkende erhvervsmæssig brug af en computer. Kravene blev strammet i [SKM2010.184.SR](#), hvor hverken tro- og love-erklæringer eller periodisk stikprøvekontrol kunne afkræfte formodningen for hjemtagne computere; beskatning kunne alene undgås, når medarbejderen var på tjenesterejse og ikke uden unødigt besvær kunne aflevere udstyret på arbejdspladsen.

Det tekniske indhold af udstyret er afgørende. Skatterådet lægger vægt på, om udstyret objektivt KAN bruges privat:

- En "lukket" pc uden internetadgang og med specialprogrammel udløste ikke beskatning, mens en "åben" pc med Office-pakke og internetadgang samt mobilt bredbånd gjorde, jf. [SKM2010.418.SR](#).
- En dedikeret datalinje, der alene giver adgang til virksomhedens interne net, blev anset for at udelukke privat brug, mens egenbetaling for private samtaler ikke ændrede rådighedsvurderingen, jf. [SKM2009.680.SR](#).

Denne linje understøtter den generelle regel i [§ 16, stk. 12, 3. pkt.](#): en datakommunikationsforbindelse tilsluttet arbejdstagerens computer beskattes ikke, når arbejdstageren derfra har adgang til arbejdsstedets netværk. Fri telefon er efter [§ 16, stk. 3](#) undtaget fra bagatelgrænserne, og værdien indgår således ikke i opgørelsen af, om grundbeløbene er overskredet.

LOV	Ligningsloven § 16, stk. 3, 12, 13	
PRAKSIS	Skatterådet · Multimediebeskatning af lukkede og åbne PC'er ved hjemtagelse	29.06.2010
	Skatterådet · Beskatning af multimedier taget med hjem ved erhvervsmæssig brug og kontrol	04.03.2010
	Skatterådet · Tro og loveerklæring for fri telefon og bærbar PC	13.11.2009
	Skatterådet · Beskatning af multimedier og afkræftelse af privat rådighed	13.11.2009

Sagsgang ved Skatterådet: bindende svar, bindingsperiode og kontrol med skatteankenævnene

§ 10

Skatterådets afgørelser på personalegodeområdet træffes næsten udelukkende som **BINDENDE SVAR** efter skatteforvaltningslovens regler. Det giver praksis nogle karakteristiske træk, som brugeren af oversigten skal være opmærksom på:

- **Bindingsvirkning og forudsætninger.** Svaret er som udgangspunkt bindende for skattemyndighederne i 5 år, jf. [skatteforvaltningsloven § 25](#) – men bindingen bortfalder ved ændringer i de forudsætninger, der har været afgørende, herunder ændringer i love og bekendtgørelser. Skatterådet fremhævede netop dette i [SKM2007.409.SR](#) og gjorde det i [SKM2015.629.SR](#) udtrykkeligt til en uprøvet forudsætning, at selskabet ville drive reel erhvervsvirksomhed. Bristes forudsætningen, falder svaret.
- **Rådet prøver ikke fremtidige bevisspørgsmål.** Vurderingen af, om et aktiv **FAKTISK** kun har været anvendt erhvervsmæssigt, henskydes til ligningen. Samme forbehold anvendes ved skattefrit salg af fritidsboliger, jf. [SKM2007.409.SR](#).
- **Afvisning.** Spørgsmål, der beror på andres dispositioner eller på ordninger, der endnu ikke er etableret og beskrevet tilstrækkeligt, afvises – se [SKM2010.583.SR](#) og [SKM2009.784.SR](#). I [SKM2011.435.SR](#) kunne spørgsmålet om øremærkede tilskud ikke besvares med et bindende ja eller nej, men alene med henvisning til sagsfremstillingen.
- **Kontrol med skatteankenævnene.** Efter [skatteforvaltningsloven § 2, stk. 3](#) kan Skatterådet ændre en ankenævnsafgørelse, der er **ÅBENBART ULOVLIG** – dvs. i udvislom modstrid med lov, bekendtgørelse, fast domstolspraksis eller fast landsskatteretspraksis. En afgørelse, der hviler på et skøn, kan derimod ikke tilsidesættes ad den vej. Grænsen blev trukket i [SKM2017.314.SR](#): at undlade at anvende den skematiske beregningsregel af rimelighedshensyn var åbenbart ulovligt, mens en ny skønsmæssig fordeling af arealer havde været lovlig. Sagen blev hjemvist til fornyet behandling.

Et bindende svar udelukker naturligvis ikke domstolsprøvelse. Byrettens dom i [BS-30556/2021-KBH](#) illustrerer, hvordan et rådgivningsnotat om rådighedsbeskatning kan blive prøvet i en efterfølgende erstatningssag – og at ansvaret ikke placeres hos rådgiveren, når skatteyderen selv har handlet i strid med de betingelser, rådgivningen var bygget på.

LOV

[Ligningsloven § 16, stk. 9](#)[Skatteforvaltningsloven § 2, stk. 3](#)[Skatteforvaltningsloven § 25](#)

PRAKSIS	Byretten · Advokatfirma frifundet for erstatningsansvar vedrørende rådgivning om skat af lystbåd	02.06.2025
	Skatterådet · Skematisk fri boligbeskatning kan ikke tilsidesættes	26.04.2017
	Skatterådet · Selskabsdrift med ejendomme og skattefrit salg af privat feriebolig	29.09.2015
	Skatterådet · Skattefrihed for personaleforeningsarrangementer finansieret af kontingent og arbejdsgivertilskud	23.06.2011
	Skatterådet · Skattefrihed for arbejdsgiverbetalt vagtlægekoncept og speciallægebehandling	27.09.2010
	Skatterådet · Skattefri kaffeordning og kontantlønnedgang for personalegoder	17.12.2009

Parallel domstolspraksis: rådighedsbeskatning ved landsret, byret og Højesteret

§ 11

Domstolene har i de senere år bekræftet og skærpet det rådighedsbegreb, Skatterådet anvender.

Østre Landsret, 14. november 2025 – heste og ridefaciliteter. I [BS-64/2023-OLR](#) og den sammenhængende sag [BS-47784/2022-OLR](#) var det ubestridt, at et selskabs stutridrift på hovedanpartshaverens private bopæl ikke var erhvervsmæssig, og at driftsunderskuddene blev beskattet som maskeret udlodning efter [ligningsloven § 16 A, stk. 1](#). Landsskatteretten havde nedsat den fikserede leje for rådigheden over heste, ridefaciliteter og hestetrailer til 0 kr. af frygt for dobbeltbeskatning. 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 efter [ligningsloven § 2](#) også skal dække værdiforringelse og forrentning af den investerede kapital. Landsretten accepterede Skattestyrelsens skønsmetode med diskontoen med tillæg af 4 pct. som markedsmæssig forrentning, fordi skatteyderen ikke havde godtgjort, at metoden var urimelig – men reducerede lejen for de perioder, hvor ridefaciliteterne var benyttet af tredjemands heste. Dommen udvider dermed rådighedsbeskatningen ud over de skematiske goder i [§ 16, stk. 4-6](#) og [stk. 9](#) til aktiver, der beskattes efter markedsleje.

Københavns Byret, 2. juni 2025 – lystbåd. [BS-30556/2021-KBH](#) er en erstatningssag mod en rådgiver, men gengiver den skattemæssige linje i den underliggende sag om to luksusyachter. Landsskatteretten skærpede i 2020 SKATs afgørelse og beskattede ejeren af den fulde rådighed hele året med fradrag for de dage, båden havde været udlejet til tredjemand, og byretten stadfæstede i den sag med denne begrundelse:

"Retten finder henset til bestemmelsens ordlyd, at formodningsreglen om »rådighed hele året« blandt andet omfatter de perioder, hvor lystbåden er på værft, eller hvor båden er på en transportsejls mellem to havne for at blive stillet til rådighed for en ny lejer. Retten har lagt vægt på blandt andet, at Højesteret i dommen UfR 2005.2427 har statueret, at det ikke er afgørende, om den pågældende skatteyder rent faktisk har benyttet båden, men om den pågældende har haft adgang til at benytte båden."

I erstatningssagen blev rådgiverne frifundet, fordi skatteyderen selv havde benyttet båden privat uden fuld betaling af markedsprisen, ikke havde ført logbog, ikke havde booket gennem det aftalte bureau – og fordi driften var stærkt underskudsgivende. Sagen er en praktisk katalogisering af netop de forhold, Skatterådet i [SKM2008.20.SR](#) krævede opfyldt for at afkræfte formodningen.

Højesteret har ikke i den fundne praksis taget stilling til bagatelgrænserne, personaleforeninger eller sundhedsordninger, men har fastlagt selve rådighedsbegrebet i [BS-30607/2020-HJR](#) om en leaset autocamper, hvor spørgsmålet var, om aktivet var egnet til privat brug og stillet til rådighed for hovedanpartshaveren – den samme egnetheds- og rådighedsvurdering, Skatterådet anvendte i [SKM2022.155.SR](#).

Bevisbyrden ved hovedaktionærers rådighed over selskabets aktiver ligger hos skatteyderen. Det bekræftede Østre Landsret i [BS-33952/2023-OLR](#) og [BS-33949/2023-OLR](#), hvor en direktør og eneanpartshaver ikke havde sandsynliggjort, at selskabets Porsche ikke stod til rådighed for privat brug – samme bevisbyrdefordeling, som Skatterådet lægger til grund i sine bindende svar om sommerbolig og lystbåd.

LOV

[Ligningsloven § 2, stk. 1](#)[Ligningsloven § 16A, stk. 1, 5](#)[Ligningsloven § 16, stk. 6](#)[Statsskatteloven § 4](#)PRAKSIS **Højesteret** · Beskatning af rådighed over autocamper som firmabil efter ligningsloven

01.06.2021

Landsretten · Beskatning af maskeret udlodning ved privat rådighed over selskabsbetalte heste og ridefaciliteter	14.11.2025
Landsretten · Skattepligt ved privat rådighed over selskabets heste: Landsrettens stadfæstelse af dobbeltbeskatning af driftsunderskud og fikseret markedsleje	14.11.2025
Landsretten · Landsret stadfæster beskatning af fri Porsche, da bevisbyrden for udelukkende erhvervsmæssig brug ikke var løftet	06.05.2025
Byretten · Advokatfirma frifundet for erstatningsansvar vedrørende rådgivning om skat af lystbåd	02.06.2025
Skatterådet · Beskatning af autocamper stillet til rådighed for hovedanpartshaver	29.03.2022
Skatterådet · Ingen beskatning af lystbåd uegnet til privat brug	14.01.2008

§ 12 Sammenfatning: seks linjer i Skatterådets personalegodepraksis

For det første er udgangspunktet altid markedsværdien. Kun hvor loven fastsætter en skematisk sats – sommerbolig, lystbåd, fri helårsbolig for direktører m.fl., fri telefon – viger markedsværdien, og hvor Skatterådet har fastsat normalværdier (fri kost og logi), anvendes disse. Er der ingen individuel markedspris, bruges arbejdsgiverens udgift som andenprioritet, jf. [SKM2008.170.SR](#).

For det andet beskattes hovedaktionærer og direktører med væsentlig indflydelse på egen aflønning af RÅDIGHEDEN. Faktisk brug er kun ét blandt flere momenter; det, der flytter udfaldet, er aktivets egnethed til privat brug, reelle hindringer for privat benyttelse, aktivets funktion som driftsaktiv i en rentabel virksomhed samt dokumenteret manglende privat anvendelse – jf. [SKM2008.20.SR](#) og [SKM2015.629.SR](#) over for [SKM2014.281.SR](#) og [SKM2010.1.SR](#).

For det tredje er de skematiske satser ufravigelige. [SKM2017.314.SR](#) fastslår, at det er åbenbart ulovligt at sætte beskatningen efter § 16, stk. 9 til 0 kr., fordi resultatet forekommer urimeligt; kun beregningsGRUNDLAGET – arealfordeling og værdiskøn – kan justeres.

For det fjerde afgøres skattefriheden for personalepleje af arbejdspladstilknæytning og ubetydelig værdi, og for sundhedsydelse af, om ydelsen retter sig mod ARBEJDSBETINGEDE skader (skattefri efter statsskatte Lovspraksis) eller mod almindelig sygdom (skattepligtig og uden for bagatelgrænserne, jf. § 16, stk. 3, 5. pkt.), bortset fra misbrugsbehandling og rygeafvænning efter [ligningsloven § 30](#).

For det femte beror personaleforeningers skattefrihed på en realitetsvurdering af arbejdsgiverens indflydelse og tilskuddets størrelse pr. medarbejder, jf. [SKM2011.435.SR](#) – og goder, der ikke kommer fra arbejdsgiveren, kan stadig rammes af [statsskatte loven § 4](#), jf. [SKM2011.284.SR](#).

For det sjette har domstolene udvidet rådighedstankegangen ud over de skematiske goder: [BS-64/2023-OLR](#) tillader samtidig beskatning af selskabets driftsunderskud som maskeret udlodning OG af en fikseret markedsleje for hovedanpartshaverens rådighed, når underskuddet ikke indeholder afskrivninger og forrentning. Det er den skarpeste nyere udvidelse på området og bør indgå i enhver vurdering af selskabsejede aktiver med privat brugsværdi.

LOV	Ligningsloven § 16, stk. 3, 9	Ligningsloven § 16A, stk. 5	Ligningsloven § 30, stk. 1
	Statsskatte loven § 4		

PRAKSIS	Landsretten · Beskatning af maskeret udlodning ved privat rådighed over selskabsbetalte heste og ridefaciliteter	14.11.2025
	Skatterådet · Skematisk fri boligbeskatning kan ikke tilsidesættes	26.04.2017
	Skatterådet · Selskabsdrift med ejendomme og skattefrit salg af privat feriebolig	29.09.2015

Skatterådet · Beskatning af fri sommerbolig trods naturplejevilkår	23.04.2014
Skatterådet · Skattefrihed for personaleforeningsarrangementer finansieret af kontingent og arbejdsgivertilskud	23.06.2011
Skatterådet · Beskatning af kunstværk vundet i kunstforening med arbejdsgivertilskud	29.04.2011
Skatterådet · Beskatning af fri sommerbolig i Thailand for hovedaktionær	04.01.2010
Skatterådet · Beskatning af motionsordning ved aktiv framelding og værdiansættelse	20.02.2008
Skatterådet · Ingen beskatning af lystbåd uegnet til privat brug	14.01.2008

REFERENCE Lovgrundlag

4 paragraffer

Ligningsloven § 16	stk. 1, 3, 5, 6, 9	Ligningsloven § 16A	stk. 5
Ligningsloven § 30	stk. 1	Statsskatteloven § 4	

MATERIALE Citerede afgørelser

61 afgørelser

HØJESTERET · ØVERSTE INSTANS			1
01.06.2021	Beskatning af rådighed over autocamper som firmabil efter ligningsloven	bs-30607-2020-hjr	
LANDSRETTE · ANKEINSTANS			3
14.11.2025	Beskatning af maskeret udlodning ved privat rådighed over selskabsbetalte heste og ridefaciliteter	10400-12239	
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	
BYRETTE · FØRSTE INSTANS			1
02.06.2025	Advokatfirma frifundet for erstatningsansvar vedrørende rådgivning om skat af lystbåd	9689-11310	
SKATTERÅDET · ADMINISTRATIV MYNDIGHED			56
09.10.2024	Beskatning af personalebilletter og medrejsende familiemedlemmer på færgeruter	24-0682931	
11.06.2024	Beskatning af firmalejede sommerboliger skal bruge hidtidig ejendomsværdi	24-0311338	
08.03.2023	Firmagave valgt via personlig filtrering er skattefri tingsgave	22-0844525	
29.03.2022	Beskatning af autocamper stillet til rådighed for hovedanpartshaver	21-1173619	
30.08.2021	Beskatning af hovedaktionærs forbrug af vareprøver og præmieudlodning	21-0308622	
08.06.2021	Fri bolig til hovedaktionær ved forpagtning af campingplads	20-1279349	
22.04.2021	Selskabsstruktur til boligudlejning sidestilles med hovedaktionærforhold	20-1117997	

22.12.2020	Trivselstjek skattefri som personalepleje men kun på arbejdspladsen	20-0836660
26.04.2017	Skematisk fri boligbeskatning kan ikke tilsidesættes	16-1568561
29.09.2015	Selskabsdrift med ejendomme og skattefrit salg af privat feriebolig	15-0662395
23.04.2014	Beskatning af fri sommerbolig trods naturplejevilkår	13-0194629
08.04.2014	App til motion er omfattet af bagatelgrænsen for mindre personalegoder	13-5681759
19.12.2013	Lønoplægning af arbejdstøj er skattefrit via bagatelgrænse	13-0202599
09.10.2012	Skattefri sundhedsforsikring rabat ved tilkøb ikke skattepligtig	12-094113
03.10.2012	Skattefrihed for arbejdsgiverbetalt psykologhjælp til ansatte	12-102833
13.09.2012	Beskatning af arbejdsgiverbetalt psykologisk rådgivning ved private problemer	12-079006
22.03.2012	Beskatning af åbent gavekort til oplevelser som julegave	11-272954
08.02.2012	Beskatning af arbejdsgiverbetalte tryghedsforsikringer og bagatelgrænser	11-226372
09.01.2012	Arbejdsgiverbetalt slankebehandling skattefrihed kræver lægehenviisning	11-186764
05.10.2011	Skattefrihed for sundhedsforsikring ved reduceret pensionsindbetaling	08-111796
31.08.2011	Fri opladning af elbil er skattepligtigt personalegode	11-087032
30.06.2011	Skattefri julegaver lejlighedsgaver og gaver fra personaleforening	11-044971
23.06.2011	Skattefrihed for personaleforeningsarrangementer finansieret af kontingent og arbejdsgivertilskud	11-106797
23.06.2011	Personaleforeningens sportsaktiviteter og holdtrøjer er skattefrie	10-183403
29.04.2011	Beskatning af kunstværk vundet i kunstforening med arbejdsgivertilskud	10-184839
24.03.2011	Beskatning af aviser til forretningsledelse efter bagatelgrænsen	11-020060
24.03.2011	Feriebolig stillet til rådighed af velfærdsfond	10-203717
24.03.2011	Massageordning betalt via lønoplægning er skattepligtig A-indkomst	10-149498
23.03.2011	Skattefrihed for medarbejdere og familie ved firmabetalt motionsløb med egenbetaling	11-034009
23.03.2011	Skattepligt af motionshold svømmehal og fordelsportal til ansatte	10-161510
02.03.2011	Skattefrihed for massageordning ved forebyggelse af arbejdsskader	10-198910
28.01.2011	Firmaarrangementer i motionsløb er skattefri personalepleje	10-172779
25.10.2010	Beskatning af arbejdsgiverbetalte motions- og massagemaskiner	10-087428
20.10.2010	Sundhedsfaglig rådgivning om sygefravær og barn syg er skattefri personalepleje	10-055396
30.09.2010	Skattefrihed for arbejdsgiverbetalt sundhedsforsikring med sundhedstjek og behandling	09-135934

27.09.2010	Skattefrihed for arbejdsgiverbetalt vagtlægekoncept og speciallægebehandling	09-207802 og 09-101682
03.09.2010	Direktør uden væsentlig indflydelse skal beskattes af fri bolig efter markedsleje	09-204226
31.08.2010	Rabatkort administrationsgebyr omfattet af personalegode bagatelgrænsen	10-097468
27.08.2010	Beskatning af fri bolig stillet til rådighed via hovedanpartsselskab	09-198291
29.06.2010	Multimediebeskatning af lukkede og åbne PC'er ved hjemtagelse	10-022513
17.05.2010	Beskatning af midlertidig fribolig til direktør lejet af tredjemand	09-204226
04.03.2010	Beskatning af multimedier taget med hjem ved erhvervsmæssig brug og kontrol	09-194361
04.01.2010	Beskatning af fri sommerbolig i Thailand for hovedaktionær	09-106015
17.12.2009	Skattefri kaffeordning og kontantlønnedgang for personalegoder	09-038058
13.11.2009	Beskatning af multimedier og afkræftelse af privat rådighed	09-123762
13.11.2009	Tro og loveerklæring for fri telefon og bærbar PC	09-153732
29.10.2009	Beskatning af arbejdsgiverbetalt børnepasning ved overarbejde eller firmaarrangementer	09-090429
29.06.2009	Sponsoreret netværkstur til europæisk by beskattes som personalegode	09-049525
26.06.2009	Beskatning af arbejdsgiverbetalt prisforskel på grøn strøm til medarbejdere	09-075320
26.06.2009	Beskatning af ferieboliger udlejet af medarbejderstyret fond	08-149686
23.04.2009	Beskatning af feriefonders udlejning af sommerboliger til ansatte	08-183510
17.03.2008	Beskatning af motionsordninger og retten til aktiv framelding	08-030202
20.02.2008	Beskatning af motionsordning ved aktiv framelding og værdiansættelse	08-030202
14.01.2008	Ingen beskatning af lystbåd uegnet til privat brug	07-174556
01.10.2007	Skattefri massageordning finansieret via lønnedgang	07-148751
07.12.2006	Skattefri sundhedsforsikring finansieret via bruttolønsnedgang	06-156793

09

PRAKSISOVERSIGT · SKATTERÅDET

Praksisoversigt over rette indkomstmodtager og rette omkostningsbærer

Indkomstplacering af honorar for personligt arbejde i Skatterådets bindende svar – og det spejlvendte fradrag

Version 1 · Opdateret 29. maj 2026 · 8 afgørelser · 2015–2025

[Læs online](#)

INTRODUKTION

Rette indkomstmodtager og rette omkostningsbærer afgør, hos hvilket skattesubjekt en indtægt skal beskattes, og hos hvem en udgift kan fradrages. Skatterådet tager løbende stilling til spørgsmålet i bindende svar – typisk om honorar for personligt arbejde (bestyrelsesposter, konsulent-, kunstner- og sportsudøvervirksomhed) kan oppebæres af den pågældendes selskab eller skal beskattes hos personen selv. Retsgrundlaget er det almindelige indkomstbegreb i statsskattelovens § 4 og driftsomkostningsbegrebet i § 6, sammenholdt med lønmodtagerafgrænsningen i kildeskattelovens § 43 og cirkulære nr. 129 af 4. juli 1994 om personskatteloven. Oversigten sammenholder Skatterådets vurderingsmønster med den parallelle domstolspraksis fra Højesteret og landsretterne, der konsekvent placerer vederlag for personligt arbejde hos den fysiske person og kun anerkender selskabet som rette indkomstmodtager, når der reelt drives selvstændig erhvervsvirksomhed.

PRINCIPPER UDLEDT AF PRAKSIS

- 01 Vederlag for personligt arbejde beskattes som hovedregel hos den fysiske person, der udfører arbejdet – ikke hos personens selskab, jf. statsskattelovens § 4.
- 02 Skatterådet afviser at anerkende et selskab som rette indkomstmodtager af honorar for personligt arbejde, når personen reelt udfører arbejdet uden selvstændig økonomisk risiko og uden reel adgang til at lade sig substituere.
- 03 Skatterådet kræver, at afgrænsningen lønmodtager/selvstændig foretages efter en samlet, konkret bedømmelse efter kriterierne i cirkulære nr. 129 af 4. juli 1994 – særligt instruktionsbeføjelse, økonomisk risiko og substituerbarhed – og lægger vægt på de reelle forhold frem for aftalens formelle betegnelse.
- 04 Bestyrelshonorar er som udgangspunkt A-indkomst efter kildeskattelovens § 43, stk. 2, litra a, og kan ikke kanaliseres skattefrit gennem et selskab; det beskattes hos det fysiske bestyrelsesmedlem.
- 05 En juridisk enhed kan ikke yde en personlig arbejds- eller tjenesteydelse – derfor henføres vederlaget til personen, mens betalinger til selskabet behandles som skattepligtige tilskud.

- 06** Spejlbilledet (rette omkostningsbærer) efter statsskattelovens § 6 indebærer, at en udgift kun kan fradrages hos den, i hvis erhvervsvirksomhed den er afholdt; afholder et selskab hovedaktionærens private udgifter, nægtes fradrag, og beløbet beskattes som maskeret udlodning.
- 07** Domstolene har fastslået, at ændringer om rette indkomstmodtager har hjemmel i statsskattelovens § 4 og ikke er omfattet af ligningslovens § 2, hvorfor betalingskorrektur efter ligningslovens § 2, stk. 5, er udelukket.
- 08** Skatterådets bindende svar er bindende for skattemyndighederne efter skatteforvaltningslovens § 25 og kan påklages til Landsskatteretten og derefter indbringes for domstolene.

Retsgrundlaget: statsskattelovens indkomst- og omkostningsbegreb og Skatterådets bindende svar

Spørgsmålet om **rette indkomstmodtager** er en domstolsskabt skatteretlig kvalifikation udledt af det brede indkomstbegreb i [statsskatteloven § 4](#): en indtægt skal beskattes hos det skattesubjekt, der har erhvervet retten til den. Det spejlvendte begreb **rette omkostningsbærer** følger af driftsomkostningsbegrebet i [statsskatteloven § 6, stk. 1, litra a](#): et fradrag tilkommer kun den, i hvis erhvervsvirksomhed udgiften er afholdt. Når vederlaget angår personligt arbejde, spiller afgrænsningen mellem lønmodtager og selvstændig erhvervsdrivende ind, fordi [kildeskatteloven § 43, stk. 1](#) henregner "vederlag i penge ... for personligt arbejde i tjenesteforhold, herunder løn, ... honorar" til A-indkomst.

Den samlede vurdering foretages efter kriterierne i [cirkulære nr. 129 af 4. juli 1994 om personskatteloven](#), som er det fortolkningsgrundlag både skattemyndighederne, Skatterådet og domstolene anvender:

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. ... I tvivlstilfælde må afgørelsen ske på grundlag af en samlet bedømmelse af forholdet mellem den, der udfører arbejdet, og den, for hvem det udføres.

Skatterådets rolle og prøvelse. Skatterådet afgiver bindende svar i sager af principiel karakter efter [skatteforvaltningsloven § 21](#). Spørgsmålet om, hvem der er rette indkomstmodtager, er en retlig kvalifikation under statsskatteloven § 4 – ikke et frit forvaltningsskøn – og Skatterådet foretager derfor en fuld prøvelse på grundlag af en konkret bevisbedømmelse af de faktiske forhold. Et bindende svar er bindende for skattemyndighederne, jf. [skatteforvaltningsloven § 25, stk. 1](#), så længe de forudsætninger, svaret hviler på, er opfyldt. Afgrænsningen mod den generelle ansættelsesretlige sondring behandles særskilt i [lønmodtager-vs-selvstændig](#).

LOV

[Kildeskatteloven § 43, stk. 1](#)[Skatteforvaltningsloven § 21](#)[Skatteforvaltningsloven § 25, stk. 1](#)[Statsskatteloven § 4](#)[Statsskatteloven § 6, stk. 1](#)

Hovedreglen: vederlag for personligt arbejde beskattes hos den fysiske person

Den ledende afgørelse er Højesterets dom i [Sag 244/2014](#) om en speciallæge, der via et holdingselskab ejede et privathospital og samtidig lod et speciallægeselskab fakturere hospitalet 2,4 mio. kr. årligt for sine egne plastikkirurgiske ydelser, mens selskabet kun udbetalte 200.000 kr. i løn til lægen. Det var ubestridt, at lægen personligt var rette indkomstmodtager efter statsskatteloven § 4:

Det er således ubestridt, at A var rette indkomstmodtager af de årlige honorarer på 2,4 mio. kr., som klinikken betalte til speciallægeselskabet, og hvoraf A fra speciallægeselskabet modtog 200.000 kr. årligt. De resterende 2,2 mio. kr. anses herefter for skattepligtige tilskud fra A til speciallægeselskabet.

Dommen viser hovedreglen: når en fysisk person personligt udfører arbejdet, kan vederlaget ikke kanaliseres gennem et selskab med skattemæssig virkning. Forarbejderne til skatteindberetningsloven udtrykker den samme grundsætning, som Skatterådet bygger på i sine bindende svar:

Betingelsen om, at der skal være tale om en personlig arbejds- eller tjenesteydelse, medfører, at indberetningspligten ikke vil kunne omfatte tilfælde, hvor vederlag for det udførte arbejde udbetales til et aktie- eller anpartsselskab som selskabets indkomst. En juridisk enhed kan ikke yde personlig arbejds- eller tjenesteydelse.

At placeringen afgøres efter dansk skatteret – også når der er et internationalt element – fastslog Højesteret i [Sag 166/2017](#): spørgsmålet om, hvem der er rette indkomstmodtager af udbytte fra et dansk selskab, skal afgøres efter dansk ret, før en dobbeltbeskatningsoverenskomst overhovedet kan bringes i spil. Konsekvensen er, at Skatterådet afviser at anerkende et selskab som rette indkomstmodtager, medmindre der reelt drives selvstændig erhvervsvirksomhed.

LOV

[Kildeskatteloven § 43, stk. 1](#)[Statsskatteloven § 4](#)

PRAKSIS

Højesteret · Anerkendelse af udenlandsk fond som selvstændigt skattesubjekt og pligt til indeholdelse af udbytteskat 19.06.2018

Højesteret · Afslag på skattemæssig omgørelse og betalingskorrektion i sag om rette indkomstmodtager 16.11.2015

§ 3 Hvad Skatterådet lægger vægt på: instruktionsbeføjelse, økonomisk risiko og substituerbarhed

Når Skatterådet vurderer, om et honorar kan henføres til et selskab eller skal beskattes hos personen, lægger det afgørende vægt på de **reelle forhold** frem for aftalens formelle betegnelse. Følgende momenter fra cirkulære nr. 129 af 4. juli 1994 går igen som de udslagsgivende:

- **Instruktionsbeføjelse og tilsyn** – udføres arbejdet efter hvervgiverens anvisninger og under dennes kontrol, taler det for personlig (løn)beskatning.
- **Økonomisk risiko** – bærer den arbejdende selv en reel risiko for tab og en mulighed for fortjeneste ud over en fast dags-/timesats?
- **Substituerbarhed** – kan personen frit sætte en anden i sit sted og antage egen medhjælp, eller er ydelsen personlig?
- **Integration** – er arbejdet en integreret del af hvervgiverens virksomhed?
- **Egne driftsudgifter, flere hvervgivere og afregningsform** (faktura kontra løn).

Vurderingsmønsteret illustreres af [BS-35431/2019-OLR](#), hvor 101 dykkere – trods konsulentaftaler om "selvstændig" status – blev anset for lønmodtagere. Landsretten lagde vægt på, at arbejdet var detaljeret

instrueret, at dykkerne ikke havde reel metodefrihed, at substitutionsadgangen ikke var fri, at de ikke bar særlig økonomisk risiko ud over eget personligt udstyr, og at hvervgiveren bar det overordnede økonomiske ansvar. Tilsvarende blev udenlandske håndværkere i [BS-22200/2019-OLR](#) anset for arbejdsudlejede, fordi arbejdet udgjorde en integreret del af de danske selskabers drift, kontrakterne var generiske, og de danske selskaber førte tæt tilsyn og leverede materialer. Mønsteret er, at Skatterådet kun accepterer selskabskonstruktionen, når personen reelt driver virksomhed for egen regning og risiko med flere hvervgivere og fri substitutionsadgang.

LOV

[Kildeskatteloven § 43, stk. 1, 2](#)

PRAKSIS

Landsretten · Landsrettens dom om indeholdelsespligt af A-skat og AM-bidrag for dykkere i Nordsøen 31.03.2021**Landsretten** · Afgørelse om arbejdsudleje vs. entreprise ved brug af udenlandsk arbejdskraft 24.03.2021

§ 4 Bestyrelses-, konsulent-, kunstner- og sportsvederlag gennem selskab

Bestyrelsesposter. Godtgørelse for medlemskab af bestyrelser, udvalg, råd m.v. er udtrykkeligt A-indkomst efter [kildeskatteloven § 43, stk. 2, litra a](#), jf. [cirkulæret om kildeskatteloven](#). Bestyrelsesarbejde er knyttet til den fysiske person og kan som klar hovedregel ikke faktureres skattefrit gennem et selskab; vederlaget beskattes hos det fysiske bestyrelsesmedlem. At bestyrelsesvederlag skatteretligt behandles som **honorarindkomst** efter et nettoprincip, fremgår af [BS-50140/2022-OLR](#), der udsprang af et bindende svar fra Skatterådet af 17. november 2020: indkomst fra bestyrelsesarbejde opgøres efter et nettoprincip, og spørgsmålet i sagen var alene, om fradrag for tilknyttede udgifter var kildeartsbegrænset.

Konsulentvirksomhed. Vederlag til en rådgiver eller konsulent kan efter [kildeskatteloven § 43, stk. 2, litra i](#), gøres til A-indkomst, og forarbejderne hertil knytter bestemmelsen til situationer, hvor den pågældende har "kontrollen med eller væsentlig indflydelse på" den virksomhed, der udbetaler vederlaget (svarende til en ejerandel på mindst 25 pct. af kapitalen eller 50 pct. af stemmerne). Skatterådet anerkender derfor kun, at konsulenthonorar oppebæres af konsulentens selskab, hvis der reelt foreligger selvstændig erhvervsvirksomhed efter kriterierne ovenfor.

Kunstnere og sportsudøvere. Samme doktrin gælder for kunstner- og sportsudøvervirksomhed. Vederlag for den personlige optræden/præstation beskattes hos personen, medmindre der reelt drives selvstændig erhvervsvirksomhed – vurderet på økonomisk risiko, flere hvervgivere og substituerbarhed. Selve afgrænsningen mod ikke-erhvervsmæssig virksomhed behandles i [erhvervsmaessig-virksomhed-hobby](#).

LOV

[Kildeskatteloven § 43, stk. 2](#)[Statsskatteloven § 4](#)

PRAKSIS

Landsretten · Sag om skattemæssigt fradrag for bestyrelsesmedlemmers erstatningsansvar

04.04.2025

§ 5 Spejlbilledet: rette omkostningsbærer og selskabets afholdelse af private udgifter

Rette omkostningsbærer er det fradragsmæssige modstykke til rette indkomstmodtager. Efter [statsskatteloven § 6, stk. 1, litra a](#) kan en udgift kun fradrages hos den, i hvis erhvervsvirksomhed den er afholdt for at erhverve, sikre og vedligeholde indkomsten. Afholder et selskab udgifter, der reelt tjener hovedaktionærens private interesse, er selskabet ikke rette omkostningsbærer.

Dette illustreres af landsrettens stutteri-dom [BS-47784/2022-OLR](#) af 14. november 2025: et selskab drev et hestetutteri fra eneaktionærens private ejendom med vedvarende underskud og uden reel erhvervsmæssig drift. Konsekvensen var, at selskabet blev nægtet fradrag for driftsunderskuddet efter statsskatteloven § 6, stk. 1, litra a, mens underskuddet blev beskattet hos aktionæren som maskeret udlodning efter [ligningsloven § 16 A](#), og selskabet blev beskattet af en fikseret markedsleje for aktionærens rådighed over hestene.

Spejlbilledet ses også i speciallæge-sagen [Sag 244/2014](#): når honoraret blev henført til lægen personligt, blev de beløb, der reelt tilflød selskabet, behandlet som skattepligtige tilskud fra personen til selskabet. Selve udlodningsbeskatningen og fikseringen af vederlag mellem interesseforbundne behandles i [maskeret-udlodning-udbytte](#) og [fikseret-vederlag-interesseforbundne](#).

LOV

[Ligningsloven § 16a](#)[Statsskatteloven § 6, stk. 1](#)

PRAKSIS

Højesteret · Afslag på skattemæssig omgørelse og betalingskorrektur i sag om rette indkomstmodtager 16.11.2015**Landsretten** · Skattepligt ved privat rådighed over selskabets heste: Landsrettens stadfæstelse af dobbeltbeskatning af driftsunderskud og fikseret markedsleje 14.11.2025

§ 6 Konsekvenser når placeringen ændres: omgørelse og betalingskorrektur

Når skattemyndighederne flytter en indkomst til den rette indkomstmodtager, opstår spørgsmålet, om den skattepligtige kan rette op på dispositionen. Højesteret afgrænsede i [Sag 244/2014](#) to centrale korrektionsadgange:

- **Betalingskorrektur efter [ligningsloven § 2, stk. 5](#)** kan ikke anvendes i sager om rette indkomstmodtager, fordi ændringen ikke er hjemlet i armslængdereglen i [ligningsloven § 2, stk. 1](#):

Af de grunde, som landsretten har anført, tiltræder Højesteret, 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 betalingskorrektur efter ligningslovens § 2, stk. 5.

- **Omgørelse efter [skatteforvaltningsloven § 29, stk. 1](#)** blev nægtet, fordi det ikke var godtgjort, at konstruktionen med fakturering til selskabet i stedet for til personen ikke i overvejende grad var båret af hensynet til at spare eller udskyde skat – betingelsen i § 29, stk. 1, nr. 1, var dermed ikke opfyldt.

Denne sondring er praktisk vigtig, fordi den adskiller sager om rette indkomstmodtager (statsskatteloven § 4) fra fikseringssager mellem interesseforbundne efter ligningsloven § 2, jf. [fikseret-vederlag-interesseforbundne](#).

LOV

[Ligningsloven § 2, stk. 1, 5](#)[Skatteforvaltningsloven § 29, stk. 1](#)[Statsskatteloven § 4](#)

PRAKSIS

Højesteret · Afslag på skattemæssig omgørelse og betalingskorrektur i sag om rette indkomstmodtager 16.11.2015

§ 7 Sagsgang, prøvelsesintensitet og sammenhæng med domstolspraksis

Skatterådets bindende svar afgives på grundlag af en anmodning og er bindende for skattemyndighederne efter [skatteforvaltningsloven § 25, stk. 1](#). Et bindende svar kan påklages til Landsskatteretten, hvis afgørelse kan indbringes for domstolene. **Bevisbyrden** for, at et selskab kan anerkendes som rette indkomstmodtager, påhviler

i praksis den skattepligtige, der må dokumentere reel økonomisk risiko, fri substitutionsadgang og fravær af instruktionsbeføjelse; Skatterådet lægger afgørende vægt på de faktiske forhold frem for kontrakternes formelle betegnelse.

Domstolene har gennemgående bekræftet den linje, Skatterådet og Landsskatteretten følger:

Instans	Sag	Tema	Udfald
Højesteret	Sag 244/2014	Speciallægehonorar via selskab	Personen er rette indkomstmodtager (§ 4)
Højesteret	Sag 166/2017	Rette indkomstmodtager af udbytte	Afgøres efter dansk ret
Landsret	BS-50140/2022-OLR	Bestyrelses honorar (fra Skatterådets bindende svar)	Honorarindkomst efter nettoprincip
Landsret	BS-35431/2019-OLR	Lønmodtager vs. selvstændig	Lønmodtagere trods konsultantaftaler
Landsret	BS-47784/2022-OLR	Rette omkostningsbærer (stutteri)	Fradrag nægtet; maskeret udlodning
Højesteret	BS-69/2021-HJR	Retmæssig ejer (fra Skatterådets bindende svar til TDC)	Skattepligt; gennemstrømning underkendt

At den **formelle/registrerede** ejer som udgangspunkt er rette beskatningssubjekt, bekræftede Højesteret desuden i [BS-33581/2022-HJR](#), hvor en stråmandsejer blev udlokningsbeskattet af hævninger i selskabet. Samlet set er retsstillingen stabil: vederlag for personligt arbejde beskattes hos den fysiske person, fradrag tilkommer den, i hvis virksomhed udgiften reelt er afholdt, og Skatterådets bindende svar prøves fuldt ud af Landsskatteretten og domstolene.

LOV	Skatteforvaltningsloven § 25, stk. 1	Statsskatteloven § 4	Statsskatteloven § 6, stk. 1
PRAKSIS	Højesteret · Højesterets dom om beskatning af maskeret udlodning og gyldigheden af ekstraordinær genoptagelse vedrørende stråmandsvirksomhed 07.09.2023 Højesteret · Højesteretsdom om udbytteskat, indeholdelsespligt og fortolkning af dobbeltbeskatningsoverenskomster 09.01.2023 Højesteret · Afslag på skattemæssig omgørelse og betalingskorrektion i sag om rette indkomstmodtager 16.11.2015 Landsretten · Sag om skattemæssigt fradrag for bestyrelsesmedlemmers erstatningsansvar 04.04.2025		

REFERENCE Lovgrundlag

6 paragraffer

Kildeskatteloven § 43	Ligningsloven § 2
Skatteforvaltningsloven § 25 stk. 1	Skatteforvaltningsloven § 29 stk. 1
Statsskatteloven § 4	Statsskatteloven § 6 stk. 1

MATERIALE Citerede afgørelser

8 afgørelser

HØJESTERET · ØVERSTE INSTANS

4

07.09.2023	Højesterets dom om beskatning af maskeret udlodning og gyldigheden af ekstraordinær genoptagelse vedrørende stråmandsvirksomhed	3719-4454
09.01.2023	Højesteretsdom om udbytteskat, indeholdelsespligt og fortolkning af dobbeltbeskatningsoverenskomster	2688-3202
19.06.2018	Anerkendelse af udenlandsk fond som selvstændigt skattesubjekt og pligt til indeholdelse af udbytteskat	166-2017
16.11.2015	Afslag på skattemæssig omgørelse og betalingskorrektion i sag om rette indkomstmodtager	244-2014
LANDSRET TEN · ANKEINSTANS		4
14.11.2025	Skattepligt ved privat rådighed over selskabets heste: Landsrettens stadfæstelse af dobbeltbeskatning af driftsunderskud og fikseret markedsleje	10408-12248
04.04.2025	Sag om skattemæssigt fradrag for bestyrelsesmedlemmers erstatningsansvar	9494-11052
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

10

PRAKSISOVERSIGT · SKATTERÅDET

Praksisoversigt over skattemæssig kvalifikation af trusts og udenlandske fonde

Skatterådets bindende svar om effektiv udskillelse, transparens og stifterbeskatning efter ligningslovens § 16 K

Version 1 Opdateret 29. maj 2026 9 afgørelser · 2018–2025

[Læs online](#)

INTRODUKTION

Skatterådet tager løbende i bindende svar stilling til, om en udenlandsk trust eller fond skal anerkendes som et selvstændigt skattesubjekt, eller om konstruktionen er skattemæssigt transparent, så formue og afkast fortsat beskattes hos stifter eller begunstigede. Vurderingen beror ikke på lovtekst, men på en langvarig administrativ praksis, der kræver definitiv og effektiv udskillelse af kapitalen fra stifterens formuesfære og en uafhængig ledelse – suppleret af stifterværnsreglen i ligningslovens § 16 K fra skattely-pakken (2015). Denne oversigt samler Skatterådets kvalifikationslinje, som den er kommet til udtryk i bindende svar og efterprøvet af Landsskatteretten og domstolene, herunder Højesterets ledende dom i Stichting-sagen (SKM2018.376.HR).

PRINCIPPER UDLEDT AF PRAKSIS

- 01** Skatterådet anerkender kun en udenlandsk trust eller fond som selvstændigt skattesubjekt, når kapitalen er definitivt og effektivt udskilt fra stifterens formuesfære.
- 02** Skatterådet kræver, at trusten eller fonden har en uafhængig ledelse – mindst ét ledelsesmedlem skal indtage en i forhold til stifteren uvildig og uafhængig stilling.
- 03** Skatterådet afviser anerkendelse, hvis stifteren kan tilbagekalde trusten (revocable) eller selv er indsat som trustee eller begunstiget med rådighed over kapitalen.
- 04** Skatterådet lægger afgørende vægt på protektorens beføjelser; vide beføjelser til at udskifte trustee og udpege eller afsætte begunstigede taler imod en uafhængig ledelse.
- 05** Skatterådet accepterer en protektor- eller bestyrelseskonstruktion, når beføjelserne og relationerne ikke reelt sikrer stifteren fortsat rådighed over formuen.
- 06** Bevisbyrden for definitiv og effektiv udskillelse påhviler stifteren eller spørgeren, og vedtægter tillægges kun vægt, hvis de afspejler den reelle aktivitet.

07 Selv en formelt anerkendt trust udløser stifterbeskatning efter ligningslovens § 16 K, medmindre en ufravigelig gyldighedsbetingelse sikrer endeligt og uigenkaldeligt afkald på formuen – hvilket pga. aftalefriheden sjældent er muligt.

08 Behandles trusten som transparent, beskattes afkastet løbende hos stifteren efter statsskatteloven § 4, mens begunstigede beskattes af faktiske uddelinger.

Retsgrundlaget: en udenlandsk trust er enten et selvstændigt skattesubjekt eller transparent

§ 1

Trusten kan ikke genfindes som juridisk konstruktion i dansk ret, og den skattemæssige behandling af udenlandske trusts og fonde fremgår ikke af lovgivningen, men beror på en langvarig administrativ praksis, som Skatterådet udmønter i bindende svar efter [skatteforvaltningsloven § 21](#). Kvalifikationen foretages udelukkende efter danske skatteregler, mens de udenlandske civilretlige regler kun indgår i fastlæggelsen af faktum. Resultatet er binært: enten anerkendes trusten/fonden som et **selvstændigt skattesubjekt** (eventuelt som en båndlagt kapital med rentenydelsesret), eller den anses for **transparent**, så formue og afkast fortsat beskattes hos stifteren efter [statsskatteloven § 4](#).

Forarbejderne til skattely-pakken beskriver kernen i problemet:

I trusts og visse udenlandske fonde er der – i modsætning til i danske fonde – aftalefrihed med hensyn til, om stifteren kan råde over formuen eller ej.

Ved kvalifikationen anvender Skatterådet og Skattestyrelsen det fondsbegreb, der gælder for danske fonde. Af [cirkulæret om international beskatning](#) fremgår fire afgørende karakteristika for en fond:

1. Fonden skal have en formue, der er uigenkaldeligt udskilt fra stifterens formue.
2. Fonden skal være af varig karakter.
3. Fonden skal have et eller flere bestemte formål.
4. Fonden skal have en ledelse, der er selvstændig i forhold til stifteren.

Mens en fond er en selvejende, selvstændig juridisk enhed, er en trust derimod ikke en selvstændig juridisk person, jf. [cirkulærets afsnit om udenlandsk fond eller trust](#). At kvalifikationen er realitetsbetonet – og at den civilretlige form ikke er afgørende – illustreres af, at fx et kommanditselskab civilretligt er et selvstændigt retssubjekt, men skatteretligt deltagerbeskattet og dermed transparent, jf. Østre Landsrets dom i [BS-25987/2023-OLR](#). Det samme realitetsprincip ligger til grund for Højesterets trust- og fondspraksis, jf. [Sag 166/2017](#) (SKM2018.376.HR).

Denne oversigt angår alene kvalifikationen som selvstændigt subjekt eller transparent enhed. Den løbende beskatning af danske fondes og foreningers uddelinger behandles i [fondsbeskatning](#), og Skatterådets generelle adgang til at afvise bindende svar i [bindende-svar-skatteraadet](#).

LOV

[Skatteforvaltningsloven § 21](#)

[Statsskatteloven § 4](#)

PRAKSIS

Højesteret · Anerkendelse af udenlandsk fond som selvstændigt skattesubjekt og pligt til indeholdelse af udbytteskat 19.06.2018

Landsretten · Fradrag for tinglysningsafgift i gaveafgift nægtet, da ejendom blev overdraget til kommanditselskab og ikke direkte til gavemodtager

23.06.2025

Hovedkriteriet: definitiv og effektiv udskillelse samt uafhængig ledelse

§ 2

Kernen i Skatterådets kvalifikation er, om kapitalen er **definitivt og effektivt udskilt** fra stifterens formuesfære. Forarbejderne til skattely-pakken definerer de to elementer ordret:

Med definitivt menes, at stifteren ikke må have mulighed for at »tilbagekalde« trusten, så den udskilte kapital igen indgår i stifterens formuesfære. Med effektivt menes, at stifteren ikke fortsat må have rådighed over den udskilte kapital. Hvis stifteren af trusten f.eks. er indsat som trustee eller som begunstiget, er formuen ikke definitivt og effektivt udskilt.

Hertil kommer et selvstændigt krav om **uafhængig ledelse**. Højesteret fastslog i [Sag 166/2017](#) (SKM2018.376.HR), at en nederlandsk fond, hvis bestyrelse bestod af stifteren og hans forældre, ikke kunne anerkendes:

Efter fast og langvarig praksis er det efter dansk ret en betingelse for, at en fond kan anerkendes som et selvstændigt skattesubjekt, at fondens formue er effektivt og uigenkaldeligt udskilt fra stifterens formue. Det er i den forbindelse en betingelse, at fonden har en uafhængig ledelse. Kravet om uafhængighed anses efter forarbejderne til fondsloven i almindelighed for opfyldt, hvis mindst ét medlem af bestyrelsen indtager en i forhold til stifteren uvildig og uafhængig stilling.

Kravet om uafhængig ledelse støttes på [fondsloven § 16](#), der anvendes analogt ved den skattemæssige vurdering. De to betingelser er kumulative: svigter blot én af dem, anerkendes trusten ikke, og kapitalen anses fortsat for en del af stifterens formuesfære, så afkastet beskattes hos stifteren. Landsskatteretten har formuleret samme test i sin efterprøvelse af Skattestyrelsens kvalifikation, jf. Cypern-trusten i [15-2831917](#), hvor det er en forudsætning, at midlerne definitivt og effektivt er udskilt, at ledelsen er uafhængig, og at stifteren hverken kan tilbagekalde trusten eller fortsat råde over kapitalen.

LOV

[Fondsloven § 16](#)[Statsskatteloven § 4](#)

PRAKSIS

Højesteret · Anerkendelse af udenlandsk fond som selvstændigt skattesubjekt og pligt til indeholdelse af udbytteskat 19.06.2018

Landsskatteretten · Landsskatteretten: Afgørelse om skattemæssig behandling af udenlandsk trust ([Fond1]) – manglende uafhængig ledelse 09.07.2020

§ 3 Hvad Skatterådet lægger vægt på i kvalifikationen

Mønstrene nedenfor går igen i Skatterådets bindende svar og i Landsskatterettens efterprøvelse af Skattestyrelsens kvalifikation. **Skatterådet lægger vægt på** følgende forhold, der gentagne gange afgør udfaldet:

- **Protektorens beføjelser har afgørende betydning.** Vide beføjelser til at udskifte trustee, udpege en ny protektor og udpege eller afsætte begunstigede taler imod en uafhængig ledelse. I Jersey-trusten [15-0864565](#) og Cypern-trusten [15-2831917](#) blev trustene anset for transparente, selv om stifteren var uigenkaldeligt udelukket som begunstiget, netop fordi protektoren havde sådanne vidtrækkende beføjelser.

- **Et »resignation letter« undergraver uafhængigheden.** I [15-2831917](#) havde protektoren ved sin tiltrædelse på forhånd underskrevet sin egen opsigelse, der udpegede stifterens egen repræsentant som efterfølger – det talte afgørende imod en uafhængig ledelse.
- **Tætte professionelle eller personlige relationer** mellem protektor/trustee og stifteren eller dennes nære. I [15-0864565](#) var protektoren bestyrelsesformand i en investeringsforening, der blev rådgivet af et selskab medstiftet og medejt af stifterens søn.
- **Stifteren (eller en begunstiget) som trustee med fuld råderet** medfører transparens. I den amerikanske trust [15-3213784](#) var klageren både eneste begunstigede og trustee med ret til at afsætte trustee og udbetale hele formuen til sig selv – formuen var dermed ikke effektivt udskilt.
- **Reel ejer-betragtninger.** Hvor formuen formelt er placeret i en familiefond eller hos en trustee, men den skattepligtige reelt etablerede og styrede engagementet, beskattes denne som reel ejer, jf. [16-1323284](#).

Modsat **accepterer Skatterådet** en protektorkonstruktion, når beføjelserne og relationerne ikke reelt sikrer stifteren fortsat rådighed; protektorrollen er anerkendt i praksis, bl.a. **SKM2011.75.SR**, ligesom en rent forretningsmæssig relation ikke i sig selv udelukker uafhængighed, jf. **SKM2015.9.HR**.

Afgørelse	Konstruktion	Afgørende forhold	Udfald
Jersey-trust (15-0864565)	Stifter udelukket som begunstiget	Protektors vide beføjelser + tæt relation til stifters søn	Transparent
Cypern-trust (15-2831917)	Stifter + ægtefælle udelukket	Protektors beføjelser + resignation letter	Transparent
Amerikansk trust (- 15-3213784)	Revocable, blev irrevocable ved død	Modtager var trustee + eneste begunstigede med fuld råderet	Transparent
Schweizisk formue/familiefond (16-1323284)	Trustee/familiefond	Klager var reel ejer; efterfølgende erklæringer	Transparent (reel ejer)

LOV

[Statsskatteloven § 4](#)

PRAKSIS

- Landsskatteretten** · Landsskatteretten stadfæster SKAT's afgørelse om beskatning af trustformue og nægtelse af fradrag for tab på værdipapirer 05.07.2021
- Landsskatteretten** · Landsskatteretten: Afgørelse om skattemæssig behandling af udenlandsk trust ([Fond1]) – manglende uafhængig ledelse 09.07.2020
- Landsskatteretten** · Landsskatteretten: Manglende skattemæssig anerkendelse af udenlandsk trust grundet manglende uafhængig ledelse 28.05.2020
- Landsskatteretten** · Klager anset for reel ejer af udenlandsk formue og skønsmæssigt beskattet af afkast 08.03.2019

§ 4 Dokumentations- og beviskrav

Det er **stifteren eller spørgeren**, der skal godtgøre, at kapitalen er definitivt og effektivt udskilt, og at ledelsen er uafhængig. Bevisbyrden afspejles direkte i ordlyden af undtagelserne i [ligningsloven § 16 K, stk. 4](#), hvor det gennemgående er den skattepligtige, der skal »godtgøre« betingelserne.

Skatterådet og Landsskatteretten stiller følgende krav til dokumentationen:

-

Vedtægter tillægges kun vægt, hvis de afspejler den reelle aktivitet. Det fremgår af [cirkulærets afsnit om almenvelgørende/almennyttig anvendelse](#), at der alene kan lægges vægt på vedtægter o.lign., hvis de svarer til den faktiske drift.

- **Efterfølgende udarbejdede erklæringer fra ikke-uafhængige parter tillægges ikke afgørende vægt.** I [16-1323284](#) blev erklæringer fra familiemedlemmer og den udpegede trustee tilsidesat, fordi de var udstedt efterfølgende og ikke kom fra uafhængige parter.
- **Skærpet bevisbyrde ved interesseforbundne parter.** Ved overførsler mellem en hovedaktionær og et kontrolleret selskab kræves objektivi grundlag (gældsbevis, bogføring m.v.), jf. Højesteret i [BS-46179/2023-HJR](#).
- **Præklausur af transparens-indsigelsen.** Har den skattepligtige over for myndighederne ageret, som om enheden var et selvstændigt skattesubjekt – fx ved ikke at selvangive afkastet – er vedkommende afskåret fra senere at påberåbe sig transparens, jf. både Højesteret i [BS-46179/2023-HJR](#) og Vestre Landsret i [BS-17953/2022-VLR](#).

Komplementært gælder, at en konstruktion ikke kan opnå en bedre stilling, end den ville have som dansk fond; en udenlandsk trust skal opfylde de samme principper om uigenkaldelig udskillelse og uafhængig ledelse, jf. Cypren-trusten [15-2831917](#).

LOV

[Ligningsloven § 16 K, stk. 4](#)

PRAKSIS

Højesteret · Beskatning af maskeret udbytte fra selskab i Panama (Panama Papers-sagen)

28.06.2024

Landsretten · Skattepligt af renteindtægter og maskeret udbytte fra selskab i Panama

04.09.2023

Landsskatteretten · Landsskatteretten: Afgørelse om skattemæssig behandling af udenlandsk trust ([Fond1]) – manglende uafhængig ledelse

09.07.2020

Landsskatteretten · Klager anset for reel ejer af udenlandsk formue og skønsmæssigt beskattet af afkast

08.03.2019

Stifterbeskatning efter ligningslovens § 16 K – skattely-pakkens værnsregel

Selv hvor en trust eller fond formelt opfylder kravene til anerkendelse, kan stifteren alligevel blive beskattet af enhedens indkomst. Det følger af [ligningsloven § 16 K](#), der blev indsat ved skattely-pakken om trusts ved **lov nr. 540 af 29. april 2015**. Reglen er en supplerende værnsbeskatning i lighed med CFC-beskatningen i [ligningsloven § 16 H](#) og ændrer ikke beskatningen af trustee eller af de begunstigede.

Efter stk. 1 medregner fuldt skattepligtige stiftere og indskydere trustens positive indkomst i deres egen skattepligtige indkomst. Stk. 2 udvider reglen til tilflyttere, der har stiftet eller indskudt inden for de seneste 10 år forud for skattepligtens genindtræden; ved **lov nr. 1723 af 27. december 2018** (»Mere robuste skatteregler for truste« som opfølgning på Skattelovrådets rapport) blev reglen yderligere udvidet til visse tilflyttere uden tidligere dansk skattepligt (indskud højst 2 år før flytning) og til stiftelser foretaget af nærtstående.

Stifteren kan kun fritages efter [ligningsloven § 16 K, stk. 4](#), hvis vedkommende godtgør, at det er en ufravigelig gyldighedsbetingelse for trustens eksistens, at der er givet endeligt og uigenkaldeligt afkald på formuen – eller at midlerne udelukkende anvendes almenvelgørende/almennyttigt, til kollektiv pension, eller at der er tale om et investeringsselskab efter [aktieavancebeskatningsloven § 19](#). Forarbejderne understreger, hvor snæver den første undtagelse er:

Dette må antages at forekomme sjældent, idet der er aftalefrihed i forbindelse med stiftelse af trusts.

Efter [ligningsloven § 16 K, stk. 8](#) finder reglen tilsvarende anvendelse på fonde og andre lignende enheder – i forarbejderne nævnes udtrykkeligt stiftungs, treuhands og anstalten – hvor det ikke er en ufravigelig gyldighedsbetingelse, at der er sket endeligt og uigenkaldeligt afkald på formuen. Det er netop denne kategori, som typiske Liechtenstein-stiftelser falder i. Endelig medregnes aktiver og passiver i en § 16 K-omfattet trust eller fond i boopgørelsen efter [boafgiftsloven § 11](#), i det omfang afdøde har været skattepligtig af indkomsten. Spørgsmål om generationsskifte og succession i levende live behandles i [generationsskifte](#), mens gave- og arveafgift uddybes i [gaveafgift-arvebeskatning](#).

LOV

[Aktieavancebeskatningsloven § 19](#)[Boafgiftsloven § 11](#)[Ligningsloven § 16 K](#)[Ligningsloven § 16 H](#)

§ 6 Begunstigedes retsstilling, arv og succession

Behandles trusten som transparent, beskattes afkastet løbende hos stifteren efter [statsskatteloven § 4](#). Anerkendes trusten derimod som selvstændigt subjekt (eller behandles som båndlagt kapital med rentenydelsesret), beskattes de begunstigede af faktiske uddelinger; forarbejderne til § 16 K fastslår, at begunstigede fortsat er skattepligtige af uddelinger efter statsskatteloven § 4.

Ved arv er kvalifikationen særlig vigtig. En oprindeligt genkaldelig (revocable) amerikansk trust bliver typisk først uigenkaldelig ved stifterens død. Men hvis den begunstigede arving samtidig indsættes som trustee og eneste begunstigede med ret til at afsætte trustee og råde over formuen, er kapitalen fortsat ikke effektivt udskilt – den er da transparent i forhold til arvingen, der beskattes af afkastet. Det var resultatet i [15-3213784](#), hvor overførslen af trustformuen fra moderens trust til arvingens trust blev sidestillet med en afgiftsfri arv efter [boafgiftsloven § 9](#), fordi moderens hjemting var i USA, mens det løbende afkast herefter blev beskattet hos arvingen.

For fonde med almenvelgørende eller almennyttigt formål kan der opnås boafgiftsfritagelse; afgrænsningen følger den klassiske sondring mellem »almenvelgørende« (afhjælpe trang i en videre kreds) og »almennyttigt« (nyttigt efter en almindeligt fremherskende opfattelse og til gavn for en videre kreds), jf. [18-0013583](#). De samme kriterier anvendes ved fritagelse for stifterbeskatning efter [ligningsloven § 16 K, stk. 4](#).

LOV

[Boafgiftsloven § 9](#)[Ligningsloven § 16 K, stk. 4](#)[Statsskatteloven § 4](#)

PRAKSIS

Landsskatteretten · Landsskatteretten stadfæster SKAT's afgørelse om beskatning af trustformue og nægtelse af fradrag for tab på værdipapirer

05.07.2021

Landsskatteretten · Boafgiftsfritagelse for fond med almennyttigt formål – Vedligeholdelse af gravsted

17.09.2020

§ 7 Sagsgang: bindende svar, klage og prøvelse

Kvalifikationsspørgsmål afgøres i praksis oftest forhåndsmæssigt: stifteren eller en begunstiget anmoder Skatterådet om **bindende svar** efter [skatteforvaltningsloven § 21](#) om, hvorvidt en konkret trust eller fond anerkendes som selvstændigt skattesubjekt. Et bindende svar er som udgangspunkt bindende for skattemyndighederne i fem år, jf. [skatteforvaltningsloven § 25](#). Skattely-pakken indførte samtidig adgang for

myndighederne til at se bort fra et bindende svar om et aktivs værdi, hvis den faktiske værdi afviger væsentligt (mindst 30 pct. og mindst 1 mio. kr.).

Skatterådets bindende svar og Skattestyrelsens efterfølgende ansættelser kan påklages til **Landsskatteretten** og derefter indbringes for domstolene (byret, landsret og endeligt Højesteret). De fleste offentliggjorte trust-sager følger netop dette spor – Skattestyrelsen/Skatterådet kvalificerer, Landsskatteretten efterprøver, og domstolene træffer den endelige afgørelse.

Manglende selvangivelse af afkast fra en transparent trust udløser jævnligt **ekstraordinær genoptagelse** for grov uagtsomhed efter [skatteforvaltningsloven § 27, stk. 1, nr. 5](#). Det skete i den amerikanske trust [15-3213784](#) og i reel ejer-sagen [16-1323284](#), hvor kompleksiteten af trustreglerne og god tro ikke fritog for ansvar. Skatterådets generelle kompetence til at afvise bindende svar (herunder ved betydelig usikkerhed om faktum) behandles særskilt i [bindende-svar-skatteraadet](#).

LOV

[Skatteforvaltningsloven § 21](#)[Skatteforvaltningsloven § 25](#)[Skatteforvaltningsloven § 27, stk. 1](#)

PRAKSIS	Landsskatteretten · Landsskatteretten stadfæster SKATs afgørelse om beskatning af trustformue og nægtelse af fradrag for tab på værdipapirer	05.07.2021
	Landsskatteretten · Klager anset for reel ejer af udenlandsk formue og skønsmæssigt beskattet af afkast	08.03.2019

§ 8 Parallel domstolspraksis: Højesteret og landsretterne bekræfter linjen

Domstolene har gennemgående bekræftet den kvalifikationslinje, Skatterådet og Skattestyrelsen anvender.

Højesteret – Stichting-sagen. I [Sag 166/2017](#) (SKM2018.376.HR) cementerede Højesteret de to kumulative betingelser – effektiv og uigenkaldelig udskillelse samt uafhængig ledelse – og fastslog, at en bestyrelse bestående af stifteren og hans forældre ikke er uvildig og uafhængig. Stifteren blev derfor rette indkomstmodtager af udbyttet. Højesteret fastslog desuden, at kravet om uafhængig ledelse ikke er i strid med EU-rettens regler om fri etablering og kapitalens fri bevægelighed, da betingelsen gælder ens for danske og udenlandske fonde. Kravet hviler på [fondsloven § 16](#), hvis forhistorie går tilbage til **Betænkning nr. 970/1982 om fonde** (Justitsministeriet), hvor et udvalgsflertal foreslog, at stifteren og dennes familie ikke uden fondsmyndighedens samtykke skulle kunne udgøre bestyrelsens flertal.

Højesteret – Panama Papers. I [BS-46179/2023-HJR](#) afskar Højesteret en skatteyder fra at påberåbe sig, at et panamansk selskab var transparent, fordi hun konsekvent havde ageret, som om selskabet var et selvstændigt skattesubjekt. Dommen understreger samtidig de strenge dokumentationskrav ved transaktioner mellem interesseforbundne parter.

Landsretterne. Vestre Landsret nåede samme resultat for et panamansk selskab i [BS-17953/2022-VLR](#): en proforma-bestyrelse uden reel ledelsesfunktion og en skærpet bevisbyrde betød, at selskabet blev anset for et selvstændigt subjekt, og overførslerne for maskeret udbytte. Og i [BS-25987/2023-OLR](#) fastholdt Østre Landsret, at den civilretlige form (her et selvstændigt retssubjekt) ikke er afgørende for den skatteretlige kvalifikation. Tilsammen viser dommene, at trust- og fondskvalifikationen er realitetsbetonet, og at det er den faktiske rådighed og ledelsens uafhængighed – ikke den formelle ikklædning – der afgør sagen.

LOV	Fondsloven § 16	Kildeskatteloven § 65	
PRAKSIS	Højesteret · Beskatning af maskeret udbytte fra selskab i Panama (Panama Papers-sagen)		28.06.2024
	Højesteret · Anerkendelse af udenlandsk fond som selvstændigt skattesubjekt og pligt til indeholdelse af udbytteskat		19.06.2018
	Landsretten · Fradrag for tinglysningsafgift i gaveafgift nægtet, da ejendom blev overdraget til kommanditselskab og ikke direkte til gavemodtager		23.06.2025
	Landsretten · Skattepligt af renteindtægter og maskeret udbytte fra selskab i Panama		04.09.2023

§ 9 Sammenfatning: de centrale linjer i Skatterådets trustpraksis

Skatterådets praksis om udenlandske trusts og fonde kan sammenfattes i nogle få bærende linjer:

- **Binær kvalifikation efter danske regler.** En udenlandsk trust eller fond er enten et selvstændigt skattesubjekt (eventuelt en båndlagt kapital med rentenydelsesret) eller transparent. Kvalifikationen foretages udelukkende efter danske skatteregler, mens udenlandsk civilret kun fastlægger faktum.
- **To kumulative betingelser.** Anerkendelse forudsætter både definitiv og effektiv udskillelse af kapitalen fra stifterens formuesfære og en uafhængig ledelse, jf. [Sag 166/2017](#) (SKM2018.376.HR). Svigter blot én betingelse, beskattes afkastet hos stifteren efter [statsskatteloven § 4](#).
- **Rådighed og relationer afgør.** Skatterådet lægger vægt på, om stifteren kan tilbagekalde trusten, er trustee eller begunstiget, og på protektorens beføjelser og relationer. Vide protektorbeføjelser, »resignation letters« og nære bånd mellem ledelse og stifter fører til transparens, jf. [15-0864565](#) og [15-3213784](#).
- **Bevisbyrden ligger hos stifteren.** Vedtægter skal afspejle realiteten, og efterfølgende erklæringer fra ikke-uafhængige parter tæller ikke afgørende.
- **§ 16 K som backstop.** Selv en anerkendt trust udløser stifterbeskatning efter [ligningsloven § 16 K](#), medmindre en ufravigelig gyldighedsbetingelse sikrer endeligt og uigenkaldeligt afkald – hvilket pga. aftalefriheden sjældent kan opfyldes.

For en stifter, der ønsker at undgå løbende beskatning af afkastet, er den praktiske konsekvens, at konstruktionen skal være lige så uigenkaldelig og uafhængigt ledet som en dansk fond – og at enhver bevaret adgang til formuen, direkte eller via protektor, fører til transparens.

LOV	Ligningsloven § 16 K	Statsskatteloven § 4	
PRAKSIS	Højesteret · Anerkendelse af udenlandsk fond som selvstændigt skattesubjekt og pligt til indeholdelse af udbytteskat		19.06.2018
	Landsskatteretten · Landsskatteretten stadfæster SKAT's afgørelse om beskatning af trustformue og nægtelse af fradrag for tab på værdipapirer		05.07.2021
	Landsskatteretten · Landsskatteretten: Manglende skattemæssig anerkendelse af udenlandsk trust grundet manglende uafhængig ledelse		28.05.2020

REFERENCE Lovgrundlag

6 paragraffer

Boafgiftsloven § 9	Fondsbeskatningsloven § 3 A
Fondsloven § 16	Ligningsloven § 16 K

Ligningsloven § 16 H

Statsskatteloven § 4

MATERIALE Citerede afgørelser

9 afgørelser

HØJESTERET · ØVERSTE INSTANS

2

28.06.2024	Beskatning af maskeret udbytte fra selskab i Panama (Panama Papers-sagen)	bs-46179-2023-hjr
19.06.2018	Anerkendelse af udenlandsk fond som selvstændigt skattesubjekt og pligt til indeholdelse af udbytteskat	166-2017

LANDSRETTEEN · ANKEINSTANS

2

23.06.2025	Fradrag for tinglysningsafgift i gaveafgift nægtet, da ejendom blev overdraget til kommanditselskab og ikke direkte til gavemodtager	9863-11540
04.09.2023	Skattepligt af renteindtægter og maskeret udbytte fra selskab i Panama	3859-4659

LANDSSKATTERETTEN · ADMINISTRATIV KLAGEINSTANS

5

05.07.2021	Landsskatteretten stadfæster SKATs afgørelse om beskatning af trustformue og nægtelse af fradrag for tab på værdipapirer	15-3213784
17.09.2020	Boafgiftsfritagelse for fond med almennyttigt formål – Vedligeholdelse af gravsted	18-0013583
09.07.2020	Landsskatteretten: Afgørelse om skattemæssig behandling af udenlandsk trust ([Fond1]) – manglende uafhængig ledelse	15-2831917
28.05.2020	Landsskatteretten: Manglende skattemæssig anerkendelse af udenlandsk trust grundet manglende uafhængig ledelse	15-0864565
08.03.2019	Klager anset for reel ejer af udenlandsk formue og skønsmæssigt beskattet af afkast	16-1323284